



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı  
Kamu Yönetimi Bilim Dalı

**TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE  
İÇ KONTROL SİSTEMİ VE UYGULAMA SÜRECİ**

Nurtaç ARSLAN

Doktora Tezi

Ankara, 2022



TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE  
İÇ KONTROL SİSTEMİ VE UYGULAMA SÜRECİ

Nurtaç ARSLAN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı  
Kamu Yönetimi Bilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2022

## KABUL VE ONAY

[Öğrencinin Adı Soyadı] tarafından hazırlanan “[Tezin Adı]” başlıklı bu çalışma, [Savunma Sınavı Tarihi] tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından [Tezin Türü] olarak kabul edilmiştir.

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Danışman)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Üye)

Bu tez çalışmasında Sayın (Unvanı, Adı ve Soyadı) Ortak Danışman olarak görev almıştır.

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

## YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan *“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”* kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ..... ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

...../...../.....

**[İmza]**

**Nurtaç ARSLAN**

1 “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

(1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

(3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir \*. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir. Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

\* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

**Nurtaç ARSLAN**

## İTHAF

Canım oğullarım Yusuf Gökalp, Emre ve Selim'e sevgilerimle...

## TEŞEKKÜR

Tez çalışmam boyunca bilgi ve tecrübesi, güler yüzü ve nezaketiyle beni yönlendiren ve destek olan değerli tez danışmanım Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN'e içtenlikle teşekkür ederim.

Tez çalışması sürecinde çok değerli görüş ve fikirlerini her daim benimle paylaşan, yardım ve desteklerini esirgemeyen Prof. Dr. Muhittin ACAR'a; yapıcı yaklaşımları ile tezime çok önemli katkılar sunan Doç. Dr. Yılmaz ÜSTÜNER'e teşekkürü borç bilirim. Tez savunma jürimdeki değerli hocalarım Prof. Dr. Hasan Engin ŞENER ve Doç. Dr. Uğur SADIOĞLU'na da katkılarından dolayı çok teşekkür ederim.

Tezin alan araştırması kapsamında yapacağım görüşmelerin ayarlanması konusunda destek veren çok değerli bürokratlara; görüşmeyi kabul ederek paylaştıkları bilgi ve tecrübeleri ile araştırmaya çok önemli ve değerli katkılar sunan tüm katılımcılara da en derin şükranlarımı sunarım.

Doktora eğitimime başladığım ilk günden itibaren her aşamada bana destek olan, çalışmamı yılmadan sürdürmem konusunda beni daima teşvik ve motive eden çok kıymetli arkadaşım Araş. Gör. Dr. Leyla ÇİFTÇİ'ye içtenlikle teşekkür ederim. Yine bu zorlu ve uzun süreçte bana her daim destek olan eski çalışma arkadaşım Abdulkadir HAYTA'ya teşekkürü borç bilirim.

Son olarak; doktora eğitimim sürecinde sevgileriyle bana çalışma azmi veren canım oğullarım Yusuf Gökcalp, Emre ve Selim'e, desteğini daima yanımda hissettiğim değerli eşim Doç. Dr. Yakup ARSLAN'a ve beni yetiştiren ve her koşulda destekleyen canım anneme ve babama sonsuz sevgi ve şükranlarımı sunarım.



## ÖZET

ARSLAN, Nurtaç. *Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Süreci*, Doktora Tezi, Ankara, 2022.

Türkiye’de 2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi reformunun en önemli unsurlarından birisi kamu kurumlarında oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemleridir. Kanunun kabul edilmesinin ardından yapılan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat düzenlemeleri ile iç kontrol uygulamaları konusunda mevzuat altyapısı oluşturulmuş ve 2007 yılı sonu itibariyle uygulama başlamıştır. Türk kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin uygulama sürecini ele alan bu çalışma ile iç kontrol konusunda yapılan düzenlemelerin kamu kurum ve kuruluşlarınca ne düzeyde benimsendiğini ve uygulandığını, süreçte hangi zorluklar ve sorunlarla karşılaşıldığını, iç kontrol sistemi reformunun hedefleri ile uygulama sonuçlarının ne ölçüde örtüştüğünü değerlendirmek ve bazı önerilerle sürece katkı sağlamak amaçlanmaktadır. Tezde ilk olarak, dünyada kamu mali yönetimi anlayışında yaşanan değişim, iç kontrolün tanımı, nitelikleri, önemi, işlevleri ve sınırları ile dünyadaki iç kontrol modelleri ele alınarak iç kontrole ilişkin kavramsal çerçeve ortaya konulmuştur. Tezin ikinci bölümünde, Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde reform yapılmasını gerektiren nedenler, Türkiye’deki iç kontrol sistemine yönelik yapılan düzenlemeler, kamu yönetiminde iç kontrol sistemi uygulamaları ile uygulamayı değerlendiren ulusal ve uluslararası raporlar ve kamu yönetiminde iç kontrol uygulamaları konusunda ulusal alanda yapılan akademik çalışmalar ele alınmıştır. Tez kapsamında yapılan alan araştırmasında, Türkiye’de iç kontrol sisteminin yasalaşması sürecinde rol alan, iç kontrol sistemini uygulayan, izleyen ve denetleyen farklı aktörlerden 50 kişi ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular, literatür taraması, denetim ve ilerleme raporları, konuyla ilgili birincil, ikincil ve üçüncül düzey düzenlemeler gibi ikincil kaynaklar da göz önünde bulundurularak değerlendirilmiştir. Son olarak, araştırma bulguları doğrultusunda belirlenen sorunların çözümüne yönelik öneriler ortaya konulmuştur. Alan araştırması sonucunda; öngörülen hedeflere henüz ulaşamadığı, kamu yönetiminde iç kontrol sistemi ile beklenen düzeyde

bir değişimin sağlanamadığı, yapısal ve uygulamadan kaynaklanan sorunların olduğu anlaşılmıştır. İç kontrol sisteminin başarıya ulaşmasını olumsuz etkileyen eksikliklerin ve sorunların giderilmesi için Türkiye'ye özgü, daha etkin ve iyi işleyen, aynı zamanda uluslararası standartlarla da uyumlu bir model oluşturulması gerekmektedir.

### **Anahtar Sözcükler**

İç Kontrol Sistemi, 5018 Sayılı Kanun, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Kamu Yönetimi

## ABSTRACT

ARSLAN, Nurtaç. *Internal Control System and Implementation Process in the Turkish Public Administration*. PhD Thesis, Ankara, 2022.

One of the most important elements of the public financial management reform carried out in Turkey with the Public Financial Management and Control Law No. 5018 dated 2003 is the internal control systems envisaged to be established in public institutions. After the adoption of the law, the legislative infrastructure on internal control practices was created with the secondary and tertiary levels legislative regulations and implementation started as of the end of 2007. With this thesis, which addresses the implementation process of the internal control system in Turkish public administration, it is aimed to evaluate the extent to which the regulations on internal control are adopted and implemented by public institutions and organizations, what difficulties and problems are encountered in the process, to what extent the objectives of the internal control system reform and the results of implementation overlap, and to contribute to the process with some suggestions. In the thesis, firstly, the conceptual framework of internal control was laid out addressing the change in the understanding of public financial management in the world, the definition, characteristics, importance, functions and limits of internal control, as well as the models of internal control in the world. In the second part of the Thesis, the reasons for reforming the Turkish public financial management and control system, the regulations made for the internal control system in Turkey, the internal control system practices in public administration and the national and international reports evaluating their implementations, and the academic studies conducted in the national field on internal control practices in public administration. studies were addressed. In the field research conducted within the scope of the Thesis, interviews were conducted with 50 people from different actors who played a role in the enactment process of the internal control system in Turkey and implemented, monitored and audited the internal control system. The findings obtained as a result of the research were also evaluated by considering secondary sources such as literature review, audit and progress reports, primary, secondary and tertiary regulations on the subject. Finally, recommendations for

the solution of the problems determined in line with the research findings were put forward. As a result of the field research; It has been understood that the foreseen targets have not been reached yet, the expected level of change in public administration has not been achieved with the internal control system, and that there are structural and implementation problems. In order to eliminate the deficiencies and problems that negatively affect the success of the internal control system, it is necessary to create a model specific to Turkey, more effective and well-functioning, and also compatible with international standards.

**Key words:** Internal Control System, Law No. 5018, Public Financial Management and Control System, Public Administration

## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY .....	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
İTHAF .....	iv
TEŞEKKÜR .....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT .....	viii
İÇİNDEKİLER .....	x
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xvii
TABLolar DİZİNİ .....	xix
ŞEKİLLER DİZİNİ .....	xx
GİRİŞ .....	1
<b>1. BÖLÜM: İÇ KONTROLE KAVRAMSAL BAKIŞ .....</b>	<b>6</b>
<b>1.1. DÜNYADA KAMU MALİ YÖNETİMİ ANLAYIŞINDA DEĞİŞİM....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. İÇ KONTROLÜN TARİHSEL ARKA PLANI VE GELİŞİMİ.....</b>	<b>12</b>
<b>1.3. KONTROL KAVRAMI .....</b>	<b>19</b>
<b>1.4. İÇ KONTROL KAVRAMI .....</b>	<b>23</b>
<b>1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NİTELİKLERİ .....</b>	<b>29</b>
<b>1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE İŞLEVLERİ.....</b>	<b>32</b>
<b>1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIRLARI .....</b>	<b>36</b>
<b>1.8. İÇ KONTROL İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR .....</b>	<b>37</b>
1.8.1. İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim .....	37
1.8.2. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi.....	39
1.8.3. İç Kontrol ve İç Denetim .....	41
1.8.4. İç Kontrol ve Dış (Yüksek) Denetim.....	42
1.8.5. İç Kontrol ve Stratejik Yönetim .....	43
1.8.6. İç Kontrol ve Toplam Kalite Yönetimi .....	44
<b>1.9. DÜNYADA GENEL KABUL GÖREN COSO MODELİ</b>	
<b>ÇERÇEVESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ.....</b>	<b>45</b>

1.9.1. COSO 1992 Bütünleşik Çerçevesinde İç Kontrol .....	46
1.9.1.1. İç Kontrolün Tanımı .....	47
1.9.1.2. İç Kontrol Bileşenleri .....	48
1.9.1.2.1. Kontrol Ortamı.....	52
1.9.1.2.2. Risk Değerlendirme .....	56
1.9.1.2.3. Kontrol Faaliyetleri.....	58
1.9.1.2.4. Bilgi ve İletişim .....	59
1.9.1.2.5. İzleme.....	61
1.9.2. COSO 2013 Bütünleşik Çerçevesinde İç Kontrol .....	63
1.9.3. İç Kontrol Sistemindeki Aktörler ve Sorumlulukları .....	66
1.9.3.1. Yönetim Kurulu .....	66
1.9.3.2. Denetim Komiteleri .....	67
1.9.3.3. Üst Düzey Yönetim .....	67
1.9.3.4. Diğer Kurum Çalışanları.....	68
1.9.3.5. İç Denetçiler.....	68
<b>1.10. COSO DIŞINDA ÖZEL SEKTÖRE YÖNELİK İÇ KONTROL</b>	
<b>DÜZENLEMELERİ .....</b>	<b>69</b>
1.10.1. Turnbull Raporu .....	69
1.10.2. COCO Modeli .....	71
1.10.3. BIS Basel Komitesi Prensipleri .....	73
<b>1.11. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİ .....</b>	<b>75</b>
1.11.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları.....	77
1.11.2. GAO İç Kontrol Standartları .....	82
1.11.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları .....	84
<b>2. BÖLÜM: TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ.....</b>	<b>86</b>
<b>2.1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YAPISAL REFORM.....</b>	<b>86</b>
2.1.1. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı, 5018 Sayılı Kanun ve İç	
Kontrol.....	86
2.1.2. Reformun İç ve Dış Dinamikleri .....	88
2.1.2.1. İç Dinamiklerin Etkisi.....	91
2.1.2.2. Dış Dinamiklerin Etkisi .....	94
2.1.2.2.1. Dünya Bankası (DB).....	95

2.1.2.2.2. Uluslararası Para Fonu (IMF) .....	96
2.1.2.2.3. Avrupa Birliği (AB).....	97
<b>2.2. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROLE GEÇİŞ SÜRECİ: AB MÜKTESEBATI VE KAMU İÇ MALİ KONTROL (KİMK) SİSTEMİ ...</b>	<b>98</b>
2.2.1. Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) Modeli .....	100
2.2.2. AB Müzakere Süreci ve Mali Kontrol Faslı.....	105
<b>2.3. REFORM ÖNCESİ KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ .....</b>	<b>107</b>
2.3.1. Harcama Öncesi Kontrol .....	108
2.3.2. Harcama Sonrası Denetim.....	109
<b>2.4. REFORM SONRASI KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ .....</b>	<b>109</b>
2.4.1. Yasal Düzenlemeler Kapsamında İç Kontrol Sistemi .....	110
2.4.1.1. İç Kontrol Kavramı ve Amaçları .....	112
2.4.1.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri .....	113
2.4.1.3. İç Kontrolde Sorumluluğu Olan Kişi ve Kurumlar .....	114
2.4.1.3.1. Üst Yönetici .....	115
2.4.1.3.2. Harcama Yetkilileri.....	116
2.4.1.3.3. Strateji Geliştirme Birimleri/Mali Hizmetler Birimleri .....	116
2.4.1.3.4. İç Denetçiler.....	117
2.4.1.3.5. Kurum Çalışanları.....	117
2.4.1.3.6. Sayıştay .....	117
2.4.1.3.7. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB).....	118
2.4.1.4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri ve İç Kontrole İlişkin Standartlar .....	118
2.4.1.4.1. Kontrol Ortamı.....	118
2.4.1.4.2. Risk Değerlendirme .....	119
2.4.1.4.3. Kontrol Faaliyetleri.....	120
2.4.1.4.4. Bilgi ve İletişim .....	120
2.4.1.4.5. İzleme (Gözetim) .....	121

2.4.1.4.6. Kamu İç Kontrol Standartları.....	121
<b>2.5. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ</b>	
<b>UYGULAMALARI.....</b>	<b>122</b>
2.5.1. Uygulamayı Yönlendiren Kurumlar ve Kurullar .....	123
2.5.1.1. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB).....	123
2.5.1.2. Strateji Geliştirme Birimleri (SGB)/ Mali Hizmetler Birimleri.....	125
2.5.1.3. İç Denetim Birimleri.....	126
2.5.1.4. Sayıştay.....	127
2.5.1. 5. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulları .....	128
2.5.2. Uygulamayı Yönlendiren Düzenlemeler .....	129
2.5.2.1. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi.....	129
2.5.2.2. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi.....	131
2.5.2.3. Kamu İç Kontrol Rehberi .....	132
<b>2.6. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ</b>	
<b>UYGULAMALARI.....</b>	<b>134</b>
2.6.1. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları .....	134
2.6.2. Diğer Faaliyetler .....	136
2.6.2.1. Ön Mali Kontrol Faaliyetleri .....	136
2.6.2.2. İç Denetim Birimlerinin Kurulması ve İç Denetçi Atamaları .....	137
2.6.2.3. İç Kontrol Güvence Beyanları .....	138
<b>2.7. İÇ KONTROL UYGULAMALARI KONUSUNDA HAZIRLANAN ULUSAL VE ULUSLARARASI RAPORLAR.....</b>	<b>139</b>
2.7.1. Uygulamanın Değerlendirilmesine Yönelik Ulusal Raporlar .....	139
2.7.1.1. Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları	139
2.7.1.1.1. 2012-2017 Dönemi Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları .....	140
2.7.1.1.2. 2018-2020 Yılları Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları .....	142



2.7.1.2. Kamu İç Denetim Genel Raporları .....	149
2.7.2. İç Kontrol Uygulamaları Konusunda Hazırlanan Uluslararası Raporlar .....	151
2.7.2.1. Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları .....	151
2.7.2.2. SIGMA Türkiye Raporları.....	159
<b>2.8. ULUSAL LİTERATÜRDEKİ AKADEMİK ÇALIŞMALAR .....</b>	<b>162</b>
<b>3. BÖLÜM: KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARININ ANALİZİNE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI</b>	<b>172</b>
<b>3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KONUSU .....</b>	<b>172</b>
<b>3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....</b>	<b>174</b>
<b>3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI.....</b>	<b>175</b>
3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi .....	175
3.3.2. Araştırmanın Kısıtları .....	177
<b>3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ .....</b>	<b>178</b>
<b>3.5. KATILIMCILAR.....</b>	<b>183</b>
<b>3.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....</b>	<b>188</b>
3.6.1. İç Kontrol Farkındalığına İlişkin Bulgular .....	188
3.6.2. Yönetici ve Çalışanların İç Kontrole Bakışı ve Algılarına İlişkin Bulgular .....	192
3.6.2.1. Üst Yöneticilerin İç Kontrole Bakışı ve Algıları.....	192
3.6.2.2. Harcama Yetkilileri ile Diğer Yöneticilerin Bakışı ve Algıları .....	196
3.6.2.3. Çalışanların İç Kontrole Bakışı ve Algıları .....	199
3.6.3. İç Kontrole Yönelik Kurumsal Kültüre İlişkin Bulgular.....	201
3.6.4. Uygulamaya Yönelik Rehberliğe İlişkin Bulgular .....	205
3.6.4.1. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB) .....	205
3.6.4.2. Strateji Geliştirme Birimleri (SGB).....	208
3.6.5. İç Denetimin Rolü ve Etkinliğine İlişkin Bulgular.....	212
3.6.6. Sayıştay'ın Desteği ve Rolüne İlişkin Bulgular .....	217
3.6.7. İç Kontrol ve Bürokratikleşmeye İlişkin Bulgular .....	221
3.6.8. İç Kontrol Konusunda Yürütülen Çalışmalara İlişkin Bulgular..	225

3.6.9. Uygulama Sürecinde Yaşanan Güçlükler/Sorunlara İlişkin	
Bulgular .....	228
3.6.9.1. Yapısal Sorunlar .....	228
3.6.9.2. Farkındalık ve Algı Sorunları .....	231
3.6.9.3. Üst Yönetici ve Diğer Yöneticilere İlişkin Sorunlar ....	232
3.6.9.4. MUB'a İlişkin Sorunlar .....	233
3.6.9.5. SGB'lere İlişkin Sorunlar .....	233
3.6.9.6. İç Denetime İlişkin Sorunlar.....	233
3.6.9.7. Sayıştay'a İlişkin Sorunlar.....	234
3.6.9.8. Diğer Sorunlar .....	234
3.6.10. Kamu Yönetiminde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulmasına	
Yönelik Önerilere İlişkin Bulgular .....	235
3.6.10.1. Bilgilendirme ve Farkındalık Oluşturmaya Yönelik	
Öneriler .....	235
3.6.10.2. Üst Yöneticilere Yönelik Öneriler.....	236
3.6.10.3. Koordinasyon ve Rehberliğe Yönelik Öneriler .....	237
3.6.10.3.1. MUB'a Yönelik Öneriler .....	237
3.6.10.3.2. SGB'lere Yönelik Öneriler .....	238
3.6.10.4. İç Denetime Yönelik Öneriler .....	239
3.6.10.5. Sayıştay'a Yönelik Öneriler .....	240
3.6.10.6. Mevzuata/Düzenlemelere Yönelik Öneriler .....	241
3.6.10.7. Diğer Öneriler .....	242
<b>3.7. TARTIŞMA .....</b>	<b>244</b>
3.7.1. Tema Başlıklarına Göre Değerlendirme.....	245
3.7.2. Katılımcı Grupları Açısından Değerlendirme .....	257
3.7.3. Yeni Kamu İşletmeciliği ve İç Kontrol .....	263
3.7.4. Araştırma Bulguları ile Uygulamayı Değerlendiren Raporlardaki	
Bulguların Karşılaştırılması.....	266
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>269</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>280</b>
<b>EK-1 ORJİNALLİK RAPORU.....</b>	<b>304</b>
<b>EK-2 ETİK KOMİSYONU İZİNİ .....</b>	<b>305</b>

<b>EK-3 GÖRÜŞME FORMU (ÜST YÖNETİCİLER İÇİN).....</b>	<b>306</b>
<b>EK-4 GÖRÜŞME FORMU (HARCAMA YETKİLİLERİ İÇİN).....</b>	<b>308</b>
<b>EK-5 GÖRÜŞME FORMU (SGB YÖNETİCİLERİ/İÇ DENETÇİLER İÇİN) ..</b>	<b>310</b>
<b>EK-6 GÖRÜŞME FORMU (SAYIŞTAY DENETÇİLERİ İÇİN).....</b>	<b>312</b>
<b>EK-7 GÖRÜŞME FORMU (HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI BÜROKRATLARI İÇİN) .....</b>	<b>314</b>
<b>EK-8 GÖRÜŞME FORMU (STK YÖNETİCİLERİ İÇİN) .....</b>	<b>315</b>
<b>EK-9 GÖRÜŞME FORMU (MİLLETVEKİLLERİ İÇİN).....</b>	<b>317</b>
<b>EK-10 GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU .....</b>	<b>318</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

<b>AAA</b>	American Accounting Association
<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AIA</b>	American Institute of Accountants
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants
<b>BIS</b>	Bank of International Settlements
<b>Bkz.</b>	Bakınız
<b>BÜMKO</b>	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
<b>BT</b>	Bilgi Teknolojileri
<b>COCO</b>	Criteria of Control Objectives
<b>COSO</b>	Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission
<b>DB</b>	Dünya Bankası
<b>DPT</b>	Devlet Planlama Teşkilatı
<b>DTÖ</b>	Dünya Ticaret Örgütü
<b>ERM</b>	Enterprise Risk Management
<b>FCPA</b>	Foreign Corrupt Practices Act
<b>FEI</b>	Financial Executives Institute
<b>GAO</b>	Government Accountability Office
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors
<b>IMA</b>	Institute of Management Accountants
<b>IMF</b>	International Monetary Fund
<b>INTOSAI</b>	International Organization of Supreme Audit Institutions
<b>İDKK</b>	İç Denetim Koordinasyon Kurulu

<b>KİDDER</b>	Kamu İç Denetçileri Derneği
<b>KİMK</b>	Kamu İç Mali Kontrol
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KİT</b>	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
<b>MUB</b>	Merkezi Uyumlaştırma Birimi
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>PEIR</b>	Public Expenditure and Institutional Reform
<b>PIFC</b>	Public Internal Financial Control
<b>SAS</b>	Statements of Auditing Standarts
<b>SAYCAP</b>	Sayıştay Denetim Yönetim Programı
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission
<b>SGB</b>	Strateji Geliştirme Birimleri
<b>SOX</b>	Sarbanes-Oxley
<b>STK</b>	Sivil Toplum Kuruluşu
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TİDE</b>	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TKY</b>	Toplam Kalite Yönetimi
<b>vb.</b>	Ve Benzeri
<b>vd.</b>	Ve Diğerleri
<b>YBS</b>	Yönetim Bilgi Sistemi
<b>YKİ</b>	Yeni Kamu İşletmeciliği
<b>YÖK</b>	Yüksek Öğretim Kurulu

## TABLOLAR DİZİNİ

<b>Tablo 1.</b> Diğer iç kontrol tanımları.....	27
<b>Tablo 2.</b> COSO 2013 Çerçevesi İç Kontrol Bileşenleri ve İlgili 17 İlke.....	65
<b>Tablo 3.</b> Bütçe Türleri İtibarıyla Kamu İdarelerinin 2018 Yılı Ortalama Puanları.....	143
<b>Tablo 4.</b> Kamu İdarelerinin Bileşenler Bazında 2018 Yılı Değerlendirmesi .....	143
<b>Tablo 5.</b> 5018 Sayılı Kanuna Tabi Kamu İdarelerinin 2019 Yılı Ortalama Puanları...	144
<b>Tablo 6.</b> Kamu İdarelerinin Bileşenler Bazında 2019 Yılı Değerlendirmesi .....	145
<b>Tablo 7.</b> 5018 Sayılı Kanuna Tabi Kamu İdarelerinin 2019 Yılı Ortalama Puanları...	146
<b>Tablo 8.</b> Kamu İdarelerinin Bileşenler Bazında 2020 Yılı Değerlendirmesi .....	147
<b>Tablo 9.</b> 2018, 2019 ve 2020 Yılları Dış Denetim Raporlarının Bileşenlerin Gerekliklerinin Sağlanması ve Etkin Çalışmaları Açısından Karşılaştırılması .....	148
<b>Tablo 10.</b> Katılımcı Kodları .....	184
<b>Tablo 11.</b> Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	184
<b>Tablo 12.</b> Katılımcıların Eğitim Düzeyi.....	185
<b>Tablo 13.</b> Katılımcıların Görevlerindeki ve Kurumlarındaki İş Deneyimleri.....	186
<b>Tablo 14.</b> Katılımcıların Kamu Sektöründeki İş Deneyimleri .....	187
<b>Tablo 15.</b> Katılımcıların Özel Sektördeki İş Deneyimleri.....	187
<b>Tablo 16.</b> İç Kontrol Sisteminin Türk Kamu Yönetimine Dahil Edilme Nedenleri ve Sistemin Kamu Yönetimine Katkısı.....	190
<b>Tablo 17.</b> Üst Yöneticilerin İç Kontrole Bakışı ve Algıları .....	193
<b>Tablo 18.</b> Harcama Yetkilileri ile Diğer Yöneticilerin İç Kontrole Bakışı ve Algıları	196
<b>Tablo 19.</b> Çalışanların İç Kontrole Bakışı ve Algıları.....	199
<b>Tablo 20.</b> İç Kontrolün Kurumsal Kültürün Bir Parçası Haline Gelip Gelmediğine İlişkin Görüşler .....	202
<b>Tablo 21.</b> Merkezi Uyumlaştırma Biriminin İdarelere Verdiği Rehberlik ve Destek..	205
<b>Tablo 22.</b> İç Denetimin Rolü ve Etkinliği .....	213
<b>Tablo 23.</b> Sayıştay'ın Desteği ve Rolü.....	218
<b>Tablo 24.</b> İç Kontrol Sisteminin Bürokratik Bir Sürece Dönüşüp Dönüşmediği Konusundaki Görüşler .....	222

## ŞEKİLLER DİZİNİ

<b>Şekil 1.</b> COSO İç Kontrol Bileşenleri.....	49
<b>Şekil 2.</b> COSO Pirmidi.....	50
<b>Şekil 3.</b> COSO Küpü.....	51
<b>Şekil 4.</b> İç Kontrol Bileşenleri ve Kamu İç Kontrol Standartları.....	122
<b>Şekil 5.</b> Uygulamayı Yönlendiren Düzenlemeler.....	129

## GİRİŞ

1970'lerden itibaren kapitalist sistemin içine girdiği bunalım sonucu yükselen neoliberal ideolojinin kapitalist ekonomilerin yeniden yapılanması yönündeki etkisi sosyal, siyasal ve yönetsel alanda da kendini göstermiştir. Bu dönemde yaşanan ekonomik ve mali krizler nedeniyle devletin temel fonksiyonları sorgulanmaya başlanmış, krize karşı getirilen devletin küçültülmesi ve piyasanın güçlendirilmesi önerisi kamu yönetimi yapılarında ve örgütlenmelerinde de değişim yaratmıştır. Kamu yönetimi alanındaki yeni arayışlar sonucunda geleneksel kamu yönetimi yerine “kamu işletmeciliği” yaklaşımı krize cevap olarak sunulmuş, bu yaklaşım 1990'ların başlarında “yeni kamu işletmeciliği (YKİ)” olarak revize edilmiştir. Devletin görev, rol ve fonksiyonlarında değişim öngören YKİ anlayışı ile geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini işletme yönetimi ilke, uygulama ve değerleri almıştır.

Kamu yönetimi anlayışında yaşanan bu gelişmeler, kamu mali yönetim ve kontrolü anlayışında da değişimleri beraberinde getirmiş; şeffaflık, hesap verebilirlik, verimlilik, etkililik, ekonomiklik, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi özel sektöre özgü yönetim uygulamaları önem ve öncelik kazanmıştır.

Yaşanan değişime ayak uydurmak amacıyla özellikle 1990'lardan itibaren öncelikle krizin ilk etkilediği İngiltere, Yeni Zelanda, Avustralya gibi ülkelerde kamu yönetimi reformları yapılmaya başlanmış, sonrasında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde, zaman içinde de dünya çapında yaygınlaşmıştır.

Margaret Thatcher'ın 1979 yılında Başbakan olmasıyla birlikte İngiltere'de kamu yönetiminin yapısı ve kültürü, özel sektör yönetim teknikleri ve piyasa mekanizmaları kullanılarak gerçekleştirilen reformlarla dönüşüme uğramıştır. ABD'de ise özellikle Bill Clinton ve Al Gore döneminde, yürütülen reform çalışmalarına hız verilmiştir.

YKİ yaklaşımı doğrultusunda yürütülen bu reformların yaygınlaşmasında yukarıda ifade edilen ülkelerdeki idari ve mali reformların etkisinin yanında özellikle Dünya Bankası



(DB), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi uluslararası kuruluşlar da önemli ve itici bir rol oynamıştır.

Türkiye’de de bu değişimin etkileri görülmüş ve kamu yönetimi alanında yürütülen reformlar özellikle 2000’li yılların başından itibaren ivme kazanmıştır. Söz konusu reform çabalarının içinde kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde yapılan değişikliklerin önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu reformda esas olarak Türkiye’nin adaylık sürecinde kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin Avrupa Birliği (AB) normlarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi zorunluluğu, IMF ve DB ile yapılan anlaşmalar belirleyici olmuştur. Bununla birlikte mevcut sistemde yaşanan bazı sorunlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılamamasının kamuoyunda yarattığı hassasiyet, başta kamu olmak üzere farklı kesimlerin değişim talepleri yapılmak istenen değişiklik çalışmalarını hızlandırmıştır. Bu kapsamda yaklaşık seksen yıllık sistem, AB normları ve uluslararası standartlar doğrultusunda hazırlanan ve Aralık 2003’te yasalaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile kökten değiştirilmiştir.

2006 yılında tüm hükümleriyle yürürlüğe giren Kanun, YKİ anlayışının temel ilkelerinden “mali saydamlık, hesap verebilirlik, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim” gibi kavramlarla hesap verebilir ve etkin bir stratejik yönetim modeli oluşturmayı hedeflemiştir.

Bu modelde iç kontrol sistemi, stratejik ve performans yönetim sistemlerinin tamamlayıcısı; kamu kaynaklarını kullanan yöneticilerin kaynakların mevzuat çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığı, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli sunulup sunulmadığı ve kamusal faaliyetlerin başarılı olup olmadığı konularında ilgili kişi ve kurumlara hesap verme sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaya yönelik bir mekanizma olarak öngörülmüştür.

Kanunla kamu idarelerinde iç kontrol sistemine ilişkin çalışmaların koordine edilmesi ve uyumlaştırılması görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu kapsamda Bakanlıkça sistemin mevzuat altyapısını oluşturmak amacıyla ikincil ve üçüncül düzeyde çeşitli

düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye’de kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini söz konusu mevzuata uygun şekilde oluşturma ve uygulama çalışmaları 2007 yılı sonunda başlamış olup çalışmalar hala devam etmektedir.

Türkiye’de iç kontrol sistemi ve uygulamalarını kamu kurumları açısından değerlendiren çalışmalar literatürde sınırlı sayıdadır. Kamu yönetiminde iç kontrol sistemi konusunda bugüne kadar yapılan akademik çalışmalar büyük ölçüde kavramsal olarak iç kontrolün ne olduğuna veya spesifik olarak bir kurumda iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme” den oluşan beş bileşeni ve standartlarının uygulama düzeyine odaklanmıştır. Diğer çalışmalarda ise kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin uygulama süreci herhangi bir nitel araştırmaya dayanmadan mevzuat veya gözlemler çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Bu çalışma, Türk kamu yönetiminde iç kontrol reformu ve uygulama sürecini kapsamaktadır. Çalışmanın amacı, Türk kamu yönetiminde iç kontrol sistemi konusunda yapılan düzenlemeler ve iç kontrol uygulamalarını süreçte yer alan farklı aktörlerin bakış açıları çerçevesinde ele alarak iç kontrol reformuyla hedeflenenler ile reformun uygulama sonuçlarını değerlendirmek ve bugüne kadar gelinen aşamayı ortaya koymaktır. Bu kapsamda;

- İç kontrol sistemi ile Türk kamu yönetiminde neler hedeflenmiştir?
- İç kontrol sistemi kamu kurumlarınca ne düzeyde benimsenmekte ve uygulanmaktadır?
- Sistemin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler/sorunlar ve sistemin başarısını etkileyen faktörler nelerdir?
- İç kontrol reformuyla hedeflenenler ile uygulama sonuçları örtüşmekte midir?

soruları literatür taraması, mevzuat ve denetim/ilerleme raporları gibi ikincil kaynakların incelenmesi ve alan araştırmasından elde edilen bulgular çerçevesinde değerlendirilecektir. Çalışma sonucunda ulaşılan bulgulardan yola çıkılarak Türkiye’de

iç kontrol uygulamalarının daha sağlıklı ve etkili yürütülmesine yönelik önerilerde bulunulacaktır.

Çalışmada birincil veri kaynağı olarak yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır. Araştırmaya başlanıldığı dönemdeki mevcut Bakanlıklar arasından iç kontrol sistemi uygulamalarında daha önde olduğu ve daha geride kaldığı değerlendirilen; klasik, klasik olmayan, yatırımcı, halkla iletişimi yoğun Bakanlıklar arasından temsil niteliği olan 6 bakanlık seçilmiştir. Bu bakanlıklarda sistemin ana aktörleri olan üst yöneticiler, harcama yetkilileri ile diğer yöneticiler, strateji geliştirme birim yöneticileri, iç denetim birim yöneticileri ile reformun hazırlanması, uygulamaların koordinasyonu ve izlenmesi sürecinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren Sayıştay denetçileri, konuyla ilgili sivil toplum kuruluşları yetkilileri ve 5018 sayılı Kanunun TBMM’de yasalaşması sürecinde önemli rol oynayan milletvekilleri olmak üzere toplam 50 katılımcı ile görüşme gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada, iç kontrol sürecinde yer alan farklı aktörlerin bakış açılarından yola çıkılarak analizlerin yapılması ve öneriler geliştirilmesi çalışmanın özgünlüğünü ve zenginliğini artırmaktadır. Çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılan bir diğer özelliği ise kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemi uygulamalarını bütünsel olarak değerlendirmesidir. Bu çalışma sonucunda elde edilen bulguların ve yapılan değerlendirmelerin hem politika yapıcılar hem uygulayıcılar hem de iç kontrol konusunda akademik çalışma yapacaklara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin kavramsal çerçevesini ortaya koyan birinci bölümde dünyada kamu yönetimi anlayışında yaşanan değişimlerin kamu mali yönetim ve kontrol sistemine ve düzenlemelerine yansımaları, iç kontrolün tarihsel arka planı ve gelişimi, literatüre göre kontrol ve iç kontrol kavramları, iç kontrolün nitelikleri, önemi ve işlevleri, sınırları, iç kontrol ile ilişkili kavramlar açıklanmış ve iç kontrol sistemi küresel düzeyde kabul gören “Teadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi (*Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission -COSO*)

İç Kontrol Modeli” esas alınarak detaylı olarak ele alınmıştır. Ayrıca COSO dışındaki hem kamu hem de özel sektöre yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, Türk kamu yönetiminde iç kontrol sistemi incelenmiştir. İç kontrole geçiş süreci, reform öncesi ve sonrası kamu yönetiminde iç kontrol sistemi ile uygulamaları, süreçteki aktörler ve düzenlemeler çerçevesinde ele alınmıştır. Kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik hazırlanan raporlar (Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Raporları, Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları, SIGMA Raporları gibi) ve ulusal alanda yapılan akademik çalışmalar da bu bölümde ele alınıp, değerlendirilmiştir.

Alan araştırmasının yer aldığı üçüncü bölümde, Türkiye’de iç kontrol uygulamalarını değerlendirmek amacıyla araştırmacı tarafından yapılan görüşmeler sonucunda ulaşılan bulgular açıklanmış ve bulguların analizi yapılmıştır.

Sonuç ve öneriler bölümünde ise literatür taraması, mevzuat, denetim ve ilerleme raporlarının incelenmesi ve alan araştırması sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda Türkiye’de kamu kurumlarında iç kontrol sistemi uygulama sürecinin etkinliğinin artırılmasına yönelik önerilere yer verilmiştir.

## 1. BÖLÜM

### İÇ KONTROLE KAVRAMSAL BAKIŞ

Son dönemde küreselleşmede yaşanan artış ve bilgi teknolojileri alanındaki önemli gelişmeler hem kamu hem de özel sektör kuruluşlarında yönetim anlayışı değişikliğine yol açmıştır. Bu süreçte, iletişimin de yaygınlaşmasıyla beraber şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramları ile değişimin oluşturduğu riskleri ve fırsatları yönetebilmek amacıyla “stratejik planlama, performans yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim” gibi çağdaş yönetim uygulamaları ön plana çıkmıştır (Kayım,2009:41).

Ayrıca 1970’lerde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle hem reel hem de mali sektördeki kurumlar olumsuz etkilenmiş, piyasalara olan güven sarsılmıştır (Aksoy, 2005:138). Bu güvenin yeniden oluşturulması ve yaşanan değişime ayak uydurmak amacıyla özellikle halka açık şirketler başta olmak üzere özel sektörde şeffaflığın ve güvenilirliğin artırılması ve yatırımcıların korunmasına yönelik kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim alanlarında sıkı düzenlemeler yapılırken (Kayım, 2009:41), YKİ yaklaşımıyla birlikte bu uygulamalar kamu yönetiminde de yaygınlaşmaya başlamıştır.

İç kontrol (internal control), kamu yönetiminde değişimi yönetmek amacıyla geliştirilen yönetsel araçlardan biridir. Yönetime ve paydaşlara “faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği, mevcut yasa ve düzenlemelerle uygunluk” amaçlarına ulaşılması konularında yeterli güveni sağlamak için tasarlanmış, kurumun tüm personelinin süreçte yer aldığı ve esas olarak yönetim için oluşturulan iç kontrol sistemlerinin ilk olarak Sanayi Devrimi sonrası oluşan sermaye birikiminin sonucunda gündeme geldiği söylenebilir.

#### 1.1. DÜNYADA KAMU MALİ YÖNETİMİ ANLAYIŞINDA DEĞİŞİM

Dünyada 1970’lerin ortalarından itibaren kapitalist ekonomilerde yaşanan ekonomik krize cevap olarak bir yeniden yapılanma sürecine girilmiştir. Bu yapılanma temel olarak ekonomik gibi görünmekle beraber sosyal, siyasal ve yönetsel yapılarda da ciddi bir dönüşüme neden olmuştur. Söz konusu dönüşümün çerçeve kavramı olan “Yeni Sağ”, o

güne kadar gündemde olan “Sosyal Refah Devleti” anlayışı karşısında üstün konuma geçmiştir (Aksoy, 1995:159).

Özellikle sosyal refah hizmetlerine yönelik talebin yükselişi ve kamu harcamalarının hızlı ve sürekli artışı nedeniyle Batılı refah devletlerinin 1970’lerde yaşadıkları ekonomik ve mali krizlerin etkisiyle müdahaleci devlete yönelik neoliberal ideolojinin eleştirileri artmış, yüz yıla yakın bir süredir toplumsal kalkınmanın öncüsü olarak görülen devlet piyasa temelli mekanizmaların önünü tıkayan, kaynak israfı yaratan, rekabeti ve girişimciliği engelleyen, bürokratik, kırtasiyecici, hantal ve verimsiz bir aygıt olarak değerlendirilmeye ve varlık nedeni sorgulanmaya başlanmıştır (Ömürgönülşen, 2003:3,7; Canpolat ve Cangir, 2010:26).

Yeni sağ ideolojinin bu eleştiri ve tepkileri devlete ve devletin varlığına değil, devletin faaliyetleri, bu faaliyetlerin boyutları ve derinliği (Aksoy, 1995:160) ile kurumsal yapısının nasıl olması gerektiğine yönelik olmuştur. Devletin sadece küçültülmesi değil piyasa merkezli bir kurumsal yapıya kavuşması ve faaliyet gösterdiği alanların piyasaya devredilmesi önerilmiştir (Walsh, 1995:3).

Dünya ekonomik ve siyasal konjonktüründe meydana gelen bu gelişmeler sonucunda geleneksel sisteme yönelik artan tüm bu eleştiriler, kamu yönetimi anlayışında da sürekli bir değişimi ortaya çıkarmıştır (Demircan, 2009:81). Bu süreçte bir yandan devletin yürütme aracı olan kamu yönetimi yapısının değiştirilerek yeni bir yapılanmaya geçilmesi, kamu yönetiminin ve kamusal faaliyetlerin hacim olarak küçültülmesi öngörülürken, diğer yandan geriye kalan ve devlet tarafından yürütülmesi zorunlu olan kamusal hizmetlerin nasıl daha ekonomik, etkin ve verimli yönetileceği sorusuna cevap aranmış ve buna yönelik yapı ve mekanizmaların geliştirilmesi arayışına girilmiştir (Ömürgönülşen, 2003:20; Özer, 2005:3).

Bu arayışlar, işletme yönetimi ilke, yapı ve yöntemlerinin kamu yönetiminde hakim olması gerekliliğini ifade eden “Kamu İşletmeciliği (*Public Management*)” yaklaşımının uygulamada yer bulmasıyla sonuçlanmıştır. Bu yaklaşımın ortaya çıkışında James Perry ve Kenneth Kraemer’in 1983’te çıkardıkları “Public Management: Public and Private

Perspectives” adlı kitap önemli bir yer tutmaktadır. Bu kitapta “Kamu İşletmeciliği” yaklaşımının amaç ve özellikleri “kamu örgütlerinin görevlerini verimli ve etkin bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlayacak teknikler geliştirmek ve uygulamak, yürütme erkini temel analiz birimi olarak ele almak, kamu yöneticilerini daha nitelikli ve becerikli kılmak, yöntemsel olarak örgütler arası karşılaştırma teknikleri üzerinde yoğunlaşmak” olarak ifade edilmiştir. Öte yandan, yaklaşımın sınırlayıcı ve indirgemeci tavrından dolayı ağır eleştirilere maruz kalması nedeniyle Okulun kendini 1980’li yılların sonlarına doğru yeniden tanımlaması ile “Yeni Kamu İşletmeciliği (*New Public Management*) Okulu” doğmuştur (Üstüner, 2000:16-20).

YKİ anlayışının ortaya çıkışını teorik düzeyde işletmecilik ve ekonomi alanlarından kaynaklanan iki temel düşünce akımı etkilemiştir (Ömürgönülşen, 2003:8). Hood (1991:5) da YKİ’nin Kamu Tercihi, İşlem Maliyeti ve Vekâlet Teorilerinin karışımı olan Yeni Kurumsal İktisat ile İşletmecilik yaklaşımlarının bir birleşimi olduğunu ifade etmektedir.

Ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi ilkelere dayanan ve özel sektörde etkin ve verimli bir araç olarak kabul edilen işletmecilik anlayışı YKİ’nin temelini oluşturmaktadır (Ömürgönülşen,1997:518-519). Yaklaşım hem işletmecilik anlayışının temel ilke ve tekniklerinin kamu yönetiminde kullanılması suretiyle verimlilik ve etkinlik hedeflerine ulaşabileceğini hem de kamu hizmetlerinin özel sektör amaç ve hedefleri doğrultusunda şekillenebileceğini savunmaktadır. Yaklaşım ayrıca, açıkça belirlenmiş standart ve performans kriterlerini, sonuç odaklılığı, resmi usullerle tanımlanan idare kavramının yerine sonuçlara ulaşmak için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması gerektiğini vurgulayan yönetim kavramını, hesap verme sorumluluğu ile müşteriye yakınlık hususlarını ön plana çıkarmaktadır (Rhodes 1996’dan aktaran: Işıkçı, 2015:45).

Yeni kurumsal iktisat yaklaşımı içinde kamu tercihi yaklaşımı YKİ’nin en önemli kuramsal kaynağını oluşturmaktadır. Kuram, siyasal sürecin tarafları olan siyasetçiler ve bürokratların sanıldığı aksine kamu yararını değil kendi kişisel çıkarlarını kamu çıkarlarının üstünde tuttuklarını; siyasetçiler ve siyasi partilerin oy, bürokratların ise büro maksimizasyonu peşinde olduklarını iddia etmektedir. Kamu tercihi kuramcıları

siyasetçi, seçmen ve bürokratlarda görülen fayda-çıkar maksimizasyonu eğiliminin kamu yönetiminin verimli işleyişini engellediğini, kaynakların verimsiz kullanılması ve israfı neden olduğunu, dolayısıyla kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde devletin ve kamu faaliyet alanının küçültülmesini ve küçültülen bu alanda da piyasa güçlerinin temel aktör olmasını, kamu örgütlerinin kamu işletmeciliği anlayışı çerçevesinde yapılandırılmasını ve işletilmesini savunmaktadırlar (Aksoy,1995:165-167; Işıkçı, 2017:45).

YKİ literatürde yeni kamu yönetimi, işletmecilik, girişimci idare ve bürokrasi sonrası yönetim olarak da ifade edilmektedir. YKİ yaklaşımının esas olarak iki amacının olduğundan söz edilebilir: Birincisi devletin rolünün ve yürüteceği kamu hizmetlerinin yeniden belirlenmesi, ikincisi ise kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde etkinlik ve verimliliğin artırılmasıdır (Boztepe, 2018: 193-194).

Bu yaklaşımla birlikte bürokrasinin ağır işleyen, merkeziyetçi, demokratik olmayan örgüt yapısı değiştirilerek yerine özel sektörün etkin, etkili ve verimli profesyonel yönetim anlayışı, özel sektörde başarılı olmuş teknik, araç ve uygulamalar ile yönetimin başarısını ölçmek için geliştirilen kimi araç ve standartların kamu kurumlarına uyarlanması en ideal sistem olarak görüldüğü bir döneme geçilmiştir (Göçoğlu ve Gündüz, 2020:2-4). Diğer bir ifadeyle bu yaklaşım piyasa mekanizmalarına dayalı rasyonellik anlayışını bürokrasi temelli rasyonellik anlayışına tercih etmekte ve anti-bürokratik bir yapıyı öngörmektedir (Eryılmaz, 2008: 34).

Bu durum uzun yıllardır birçok ülkede hâkim olan geleneksel kamu yönetiminin temel ilkelerine yönelik önemli bir paradigma değişikliği olarak algılanmıştır. Hiyerarşik bürokrasi yerine piyasalara öncelik vermek, vatandaşa değil müşteriye karşı sorumluluk, süreçler yerine sonuçlara, kamu yönetiminden çok işletme yönetimine odaklanmak, daha fazla sorumluluk almak, kamu hizmetlerinin sunumunda ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik üzerinde daha çok durmak bu yeni paradigmanın kamu yönetimi için ortaya koyduğu değerler olarak ortaya çıkmıştır (Ömürgönülşen, 1997:518,531; Özer, 2005:199).



Bu paradigma, her şeyi devletin yapması anlayışı yerine düzenleyici ve denetleyici devlet (*regulatory state*) anlayışını ön plana çıkararak devleti daha etkin hale getirmeyi; vatandaşı bir müşteri gibi görerek devlet ya da bürokrasi ile ilişkilerini yeniden tanımlamayı ve yönetime katılma imkanlarını geliştirerek memnuniyetini artırmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, YKİ kamu yönetiminin şeffaf ve hesap verebilir, çıktı odaklı, performans yönetimine dayalı, yerinden yönetim ağırlıklı olarak yürütülmesini; her düzeydeki kamu yöneticisinin özel sektör yöneticileri gibi etkinliğe odaklanan bir yaklaşıma sahip olmalarını öngörmektedir (Eryılmaz, 2000:22; Ömürgönülşen, 2003:24; DPT, 2006:8).

YKİ anlayışının kamu yönetiminde yöneticiye yönetme serbestliği tanınması, kamu yöneticisinin yetkilerinin artırılması, sonuçlara süreçlerden daha çok önem verilmesi, performans ölçümünün yapılması, kamusal kaynakların kullanımında disiplinli ve tutumlu olunması, büyük ölçekli kurumların daha küçük yapılara dönüştürülmesi, kamu yönetiminde rekabetin artırılması, özel sektör yönetim ve tekniklerinin uygulanması özellikleri ön plana çıkmaktadır (Hood, 1991:4-5).

Hughes (1994: 59) da YKİ anlayışının özelliklerini; yöneticilerin kişisel sorumluluğuna çok önem verilmesi, katı-hiyerarşik bir örgüt yapısı yerine daha esnek bir örgüt yapısı ve personel istihdamının geçerli olması, örgütsel ve kişisel hedeflerin açıkça belirlenerek bu hedeflere ne derecede ulaşıldığının performans göstergeleri ile izlenmesi, kamu kurumlarındaki üst düzey yöneticilerin siyasal olarak iktidara daha bağlı görünmeleri, kamusal hizmetlerin piyasa yöntemleriyle yerine getirilmesinin sağlanması ve devletin faaliyet alanının özelleştirme yoluyla küçültülmeye çalışılması olarak ifade etmiştir.

Esas olarak Anglo-Sakson kökenden gelen YKİ, tüm dünyada kabul gören bir yaklaşım olarak kamu yönetimini ciddi anlamda etkilemiş ve 1990'lı yılların başından itibaren birçok ülkede gerçekleştirilen reformlarla uygulama ortamı bulmuştur (Üstüner, 2000:20). Gerçekleştirilen yoğun kamu yönetimi reformları ile kamu yönetimi mekanizmaları hem işlevsel hem örgütsel boyutlarıyla “kamu yönetimi”nden “kamu işletmeciliği”ne doğru değiştirilmeye ve dönüştürülmeye başlanmıştır.

Geleneksel yaklaşımda kamu hizmetleri büyük ölçüde merkezi idare tarafından bürokratik süreçlerle sunulmakta iken, YKİ yaklaşımı ile birlikte kamu hizmetlerinin yerelleşme, şeffaflık, hesap verebilirlik verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde sunulması ön plana çıkmıştır (Alkan, 2018:800; Göçoğlu ve Gündüz, 2020:5).

Kamu yönetiminde yaşanan bu değişimden kamu mali yönetim anlayışı da etkilenmiştir. Refah devleti anlayışıyla beraber devletin fonksiyonlarının ve bu kapsamda da kamu harcamalarının, vergilerin ve borçlanmanın giderek artması nedeniyle yaşanan ekonomik krizler 1970'li yılların sonuna doğru kamu mali yönetim sistemlerinin birçok ülkede sorgulanmasına yol açmış, kamu harcamalarının sınırlanması ve kamu yönetiminin kaliteli, etkili ve verimli hizmet sunabilmesi gibi gerekçelerle kamu mali yönetim sistemleri de YKİ anlayışı doğrultusunda değişime uğramıştır (Kesik, 2005a:58; Erüz, 2005:61; Canpolat ve Cangir, 2010:29).

Bu kapsamda, yetki ve sorumluluğun merkezden daha alt birimlere aktarıldığı, merkezi düzeyde yürütülen geleneksel bütçe anlayışının yerine her bir kamu idaresinin stratejik öncelikleri çerçevesinde kendi bütçesini hazırladığı, bütçe uygulamalarını performans programları ile izlediği, harcamacı her birimin uygulama sonuçları hakkında üst yönetim başta olmak üzere ilgili kesimlere hesap verdiği yeni bir sisteme geçilmiştir (Taner, 2015:32).

Yeni anlayışta özel sektör uygulamaları kamu yönetimine yansıtılmış; bu kapsamda mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi ve belirlenen amaçlar çerçevesinde etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerinin daha fazla yetkilendirilmesi, idarelere faaliyetlerini yürütürken daha fazla esneklik tanınması, etkin siyasi ve yönetsel hesap verme mekanizmalarının kurulması ile mali saydamlığın geliştirilmesi ve benzeri yaklaşımlar daha çok kabul görmeye başlamıştır (Maliye Bakanlığı, 2004:55; Erüz, 2005:61; Kolçak, 2006:369; DPT, 2006:8).

Özel sektör kuruluşlarının finansal sorunlarına çözüm bulmak amacıyla geliştirilen ve ilk olarak özel sektörde uygulanmaya başlanan iç kontrol sistemi, yöneticilerin hesap verme

sorumluluklarının önem kazanmasıyla beraber hem dünyada hem de Türkiye’de kamu yönetiminde bir yönetim aracı olarak uygulanmaya başlanmıştır.

## **1.2. İÇ KONTROLÜN TARİHSEL ARKA PLANI VE GELİŞİMİ**

Bir yönetsel aracı ifade eden iç kontrol kavramının iki farklı sistemden geliştiğini söylemek mümkündür. İç kontrol kavramı tarihsel açıdan Kıta Avrupası kontrol anlayışı ile Anglo-Sakson kontrol anlayışı arasındaki farklı gelişme süreçleri çerçevesinde incelenmesi gereken bir kavramdır (Acar, 2013:2).

Almanya ve Fransa gibi ülkelerle temsil edilen, Fransız mali kontrol sistemini esas alan ve ülkemiz de dahil geniş bir coğrafyayı etkileyen Kıta Avrupası modelinde iç kontrol, faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediğine ve işlem gerçekleşikten sonra geçmişe yönelik yapılan kontrolleri ifade etmektedir. ABD ve Birleşik Krallığın başını çektiği Anglo-Sakson modelde ise iç kontrol, bugünkü anlaşıldığı şekliyle işin gerçekleştirilme sürecinin tamamının kontrol altında tutulmasını öngören ve daha çok yönetim kontrollerine vurgu yapan bir yaklaşımla, Kıta Avrupası iç kontrol anlayışını da kapsayacak şekilde daha geniş kapsamda ele alınmaktadır (Özbek, 2012:387; Acar, 2013:2-3).

Bu gelişimde dünyanın geçirdiği ideolojik dönüşümün ciddi etkisi bulunmaktadır. Devletin ekonomide rolünün fazla olduğu Kıta Avrupası ülkelerinde tarihsel olarak geçmişe yönelik işlemlerin kontrol edilmesi anlamında bir kontrol anlayışı gelişmişken; Anglo-Sakson ülkelerde ise serbest piyasa ekonomisinin işlemesi, sermaye, hisse sahipliği, yatırımcının korunması ve mali tabloların açıklanması temelinde özel sektör odaklı bir kontrol anlayışı gelişmiştir (Özbek, 2012:387).

İç kontrole ilişkin ilk çalışmalar daha çok yolsuzlukların önlenmesi ve mali raporlardaki hataların ve hilelerin tespitine odaklanmışken, kurumların gelişmesi ve büyümesiyle beraber iç kontrol kavramı da gelişmiştir. Kurumsallaşma ile ortaya çıkan şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı, mali kontrol odaklı iç kontrol anlayışının yerini tüm kontrolleri

kapsayan bütüncül bir iç kontrol anlayışına bırakmasına neden olmuştur (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012:1-2).

Sanayi Devrimi sonrasında oluşan sermaye birikimi hem yatırım bankacılığının hem de yatırımcılara fon sağlayacak New York Borsası gibi borsaların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Gerekli finansal desteği alabilmek için girişimciler, yatırımcıları ve kredi veren kuruluşları borçlarını geri ödeyebilecek güce sahip oldukları ve makul bir gelir elde edecekleri konusunda ikna etmek zorunda kalmışlardır. Bu nedenle, işletmelerin bilançoları ve mali durumlarını gösteren diğer bilgi ve belgelerin doğru ve güvenilir olması çok önemli olmuştur (Root, 1998:53).

İç kontrol kavramı, muhasebe sistemi ve mali tabloların denetimine yönelik uygulamaların tarihsel gelişimi arasında yakın bir ilişki söz konusudur. İç kontrol uygulamaları 1850’li yıllara kadar daha çok firma içi usulsüzlüklerin tespitine odaklanmış, 1850’lerden sonra mali tabloların denetiminde kurum içi bir uygulama olarak gelişmiştir. İç kontrolün 1900’lü yıllardan sonraki gelişiminin ise ABD deneyimlerine dayandığı görülmektedir (Özbek, 2012:386, 389). ABD deneyimleri ışığında özel sektör odaklı gelişen iç kontrol anlayışı dünyanın geri kalanında bugün benimsenen iç kontrol anlayışını da önemli ölçüde etkilemiştir.

ABD’de iç kontrolle ilgili düzenlemeler yaşanan bazı sorunların sonucunda ortaya çıkan ihtiyaçlardan kaynaklanmıştır. 1929 Ekonomik Bunalımı’ndan sonra 1933 yılında yasalaşan “Menkul Kıymetler Kanunu” (*Securities Act*); yaklaşık 450 Amerikan şirketinin yabancı ülkelerde rüşvet verdiklerinin ortaya çıkması sonucunda bu durumun tekrar etmesini önlemek amacıyla 1977’de yasalaşan “Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (*Foreign Corrupt Practices Act*)”; Enron ve WorldCom skandalları sonucunda 2002’de yasalaşan “Sarbanes-Oxley Act” söz konusu düzenlemelerden bazılarıdır. Bahsi geçen kanunlarda atıf yapılan ve “Regulation S-X” olarak bilinen düzenlemede dış denetçilerin denetim yaparken firmanın kendi personeli tarafından yürütülen iç kontrol sisteminden yararlanacağı ifade edilmiştir (Özbek, 2012: 389, 391).

İç kontrolün varlığına ilişkin ilk ciddi işaretlerin, ABD’de iç denetim ve kamu muhasebesi alanında faaliyet gösteren meslek kuruluşlarının yayımladığı ve iç kontrol ile iç denetime ilişkin kavramsal çerçeveyi ve uygulamaları açıklayan rapor, rehber ve standartlarda görüldüğü söylenebilir (Saltık, 2007a:9).

“Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of Accountants-AIA*)”nın iç kontrolün değerlendirmesine yönelik 1939 yılında yayımladığı raporda denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin incelendiği ve detaylı bir denetim testine gerek görülmediği belirtilmiştir (Özbek, 2012:391).

AIA tarafından 1949 yılında yayımlanan “İç Kontrol Özel Raporu” (*Special Report on Internal Control*) isimli raporda, iç kontrolün ilk resmi tanımına da yer verilmiştir. Rapora göre, “İç kontrol, kurumun organizasyon planı ile aktiflerinin korunması, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliği, operasyonel verimliliğin geliştirilmesi ve kurumsal politika düzenlemelerine uyumun teşvik edilmesi amaçlarına yönelik bütün koordinasyon çabaları ve önlemlerden oluşur.” (Özbek, 2012:392). Bu tanımdan iç kontrolün sadece muhasebe ve finans alanlarıyla ilgili olmadığı, bu alanların dışında da oldukça kapsamlı bir kavram olduğu anlaşılmaktadır. Bugünkü iç kontrol tanımının kökenlerini bu tanıma kadar götürmek mümkündür. Mevcut iç kontrol sistemi tanımında olan ve iç kontrol sistemi vasıtasıyla gerçekleştirilmesi öngörülen hedeflerin 1949 tarihli tanımda da vurgulandığı görülmektedir.

Adı “Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (*American Institute of Certified Public Accountants-AICPA*)” olarak değişen AIA, 1972 yılında yayımladığı Denetim Standartları Beyanı (*Statements of Auditing Standards-SAS*) No.1 adlı dokümanda iç kontrolü yönetim ve muhasebe kontrolleri olarak ifade etmiştir. Bu kapsamda AIA yönetim kontrollerini, “kurumun hedeflerine ulaşması ve işlemlerin muhasebe kontrollerinin yapılabilmesi için gerekli olan yönetsel yetkilendirmeler” olarak, muhasebe kontrollerini de “varlıkların korunması ve mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması için işlemlerin, yönetimin genel ve özel yetkilendirmesiyle yapıldığına, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığına, hesap verme sorumluluğuna, varlıklara ulaşımın ancak yönetimin yetkilendirmesi

dahilinde olacağına, varlıklara ilişkin kayıtların gerçekliğine, makul güvence sağlayacak şekilde tasarlanmasını gerektiren prosedürler ve organizasyon planları” olarak tanımlanmıştır (Kuzkaya, 2014:4).

1977’de AICPA’nın yayımladığı “Minahan Raporu”nda, iç kontrolün kapsamı tarihsel açıdan ele alınmakta, rapor yöneticilerin iç kontrol sistemlerini değerlendirmeleri ve uygulanan iç kontrol prosedürlerine uyumun izlenmesi yönünde rehberlik etmektedir (Özbek, 2012:393).

1977 yılında çıkarılan ve “Yolsuzluk Kanunu” olarak isimlendirilebilecek “Foreign Corrupt Practices Act” (FCPA)’in tüm kurumlarda uygulanmaya başlanmasıyla iç kontrolün kapsamı genişlemiştir. Ayrıca Kanunda yolsuzlukların sağlam bir iç kontrol sistemiyle önlenebileceği vurgulanmıştır. Kanunla, “Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (*Securities and Exchange Commission-SEC*)” na raporlama yapan halka açık şirketlerin “iç muhasebe kontrol sistemi” kurlmaları ve devam ettirmeleri zorunlu kılınmıştır (İnce, 2009:47; Özbek, 2012:392).

İç kontrolün tanımlanması ve öneminin ortaya konulması için kurumsal anlamda yapılan bir diğer düzenleme 1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü’nün yayımladığı “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” (*Internal Audit Professional Practice Standards*) isimli rapordur. Raporda iç denetimin kurumun iç kontrol sisteminin yeterli ve etkin olup olmadığı değerlendirilmesi ve denetlenmesi konusunda faaliyet göstereceği ifade edilmiş, iç kontrol konusunda iç denetçilere rehber olması için Enstitü 1983 yılında “İç Denetçi” (*Internal Auditor*) isimli çalışmayı yayımlamıştır (Tüm ve Memiş, 2012:97).

1974’te kurulan ve “Cohen Komisyonu” olarak da bilinen “Denetçilerin Sorumlulukları Komisyonu” (*The Commission on Auditors’ Responsibilities*), 1978 yılında şirket üst yönetimin mali raporların yanı sıra iç kontrol sistemi hakkında da raporlar hazırlamasını öneren bir rapor yayımlamıştır. 1979’da SEC tarafından hazırlanan ve yüksek maliyeti nedeniyle daha sonra iptal edilen önergede de yönetimin önemli sorumluluklarından birinin iç kontrol sisteminin uygulanması olduğundan ve sistemin etkililiği hakkındaki bilgilerin yatırımcılar için öneminden bahsedilmiştir (İnce, 2009:47-48).

1985 yılında ABD’de mali raporlama alanında yaşanan skandallar nedeniyle muhasebe ve denetim alanındaki önde gelen ve “İç Denetçiler Enstitüsü/*The Institute of Internal Audits-IIA*”, “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü/*American Institute of Certified Public Accountants-AICPA*”, “Amerikan Muhasebe Derneği/*American Accounting Association-AAA*”, “Finansal Yöneticiler Enstitüsü/*Financial Executives International-FEI*” ve “Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü/*Institute of Management Accountants-IMA*” den oluşan beş bağımsız gönüllü kuruluş, mali raporlarda yapılan yolsuzluk, usulsüzlük ve hataların nedenlerini belirlemek ve gerekli önlemleri alarak bunların ortaya çıkma olasılığını azaltmak amacıyla o zamanki Komisyon Başkanı James C. Treadway’in adıyla “Treadway Komisyonu” olarak da anılan ve kısa adı COSO (*Committee of Sponsoring Organisations*) olan “Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu (*National Commission on Fraudulent Reporting*)” nu oluşturmuştur. Komisyon bu amaçla 1987 yılında yayımladığı “Hileli Mali Raporlama (*Fraudulent Financial Reporting*)” isimli raporda, bağımsız denetçilerin yanı sıra hile ve hataların tespitinden sorumlu olan kişi ve kurumları saymış ve incelediği hileli mali raporlamaların % 50’sinin nedenini iç kontrol zayıflıkları olarak açıklamıştır (Root, 1998: 38; İnce, 2009: 48).

AICPA, 1988 yılında yayımladığı “Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Önemi (*Importance of Internal Control Structure in Financial Statement Audit*)” başlıklı SAS 55 no’lu standardında, iç kontrolü daha öncekilerden farklı bir şekilde tanımlamış, iç kontrolün “kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri” şeklinde üç ana unsuru olduğunu vurgulayarak iç kontrole farklı ve yeni bir bakış açısı getirmiştir. SAS 55 Standardının geliştirilmesinde daha önce de olduğu gibi birçok mali ya da ticari raporlama skandalının etkisi olmuştur. SAS 55 iç kontrolü, daha önce yapıldığı gibi muhasebe veya yönetsel kontroller olarak ikiye ayırmamış, kontrol ortamı olarak daha geniş çerçevede ele almıştır. SAS 55’in uygulanmasında karşılaşılan zorluklar ve belirsizlikler “COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Raporu (*COSO Internal Control Integrated Framework*)” nun yayımlanmasına giden süreci başlatarak COSO tarafından yapılan ve küresel alanda kabul gören iç kontrol tanımına da temel oluşturmuştur (Özbek, 2012:393-394).

Treadway Komisyonu öncülüğünde ve sponsor kurumların desteğiyle, iç kontrol literatürünü gözden geçirmek amacıyla bir çalışma grubu kurularak iç kontrol konusunda genel kabul görecektir standartları belirleyen bir proje yürütülmesine karar verilmiştir. Buna istinaden COSO, 1992 yılında “COSO Modeli” olarak da bilinen “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Raporu (*Internal Control- Integrated Framework Report*)” nu yayımlamıştır. Raporu o zamana kadar açık bir tanımı olmayan iç kontrol kavramının tanımı yapılmış, unsurları ve standartları ortaya konulmuştur. Bu anlamda Rapor iç kontrolün gelişimindeki en önemli adımların başında gelmektedir (İnce, 2009: 48-49; Özbek, 2012: 394-395).

COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan iç kontrol standartları, gerek denetim ve muhasebe örgütlerinin iç kontrole ilişkin standartlarının oluşturulmasında gerekse şirketlerin kendi iç kontrol sistemlerini kurmasında önemli katkı sağlamıştır (Kayım, 2005:1).

COSO Raporu’ndan sonra birçok uluslararası kurum/kuruluş tarafından da iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde COSO Modelinin esas alındığı görülmektedir (Kayım, 2005:1; Özbek, 2012: 385).

COSO Raporu’ndan sonra geliştirilen standartların şirketler açısından zorunlu olmaması nedeniyle, çıkar çatışmaları ve bunun sonucunda da WorldCom Enron, Parmalat, Ahold gibi çeşitli kriz ve skandalların ortaya çıkması ve bu şirketlerin iflas etmesi önlenememiştir. Hem bu kriz ve skandalların hem de 11 Eylül saldırılarının iş dünyası ile yatırımcılarda yarattığı karamsarlığın aşılması amacıyla ABD’de bugün hala yürürlükte olan ve Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası olarak bilinen geniş kapsamlı piyasa reformu kanunu Temmuz 2002’de yürürlüğe girmiştir. Yasada etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmamış olması şirketlerde yaşanan skandalların temel nedenlerinden biri olarak gösterilmiş, bu nedenle kurumun iç kontrol sisteminin etkinliğine ve sistemin değerlendirilmesine vurgu yapılmıştır. Kanunda iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaya yönelik düzenlemelere ağırlık verilmiş ve güvence faaliyetleri belli standartlara bağlanarak bunların uygulanması zorunlu hale getirilmiştir (Heier vd., 2005:61; Özbek, 2012:395-396; Acar, 2013:5).



İç kontrolün ABD’deki gelişimi değerlendirildiğinde daha çok mali raporlama ve firmanın işlemlerini muhasebeleştirme süreçleriyle ilgili olduğunu, bugüne kadar da bu çerçevede geliştiğini söylemek mümkündür. ABD mevzuatında iç kontrol mali raporlamanın doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik düzenlenmişse de COSO Modelinde iç kontrolün üç temel hedefinden birisi olan “operasyonların etkinliği ve verimliliği” hedefi iç kontrolün kapsamını yasal düzenlemelerdekini daha ötesine taşımıştır. İç kontrol zaman içerisinde mali tablolara ilişkin hedefleri de kapsayacak şekilde firmanın tüm hedeflerine ulaşmayı amaçlayan bir sistem haline gelmiştir (Özbek, 2012:398-399).

COSO Komitesi tarafından 2004 yılında yayımlanan “ERM Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçevesi (*Enterprise Risk Management-Integrated Framework*)” ile de iç kontrol bir ileri aşamaya, risk yönetimi boyutuna taşınarak kurumsal risk yönetiminin önemli bir unsuru haline getirilmiştir.

1953 yılında kurulan ve “Uluslararası Sayıştaylar Birliği” olarak bilinen “The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)”, kamu iç kontrol standartlarını oluşturmak amacıyla farklı kültürleri temsil eden dokuz üye ülkeden bir komite kurmuş ve bu Komite COSO Modelini çerçevesinde hazırladığı “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*)” ni 2004’te yayımlamıştır (İnce, 2009:49).

Avrupa Toplulukları Komisyonu’nun da 2007 yılında COSO esaslı iç kontrol standartlarını esas alması sonucu gerek birlik üyeleri gerekse bu ülkeleri örnek olan veya etkilenen birçok ülkenin de bu standartlar temelinde bir yönetim anlayışına kaydıkları görülmektedir. AB’ye üye ve aday ülkelerden de bu standartlarla uyumlu bir iç kontrol sistemi oluşturmaları istenmektedir (İnce, 2009:49).

Ayrıca ABD Kongresinin izleme ve denetim organı olan ve Türkiye’de Sayıştay’a denk gelebilecek kuruluş “*Government Accountability Office-GAO*” nun 1999 yılında yayımladığı iç kontrol standartları ile bankacılık sektörü için iç kontrol çerçevesi

oluşturan ve yine temel çerçevesi aynı olan BIS-Basel Komitesi kararlarını da bu sürecin gelişmesindeki önemli adımlar olarak belirtmek mümkündür.

Özetlemek gerekirse, iç kontrol başlangıçta muhasebe ve finans alanlarıyla sınırlı olarak mali raporlardaki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi amacıyla kullanılmıştır. Öte yandan, yukarıda da ifade edilen krizlerin yanı sıra küreselleşme ve buna bağlı olarak piyasalarda yaşanan serbestlik ile bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin dünyadaki finans kuruluşlarının ve uluslararası sermayenin risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerine ilişkin taleplerini arttırdığı görülmektedir (Yurtsever, 2008:27).

### **1.3. KONTROL KAVRAMI**

Yönetim biliminin klasik yazarlarından Henry Fayol'a (2012:32-33) göre yönetim, "planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol etmek" manasına gelmektedir. Dolayısıyla kontrol yönetimin beş temel fonksiyonundan biridir.

Fayol (2012:34) kontrolü, "her işin ve her şeyin işletmenin kabul edilmiş düzenine uygun olarak ve emirler çerçevesinde yürüyüp yürümediğini takip etmek" olarak tanımlamaktadır. Kontrol fonksiyonunun amacını ise "örgütün işleyişindeki hata ve eksiklikleri ortaya çıkararak tamir etmek ve bir daha yapılmasının önüne geçmek" şeklinde ifade etmektedir (Fayol, 1917:153'den aktaran: Şengül, 2007:268).

Fayol'den sonraki dönemde, Luther Gulick ve Lyndall Urwick, yönetimi Fayol gibi fonksiyonlarına ayırarak incelemişler ve Fayol'un beş temel işlevini yönetim literatüründe POSDCORB olarak ifade edilen, "planlama, örgütleme, personel yönetimi, yönlendirme, eşgüdümleme, raporlama ve bütçeleme" olarak yedi işleve çıkarmışlardır (Leblebici, 2008:112).

Kontrol kavramının çoğu kişi tarafından genellikle herhangi bir işlemin veya eylemin doğru olup olmadığının, mevzuata veya standartlara uygun olup olmadığının gözden geçirilmesi ya da denetlenmesi şeklinde algılandığı görülmektedir.

Çeşitli İngilizce sözlüklerde kontrol kavramı aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

Colins İngilizce Sözlüğü'nde kontrol kavramı “komuta etmek, yönlendirmek, kontrol etmek, kontrol altında tutmak, yönetmek, sınırlamak, frenlemek veya düzenlemek; bir organizasyonun, yerin veya sistemin kontrolü, nasıl çalışacağı ile ilgili tüm önemli kararları alma gücü” olarak tanımlanmaktadır.

Cambridge Sözlüğü'nde kontrol “Bir şeyi veya birinin eylemlerini veya davranışlarını emretmek, sınırlamak veya yönetmek; bir şeyi veya birini kontrol etme eylemi veya bunu yapma gücüne sahip olma; emir verme, karar verme ve bir şey için sorumluluk alma gücü” olarak ifade edilmektedir.

Oxford İngilizce Sözlüğü'nde de diğer sözlüklerdeki tanımlara benzer şekilde kontrol “bir şeyi yönetmek, sınırlandırmak veya düzenlemek” olarak tanımlanmaktadır (Hornby,1995: 253).

Tüm bu tanımlarda kontrol, herhangi bir faaliyetin ya da işin kontrol altında yapılması ve hedeflenen sonuçlara ulaşmak amacıyla her türlü önlemin alınması, düzenlemelerin yapılması, politika ve prosedürlerin geliştirilmesi şeklinde anlaşılmaktadır (Kayım, 2009:42-43).

İç Denetçiler Enstitüsü kontrolü, “önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılması ihtimalini artırmak için yönetim tarafından yürütülen her türlü faaliyet” olarak tanımlamıştır (IIA 1983'den aktaran: Erdoğan, 2009:15).

Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde de kontrol kavramı bu algılamaya benzer şekilde, “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim, denetleme” olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan kontrolün, yöneticiler, kontrol yetkilileri veya denetim elemanlarınca yürütülen gözden geçirme veya denetim faaliyeti olarak kabul edildiğini söylemek mümkündür (Kayım, 2009:42).

Kontrol, “denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonuçları kontrol altında tutmak içindir. Amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir.” (Başpınar, 2005:36).

Yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan kontrol, önceden belirlenen kurumsal amaç ve hedeflere sağlıklı bir şekilde ulaşılması, amaç ve hedeflerin önündeki belirsizlik ve risklerin tespit edilerek bunların yönetilmesine yönelik yönetimin aldığı tüm tedbirler olarak tanımlanabilir (Candan, 2006b:19).

Kontrol işlemlerinin amacı, kurumun hatalarını ve zayıf yönlerini ortaya çıkararak düzeltici önlemlerle bunların tekrarını önlemek, kuruluşların risklerini yönetmelerine ve istedikleri sonuçlara ulaşmalarına yardımcı olmaktır. Dolayısıyla, kontrol işlemlerinin kurumun amaçlarına odaklandığı söylemek mümkündür (Doysangöl, 2001:47; Çatak, 2010:50).

Bu kadar benzer ve farklı tanımlamalara rağmen genel olarak geleneksel yaklaşımda kontrol, kurumun günlük faaliyetlerindeki olası tehditlere karşı kendini savunma araçlarından biri olarak açıklanmaktadır. Öte yandan, modern yaklaşıma göre kontrol sadece kurumun performansını ve yönetimini etkileyen temel araçlardan biri olarak değil, ayrıca alınan kararların ve ulaşılan sonuçların değerlendirilme araçlarından biri olarak da kabul edilmektedir (Lakis ve Giriünas, 2012:146).

Kontrolleri kendilerinden beklenen faydalarına göre önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırmak mümkündür. Arzu edilmeyen sonuçları önlemek amacıyla tasarlanan kontroller “önleyici kontroller”; tespit etmek amacıyla tasarlananlar “tespit edici kontroller”; istenmeyen sonuçları tersine döndürmek veya yeniden meydana çıkmamaları amacıyla düzeltici bir eylem yapılmasının sağlanmasına yönelik tasarlanan kontroller de “düzeltici kontroller” dir. İç kontrolün tarihsel gelişimi açısından bakıldığında muhasebe ve yönetim kontrolleri olarak; bilgi teknolojilerinde ise genel

kontroller ve uygulama kontrolleri şeklinde iki açıdan ele alındığı görülmektedir (Erdoğan, 2009: 22-24; Tüm ve Memiş, 2012:91).

İngilizce’de “control” ve “audit” kavramları birbirinden farklı anlamları olan iki ayrı sözcükle anlatılırken, Türkçe karşılıkları “kontrol (control)” ve “denetim (audit)” kavramlarının ise çoğu zaman aynı anlama gelecek şekilde ve birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Bu iki kavramla birlikte kullanılan Arapça kökenli teftiş (inspection) ve murakabe kavramları kavram karmaşasını daha da artırmaktadır (Cömert, 2016:2). Bu kavramların birbirleriyle ortak yönleri olmasına rağmen birbirlerinden ayrıldıkları önemli noktalar da bulunmaktadır.

Kontrol denetimden önce gelen, faaliyetler gerçekleştirilirken yapılan ve süreklilik gerektiren daha geniş kapsamlı ve anlık olarak yürütülen bir süreç iken; denetim geçmişteki işlemleri konu alıp inceleyen ve periyodik olarak gerçekleştirilen bir süreçtir. Kontrol sistem içinde ve süreçte yer alan personel tarafından yürütülürken, denetim süreçten bağımsız olarak ve uzman kişilerce gerçekleştirilir (Yurtsever, 2008:16). Kontrolde eylem gerçekleşmeden önce olaya müdahale edilmesi söz konusu iken, denetimde eylem gerçekleştikten sonra yapılan bir faaliyet söz konusudur (Aktaş, 2005).

Teftiş ve denetim kavramlarının da sıklıkla birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Teftiş, usulsüzlük ve yolsuzluklarla mücadele edilmesi, yürütülen iş ve işlemlerdeki hata, hile, suiistimal, zarar ve sorumluların belirlenmesi amacıyla gerek görülmesi halinde yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (Akpınar, 2011:287). Teftişin kapsamı, gerçekleştirilme zamanı, teftiş yapan kişilerin sahip olduğu yetkiler ve sonuçları bakımından denetimden farklı olduğu ifade edilmektedir (Eray, 2020:36).

Arapça bir kelime olan murakabe kavramı ise, genel olarak dış denetim birimleri veya uzman denetim kurumları tarafından yapılan denetimi anlatmak için kullanılmaktadır (Sanal, 2002: 12).

Yönetim fonksiyonlarından biri olan ve eskiden kurumun büyüklüğüne göre birkaç kişi tarafından gerçekleştirilen kontrol işlevini günümüzde yöneticiler, iç kontrol uygulamaları ile yerine getirmektedirler. Üst yönetimin kontrol fonksiyonunu yerine getirirken kullandığı organizasyon, politika ve prosedür, personel, raporlama sistemleri, onay mekanizmaları, mutabakat gibi araçların tamamı kurumun iç kontrol yapısını oluşturmaktadır (Güner, 2009:191; Uzay, 1999:5-6).

#### **1.4. İÇ KONTROL KAVRAMI**

İç kontrol (internal control) kavramı farklı yönleri vurgulanarak farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. İç kontrolün tarihsel gelişim sürecinde ortaya çıkan tanımlarının birbirinden farklı yönleri olmakla birlikte aslında birbirleriyle tutarlı oldukları görülmektedir (Erdoğan, 2009:13).

Öte yandan, iç kontrol tanımı sürekli geliştirilmektedir. Literatürdeki iç kontrol kavramı analiz edildiğinde iç kontrolü genel anlamda kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini, muhasebe ilkelerinin gözetimini, kasıtlı ve kasıtsız hataları azaltmayı ve kuruluşun faaliyet sürecindeki usulsüzlüklerden kaçınmayı sağlayan, risklerin etkin kontrolüne güvence veren ve kurumsal yönetim sisteminin bir parçası olan bir sistem olarak tanımlamak mümkündür (Lakis ve Giriūnas, 2012: 146-151).

İç kontrol, kurumsal hedeflere ulaşmaya yardımcı olan yönetim araçları ile ilgilidir. Farklı yazarlar iç kontrolün farklı tanımlarını verseler de iç kontrol sisteminin güvenilir ve kapsamlı bilgi sağlamak, varlıkları ve kaynakları korumak, etkin bir ekonomik performans sağlamak, muhasebe ilkelerinin gözetilmesi, güvenilir mali kayıtların ibrazı, kurumsal kurallar ve riskin etkin kontrolü, yasa ve düzenlemelere uyum gibi herkes için geçerli bazı genel amaçları bulunmaktadır (Lakis ve Giriūnas, 2012: 146, 149).

İç kontrol, organizasyonun ötesine geçen, olumsuz durumların görülme sıklığını veya şiddetini asgari düzeye indirmeyi amaçlayan bir sistemdir (Root, 1998: 27).

İç kontrol, “bir kuruluşun amaçlarını ve misyonunu gerçekleştireceğine dair makul güvence sağlamak için kuruluştaki tüm çalışanların faaliyetlerinin, planlarının, tutumlarının, politikalarının ve çabalarının bütünleştirilmesidir” (DiNapoli, 2007:4).

İç kontrol, “hükümet programlarının hedeflenen sonuçlara ulaşmasını; bu programların gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların kurumun belirlenen amaç ve hedefleriyle tutarlı olmasını; bu programların israf, sahtekârlık ve kötü yönetimden korunmasını; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, raporlanması ve kararlarda kullanılmasını sağlamaya yardımcı olan organizasyon, politika ve prosedürler” olarak tanımlanabilir (OECD, 2001:260).

İç kontrol sistemi genel olarak, yönetim tarafından iç denetimi de kapsayacak şekilde oluşturulan ve kamu idaresi düzeyinde uygulanan tüm kontrol biçimleridir. Bir kuruluşun düzenlemesine, şeffaflığına, ekonomisine, verimliliğine ve etkinliğine uyumu sağlamayı amaçlayan prosedürler, yöntemler ve sorumlulukları içerir (PIFC Expert Group, 2004: 13).

İşletmelerde etkin bir iç kontrolün tanımlanmasına yönelik çalışmalardan birisi IIA'nın yirmi dört kurucusundan biri olan ve 1950-1951 yılları arasında “Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (*International Institute of Internal Auditors*-IIA)” nün başkanlığını da yapan Viktor Z. Brink tarafından yapılmıştır. Brink'in 1946'da yayımlanan “İç Denetçi” (*Internal Auditor*) adlı makalesinde iç kontrolün başlıca unsurlarını “zamanında bilgi ulaştırın iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçe ve iç denetim” olarak saymıştır (Bishop 1991'den aktaran: Uzay,1999: 6-7).

Kurumsal anlamda dünya genelinde kabul gören ilk iç kontrol tanımı, 1949 yılında AICPA tarafından yapılmıştır. AICPA, iç kontrolün “kurumda varlıkların korunması, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin etkili biçimde yürütülmesinin teşviki ve yönetsel politikalara uyumun özendirilmesi” amaçlarına yönelik yöntem ve önlemlerden oluştuğunu ifade etmiştir (Root, 1998:67-68).

AICPA daha sonra bu tanımını yenileyerek iç kontrolü yönetim kontrolleri ve muhasebe kontrolleri olarak ikiye ayırmıştır. 1988 yılında yayınladığı SAS 55 ile bu tanımını da değiştirerek iç kontrol kavramını daha geniş kapsamda ele almıştır. AICPA iç kontrolü kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol faaliyetleri bileşenlerine göre ve hedeflere ulaşılmasında uygun bir güveni sağlamaya yönelik belirlenen politikalar ve yordamlar olarak tanımlamıştır (Uzay, 1999:11; Heier vd., 2005:57).

AICPA, COSO'nun iç kontrol tanımından sonra SAS 78'i yayınlarak bu tanımı aynen benimsemiştir. Bu tanımın COSO tanımından tek farkı tüm bilgi sistemleri yerine, mali raporlama hedefleriyle ilgili sistem ve kontrollere vurgu yapmasıdır (Uzay, 1999: 12; Heier vd., 2005:59; Cömert, 2015:120-121).

İç kontrole ilişkin kurumsal anlamda bir diğer düzenleme IIA tarafından yapılmıştır. Aynı zamanda COSO Komitesinin sponsorlarından olan IIA iç kontrolü, “riskleri yönetmek, belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşma olasılığını artırmak amacıyla yönetim, yönetim kurulu ve diğer ilgililerce yapılan her türlü faaliyettir. Yönetim amaç ve hedeflerin başarılmasına yönelik makul bir güvence sağlayacak yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, örgütler ve yürütür” şeklinde tanımlamıştır (<https://www.theia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>'den aktaran Cömert, 2015:117; Özbek, 2012:386).

İç kontrol sistemi ile ilgili yapılan birçok tanım arasında en yaygın kullanılanı COSO'nun yaptığı iç kontrol tanımıdır. COSO, 1992 tarihli “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve (*Internal Control-Integrated Framework*)” Raporu'nda iç kontrolü:

“İç kontrol, bir kuruluşun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği, kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir” şeklinde tanımlamaktadır (COSO, 1994:13).



COSO 1992 Çerçeve Raporu'nda "iç" ibaresinden, bir organizasyonun ya da kurumun amaçlarına ulaşabilmesi için kendi sınırları içinde ve kendi yetki, görev ve sorumluluğu dahilinde yönetim kurulu, yönetimi ve çalışanları hatta iç denetçileri tarafından yürütülen faaliyetler ve işlemlerin anlaşılmasının gerektiği; iç kontrolün dış denetçiler ya da düzenleyici otoritelerce yürütülen faaliyet ve işlemleri kapsamadığı ifade edilmektedir (COSO, 1994:105).

COSO Komitesi 1992 yılında yayımlanan iç kontrol modelini bugünün koşullarına uyarlamak ve modernize etmek amacıyla 2013 yılında güncellemiştir. Yeni çerçevede COSO iç kontrol tanımını daha sadeleştirmiş ve iç kontrolü mali olmayan raporlamayı da içerecek şekilde "İç kontrol, bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetler, raporlama ve uygunluk ile ilgili amaçların başarılması konusunda makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreç" şeklinde tanımlamıştır (COSO, 2013:1).

İç kontrolün düzenlendiği bir diğer temel kaynak INTOSAI tarafından kamu sektörü için COSO Modeli çerçevesinde geliştirilen "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi"dir. Söz konusu Rehberde INTOSAI (2004:6) iç kontrolü:

- "Faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde yerine getirmek,
- Hesap verebilirlik yükümlülüğünü yerine getirmek,
- Yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uymak,
- Kurum varlıklarının kayıp, kötü kullanım ve hasarlara karşı korunmasını sağlamak,

amaçlarını yerine getirerek kurumun karşılaşılabileceği riskleri belirlemek ve kurumun misyonuna ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan kurum yönetim ve personelinden etkilenen bütünleşik bir süreç" şeklinde tanımlamaktadır.

Yine COSO Modelini temel olarak alan ABD Sayıştay (GAO) da iç kontrolü, “iç kontrol örgüt yönetiminin ayrılmaz ögesi olup faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, mali raporlamada güvenilirlik, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleşmesi konusunda makul güvence sağlayan kontroller bütünü” olarak tanımlamıştır (Government Accountability Office, 2014:5).

Yukarıda yer verilen belli başlı tanımlara ek olarak uluslararası literatürde iç kontrol konusunda yapılan diğer tanımlardan bazıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 1. Diğer iç kontrol tanımları**

“İşletmenin yönetimi tarafından kurumsal performansını belirlenmiş stratejiye göre düzenlemek, varlıklarının rasyonel kullanımını ve güvenliğini, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve kalitesini sağlamak amacıyla oluşturulan bir sistem” (V. Lakis 2007’den aktaran: Lakis ve Giriūnas, 2012:147).
“İşletmenin kurumsal hedeflerine ve sonuçlarına ulaşmasını, kurumsal performansını, planlarını ve izlemesini tüm kurum veya ayrı birimler bazında planlamasını sağlayan bir süreç” (A.M. King 2011’den aktaran:Lakis ve Giriūnas, 2012:147).
“Yönetime, organizasyonun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirileceğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış olan özel politika ve prosedürlerden oluşan bir sistem” (McNeely 2009’den aktaran: Çatak,2010:52).
“Bir şirketin faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek hata veya varlıkların hile yoluyla kullanılma olasılığının en aza indirilmesine yarayan sistem” (Hussey 2005’den aktaran: Çatak, 2010:52).

Tablodaki tanımlardan, iç kontrol kavramının genel olarak bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla oluşturulan bir sistem olarak ele alındığı anlaşılmaktadır.

Türkiye’de iç kontrolün ilk resmi tanımı 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanunda yapılmıştır. Kanunda iç kontrol “... idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak

faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yönetim ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” olarak oldukça kapsamlı tanımlanmıştır.

Bunun dışında ulusal literatürde de farklı iç kontrol tanımlarından söz etmek mümkündür.

Arcagök ve Yörük (2004:4) iç kontrolü, “Genel olarak yönetim kontrolü (iç kontrol) terimi, kurum içerisinde özel bir birimden ziyade, kurumsal faaliyetlerin sistem, süreç ve yöntemlerini ifade etmektedir.” şeklinde tanımlamaktadırlar.

Kaya’ya göre (t.y.), “iç kontroller, bir kurumda riskleri azaltmaya yönelik işlev gösteren uygulama, prosedür, politika, süreç, sistem ve eylemlerdir. İç kontrol sistemi ise, kurum genelinde amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi amacı ile oluşturulan tüm bu kontrollerin yanı sıra yönetim ve organizasyon, risk değerlendirmesi, iletişim, bilgi sistemleri ve iç denetimi de kapsayan bir yönetim aracı, üst düzey bir yönetsel kontrol mekanizmasıdır”.

Kayım’a göre (2009: 41), “iç kontrolün sadece mali kontrolleri ilgilendiren tedbirler ya da önlemler olmadığı, kurumsal düzeyde stratejik amaçlara, süreç bazında da operasyonel amaçlara ulaşılmasını sağlayan ve risk bazlı olarak tasarlanan araçlar bütünü, bir yönetim biçimi ve iş yapma tarzı olarak anlaşılması gerekmektedir”.

Bu çalışmada iç kontrol, “bir kurumun kurumsal amaç ve hedeflerini gerçekleştirme amacıyla, yürüttüğü tüm faaliyet ve işlemlerine yönelik risk esasına dayalı olarak tasarlanan ve üst yöneticiler başta olmak üzere kurumun tüm çalışanları tarafından hayata geçirilen, faaliyetlerin etkili ve verimli ve mevzuata uygun olarak yürütüldüğü, kurumun varlıklarının ve kaynaklarının korunduğu, raporlamaların tam ve doğru yapıldığı hususlarında yönetime makul güvence veren planlar, politikalar, düzenlemeler, süreçler ve yöntemlerden oluşan bir yönetim aracı” olarak ele alınmaktadır.

## 1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NİTELİKLERİ

Gerek COSO tanımı gerekse diğer iç kontrol tanımlarının iç kontrole ilişkin aşağıdaki bazı temel nitelikleri yansıttığını söylemek mümkündür.

- **İç kontrol kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan dinamik bir süreçtir.**

İç kontrol, kurum içinde yürütülen yönetsel, mali, operasyonel tüm faaliyetleri kapsayan, bu faaliyetler ile iç içe ve birlikte yürütülen bir süreçtir. İç kontrolün bir süreç olması, iç kontrolün hem ulaşılmaya çalışılan bir amaç hem de bir sonuç olmaması anlamına gelmektedir. İç kontrol sürekli yapılan faaliyetlerden oluşan, tekrarlanan ve değişimden etkilenen ve amaca ulaşmak için kullanılan bir araçtır (COSO, 1994:14; Sümer, 2010:12; Kaya, t.y.; Cömert, 2015:117).

İç kontrol statik bir sistem olmadığından, zamanla koşullarda meydana gelen değişikliklere uyum sağlayabilmek için devamlı gözden geçirilerek yeniden tasarlanması ve geliştirilmesi gerekmektedir (Kayım, 2009:44; Toroslu, 2014:45).

İç kontrol, daha çok mali kontrol şeklinde algılansa da mali ve idari nitelikteki tüm faaliyet ve işlemler iç kontrol kapsamında yer almaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006:132).

- **Kurumun hedeflerine ulaşmasını kolaylaştıran yönetsel bir araçtır.**

İç kontrol sisteminin temel amacı kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. İç kontrol kendisi bir amaç değil, bir kurumun hedeflerine odaklanmasına ve faaliyetlerini bu hedeflerin başarılmasını sağlayacak doğrultuda yürütmesine imkan sağlayan bir araçtır (Kaya,t.y.; DiNapoli, 2007:4).

- **İç kontrolün en önemli unsurunu insan oluşturmaktadır.**

İç kontrol çalışanlardan etkilenir. Bir kurumun amaçlarına ulaşmak için kullandığı tüm araçları kapsayan iç kontrol, aslında bu araçlardan biri olan “insan” unsuru tarafından uygulanır. İç kontrol sisteminde yazılı prosedür ve politikalar önemli olmakla beraber çalışanların iç kontrole bakış açıları, tavır ve davranışları sistemin etkinliğini ve başarısını büyük ölçüde belirler (COSO, 1994:13; DiNapoli, 2007:4-5; Sümer, 2010:12).

Bir kurumdaki herkes, yetki ve sorumluluğunda olan işini/görevini mevzuata uygun, etkili, ekonomik ve verimli şekilde ve şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini dikkate alarak yerine getirmek ve bunun için gerekli tüm önlemleri almakla yükümlüdür (Kayım, 2009:45).

- **İç kontrolde asıl sorumluluk yönetimindir.**

İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. İç kontrole ilişkin asıl sorumluluk yönetimindir. Her kurumun üst yönetimi, yönetim sorumluluğu gereğince iç kontrol sistemini oluşturmak, işlerliğini sağlamak, izlemek, güncellemek ve geliştirmekten sorumludur (Eralp ve Bozbaş, 2014:49).

Üst yönetimin iç kontrole olumlu bakışı, sisteme yönelik kararlı ve pozitif tavrı iç kontrol sisteminin kurumsal olarak işlerliğinin ve etkinliğinin sağlanabilmesi açısından önemlidir (Ağmaz, 2018:15).

- **Kurumun tüm çalışanları tarafından yürütülür.**

Bütün iş süreçlerini kapsayan iç kontrol sistemi, kurumda her düzeydeki çalışanın rol aldığı bir süreçtir (DPT, 2006:18). İç kontrol sisteminin sorumluluğu esas olarak yöneticilerde olmakla beraber, uygulama yönetim ile birlikte diğer çalışanlarca yürütülür (DiNapoli, 2007:5).

İç kontrol, kurum içindeki her kişinin görevinin bir parçası olup çalışanların tamamı açık ya da zımni iç kontrol sürecinde sorumluluk sahibidir (Akyel, 2010c:95). Yönetim bu sistemin hedeflerini belirleme, kontrol mekanizmasını oluşturma, yapılacak faaliyetleri saptama ve kontrolleri izleyip değerlendirmekle yükümlü iken, kurumun tüm çalışanları ise iç kontrol sisteminin uygulanmasında aktif rol oynamaktadırlar.

İç kontrolün sadece belli kişi ve birimlerin değil, herkesin işi olarak görülmesi durumunda sistemin etkinliği artacaktır.

- **İç kontrol sistemi risk esasına dayanır.**

İç kontrolün özünü “risk” oluşturmaktadır ve iç kontrol sistemi bu yönüyle diğer yönetim araçlarından farklılaşmaktadır. İç kontrol sisteminin temel önceliği mevcut durumdaki risklerin tanımlanması ve azaltılmasıdır. Riske dayalı bir iç kontrol sistemi ile karşılaşılabilecek olası risklerin önceden tespit edilerek soruna dönüşmeden kurumun kabul edebileceği bir seviyeye indirilmesi amaçlanmaktadır (Kaya, t.y.; Fıkrkoca, 2013a:60).

İç kontrol sistemi ile kurum yönetimi kurumsal amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek olası riskleri belirleyerek bunlara karşı kontrol mekanizmaları geliştirmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:50). İç kontrol sisteminde geliştirilen kontrol mekanizmalarının maliyetinin risklerin bertaraf edilmesi sonucunda oluşacak faydadan büyük olmaması da önemlidir (Ağmaz, 2017:78).

- **İç kontroller kuruma özgüdür.**

Her kurumun iç kontrol sistemi birbirinden farklıdır. Her kurumun içinde bulunduğu sektör, organizasyon yapısı, kurum kültürü, yönetim felsefesi ve karşılaştığı riskler kurumun iç kontrollerinin sayısını ve niteliğini belirler (Alikadioğulları, 2011:37).

- **Yönetime makul güvence verir.**

İç kontrol, yönetime hedeflere ulaşmada güvence sağlayabilir, ancak bu güvence mutlak değildir. İç kontrol sistemi çok iyi tasarlanıp uygulansa bile sistemin kendi içerisinde barındırdığı sınırları sistemin mutlak güvence vermesine engel oluşturur. İç kontrol sisteminin insan eliyle hayata geçirilmesi nedeniyle çalışanların kasıtlı ya da kasıtlı olmayan fiil ve davranışları ile fayda-maliyet faktörü gibi nedenler, amaçlara ulaşılması konusunda sistemin kesin bir güvence vermesini engellemekte ve bu nedenle iç kontrol sistemi mutlak değil makul güvence sağlamaktadır (Kayım, 2009:45; Fıkrkoca, 2013b:73).

## **1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE İŞLEVLERİ**

Yönetim işlevlerini yürütürken yönetimin kullandığı en önemli araçlardan birisi olan iç kontrol sistemi, kurumun varmak istediği hedeflere ulaşmasına ve bu süreçte karşılaşabileceği risklerin önüne geçmesine yardımcı bir araçtır. Bir diğer ifadeyle iç kontrol sistemi, bir kurumun performans hedeflerine ulaşmasına, varlıklarının israf, suistimal, kötü yönetim, hata ve dolandırıcılık gibi nedenlerden kaynaklanan kayıplara karşı korunmasına veya güvenilir mali raporlama sistemi oluşturmasına yardımcı olabilir. Ayrıca kurumun mevzuata ve diğer düzenlemelere uygun davrandığı, itibarına zarar gelmesinden ve diğer sonuçlardan kaçındığı konusunda güvence verebilir. İç kontrol sistemi, bir kurumun etkili, ekonomik ve verimli faaliyetlerini teşvik etmesine ve misyonuyla uyumlu kaliteli hizmetler sunmasına da yardımcı olur. (COSO, 1994:5; DiNapoli,2007:5; İbiş ve Çatıkkaş, 2012:99).

Yönetime makul güvence sağlamak için üst yönetim, diğer yöneticiler ve çalışanlar tarafından hayata geçirilen ve iş süreçlerinin içinde yer alan iç kontrol sistemi (Uzun, 2009:61):

- Standartlaşmış süreçler vasıtasıyla faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır.

- Risk esaslı olarak belirlenen kontrol faaliyetleri ile kurumun varlıklarının korunmasını temin eder.
- Kurum içi yolsuzluğun önlenmesi veya tespit edilmesi ve yönetimin doğru karar alması konusunda yardımcı olan mali raporların güvenilir üretilmesini sağlar.
- Mevzuata uygunluğun sağlanması konusunda yönetime güvence verir.

İç kontrol uygulamaları, kurumların etkin bir şekilde yönetilmesinde, uygulamalardan elde edilen geri bildirimler ile yönetim süreçlerinin sürekli gelişiminde ve böylelikle yönetim fonksiyonunun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olmaktadır (Güner, 2009:183,190).

İç kontrol sisteminin etkinliği kurumlar için büyük önem taşımaktadır. Özellikle 1990-2000'li yıllar arasında dünyanın çoğu ülkesinde yaşanan mali krizler ve şirket iflaslarının en önemli nedenlerinden birisi olarak şirketlerde risklerin kontrol edilebilmesini sağlayacak iç kontrol sistemlerinin oluşturulmaması ya da mevcut iç kontrol sistemlerindeki aksamalar gösterilmiştir. İç kontrolün olmadığı ve/veya yeterince etkin olmadığı durumlarda kurum varlıklarının kaybı, yöneticilerin yanlış karar vermeleri, çeşitli kayıp ve suistimallerin yaşanması söz konusu olabilecektir (Tüm ve Memiş, 2012:103).

İç kontrol sistemi kurum yönetimine tüm faaliyetlerin etkin, başarılı ve zamanlı yürütülmesi, hedeflerin gerçekleştirilmesi, kurumun saygınlığının artırılması ve sürdürülebilirliği ile performansın yükseltilmesi konularında katkı sağlamaktadır (Derici, 2015:2).

İç kontrol sisteminin, kurumların çevre koşullarındaki değişimi, hizmet sunulan kesimlerin taleplerini ve gelecekte yaşanabilecek beklenmeyen olayların oluşturabileceği tehditleri veya fırsatları yönetebilmesi manasında da yönetime katkısı bulunmaktadır (Alikadıoğulları, 2011:37).



Güçlü bir iç kontrol sistemi, kurum üst yönetimi, yöneticiler veya paydaşların karar almaları için ihtiyaç duyulan bilginin kalitesinin artmasına yardımcı olduğu gibi, yöneticileri doğru bilgilerle destekleyip karar verme sürecinde de önemli rol oynamaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:106).

İç kontrolün, yöneticilerin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine veya en iyi şekilde sağlanmasına yardımcı olma rolü de bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin işlerliği yöneticilerin hesap vermelerini kolaylaştırmaktadır (Kartalıcı, 2007:77; Aziz Said ve Alam, 2015: 44-45).

İç kontrol, bir kurumun performansında çok önemli rol oynar ve iyi yönetişimin temel taşıdır. Bir kurumda iyi iç kontrol önlemlerinin olmaması düşük performansa ve kamu kaynaklarında kayıplara yol açabilir. Güçlü bir iç kontrol ise riskin azaltılmasını ve kaynakların korunmasını sağlar (Aduam, 2015:1; 7-8).

Kaynakların düzgün bir şekilde yönetilmesini ve hesap verebilirliğin sürdürülmesini sağlamak için iç kontrol hayati önem taşır. İç kontrol sistemleri ayrıca kamu harcamalarının düzenliliğine katkıda bulunur ve paranın harcandığına ve faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yürütüldüğüne dair güvence sağlar (PIFC Expert Group, 2004:6).

2005 yılında revize edilen Turnbull Raporunda iç kontrolün önemi şu şekilde ifade edilmektedir (Financial Reporting Council, 2005:3):

- Bir kurumun iç kontrol sisteminin kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine engel oluşturabilecek risklerin yönetilmesinde kilit bir rolü vardır. Sağlam bir iç kontrol sistemi hissedarların yatırımlarının ve kurumun varlıklarının korunmasına katkı sağlar.
- İç kontrol sistemi kurumun yürüttüğü faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır, iç ve dış raporlamanın güvenilirliğinin sağlanmasına, yasa ve düzenlemelere uyulmasına yardımcı olur.

- Uygun muhasebe kayıtlarının tutulmasını da kapsayan ve iç kontrolün önemli bir unsuru olan etkin mali kontroller, kurumun gereksiz mali risklere maruz kalmasını engeller, mali bilgilerin güvenilirliğini sağlar. Ayrıca usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesine katkı sağlayarak kurumun varlıklarının korunmasına yardımcı olur.

Bir kurumda etkin ve güçlü bir iç kontrol sistemi, söz konusu kurumda gerçekleştirilecek iç ve dış denetim faaliyetleri için de önem arz etmektedir. İç denetçiler kurum içerisindeki iç kontrollerin ölçülmesi ve değerlendirilmesine yardım etmekle görevlidirler. İç kontrol sistemi bir kurumda ne kadar etkinse iç denetim çalışmalarının kalitesi ve iç denetim faaliyetlerinden beklenen getiri de o ölçüde artacaktır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin güçlü olması bağımsız denetim için de önemlidir. Kurumun muhasebe sistemindeki hesap ve raporların güvenilirliği, gerçekleştirilecek denetim işlemlerinin kapsamı, türü ve derinliği bağımsız denetçilerce kurumun iç kontrol sistemi incelenerek tespit edilecektir. Etkin ve güçlü bir iç kontrol sistemi iç denetimde olduğu gibi bağımsız dış denetim çalışmalarının kalitesini olumlu yönde etkilemenin yanı sıra denetime ayrılan zamanın ve denetçiye ödenecek ücretin azalmasını da sağlayacaktır (Aksoy, 2005:140; Tüm ve Memiş, 2012:103-104).

İç kontrolün beş bileşeni ve standartlarını doğru ve etkin bir şekilde uygulayan kurumların;

- “Raporlama faaliyetlerinin doğru ve tam olacağı,
- Faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütüleceği,
- Varlıklarının korunacağı,
- Faaliyetlerinde mevzuat ve iç düzenlemelere uygun hareket edileceği”,

düşünülebilir (Kaya,t.y.).

## 1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIRLARI

İç kontrol sisteminin kurumun hedeflerine ulaşmasını, mali raporların güvenilir hazırlandığını ve mevzuata uyumu garanti ettiği yönünde gerçek dışı beklentiler söz konusu olabilmektedir. Hiçbir iç kontrol sisteminin kurum içerisindeki tüm sorunlara kesin çözüm olduğunu, hata riskine karşı mutlak bir garanti oluşturduğunu söylemek mümkün değildir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı hedeflerine ulaşma konusunda kuruma sadece yardımcı olabilir.

COSO Modeli, bir iç kontrol sisteminin çok iyi tasarlanmış ve uygulanıyor olsa bile genel hedeflere ulaşılması konusunda yönetime mutlak güvence sağlayacağı yönünde değerlendirilmesinin yanıltıcı hatta zarar verici olabileceğini vurgulamaktadır (Yavuz, 2002:44). COSO Modelinde “makul” bir güvence düzeyi erişilebilir kabul edilmektedir. Makul güvence ise tatminkâr bir güven düzeyini ifade etmektedir.

İç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan ve aşağıda ifade edilen birtakım sınırlılıklar nedeniyle mutlak güvenceye ulaşılması mümkün değildir.

- Fayda-maliyet ilişkileri sistemin önemli sınırlamalarından birini oluşturmaktadır. İç kontrol çerçevesi ve özellikle belirli kontrol prosedürleri tasarlanırken elde edilecek fayda ile maliyetlerin kıyaslanması önemlidir ve bu analiz mutlaka yapılmalıdır. Yönetim, oluşturacağı iç kontrol sisteminin maliyetinin sistemden elde edilmesi beklenen faydayı aşmaması hususuna dikkat etmeli, sisteme eklenen ek kontrol faaliyetlerinin kuruma getireceği maliyetin iç kontrolden sağlanan faydayı aşması durumunda ise bunları uygulamaktan vazgeçmelidir (Erdoğan, 2009:42-43; DiNapoli, 2010:15).
- İç kontrol insan faktörüne dayalı olduğundan, sistem personelin yeterli ve dürüst olup olmadığı gibi hususlardan ve eğitiminden etkilenir. Karar alırken insan yanlış muhakeme yapabilir; basit yanlışlıklar veya hatalar nedeniyle önemli krizler ortaya çıkabilir (Sayıştay, 2006:80; Bozkurt, 2010:135). Talimatların, çalışanlarca yanlış anlaşılması veya çalışanların yetersiz bilgileri, zaman kısıtlamalarından kaynaklanan yargı hataları veya dikkatsizlikleri, yorgunlukları nedeniyle yanlış

uygulanması gibi nedenler sistemin etkin işlemlerini engelleyebilir. Bazı durumlarda ise kasıtlı veya kötü niyetli olarak bir veya birkaç çalışanın bir araya gelmesi ve gizlice anlaşması sistemin sağlıklı çalışmasını olumsuz etkileyebilir. Sistem veya prosedür değişikliklerinin yanı sıra geçici veya sürekli personel değişiklikleri olumsuzluklara katkıda bulunabilir (COSO, 1994:80-81; DiNapoli, 2007:5).

- Kurumun kontrolünde olmayan dış olaylar da iç kontrolün performansını sınırlandıran bir diğer etmendir. Yönetimin bu tür durumların farkında olması önemlidir (Eray, 2020:83).
- İç kontroller iyi ve etkin tasarlanmış olmasına rağmen, yönetimin kendisi tarafından da geçersiz kılınabilir. Yönetim iç kontrol sistemini önemsemeyebilir. Yöneticiler kişisel çıkarları veya kurumun mevcut durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi gibi meşru olmayan amaçlarla öngörülen politika ve prosedürleri geçersiz kılabilirler (COSO, 1994:81). Diğer taraftan, yönetimin iç kontrol sistemini gereğinden çok önemsemesi nedeniyle çalışanların iç kontrolü engelleyici tutum takınmaları söz konusu olabilir (Fıkırkoca, 2013b:73).
- Bir diğer sınırlılık, kurumun içinde yer aldığı çevresel koşulların sürekli değişmesinden kaynaklanmaktadır. Belli koşullarda iyi işleyen bir iç kontrol sistemi, bilgi ve teknoloji sistemlerindeki çok büyük gelişmeler, tüm faaliyetleri ciddi boyutta etkileyecek düzeydeki değişimler ve oluşabilecek riskler karşısında yetersiz kalabilir. Bu durumda iç kontrol sistemlerinin de yeniden yapılandırılması gerekir (Erdoğan, 2009:43).

## **1.8. İÇ KONTROL İLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR**

Çalışmanın bu kısmında çoğu zaman iç kontrol ile birlikte anılan ve yakından ilişkili bazı kavramlara yer verilecektir.

### **1.8.1. İç Kontrol ve Kurumsal Yönetim**

Uluslararası literatürde “*corporate governance*” olarak, ulusal literatürde kurumsal yönetim ya da yönetim olarak da adlandırılan kurumsal yönetim kavramı, Robert

Tricker'in 1984 yılında yazdığı "*Corporate Governance*" kitabıyla öne çıkmış, esas olarak OECD tarafından 1999 yılında yayımlanan kurumsal yönetim raporu ile tüm dünyada tanınmıştır (Eldemir, 2019:6).

Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren halka açık özel sektör işletmeleri kamuoyuna ve paydaşlarına faydalı olmayı, müşteri odaklılığı ve şeffaflığı ön plana çıkaran uygulamalarla kurumsal yönetim yaklaşımı ve ilkeleri çerçevesinde yönetim anlayışında önemli değişiklikler gerçekleştirmişlerdir. Bu süreç kamu yönetimini de etkilemiş, kurumsal yönetim ilkelerinin birçok ülkede kamu kurumlarında da oluşturulması amaçlanmıştır (Bilge ve Kiracı, 2011:150).

Kurumsal yönetim kavramının farklı tanımları bulunmakta, kavram güncel gelişmelere göre farklı nitelik kazanmaktadır. OECD tarafından 2004 ve 2015 yıllarında güncellenen "Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi" nde kurumsal yönetim, "Şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri ihtiva etmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim şirketin hedeflerinin, bu hedeflere ulaştıran araçların ve performansın nasıl izleneceğinin belirlendiği bir yapı da sağlamaktadır." şeklinde anlatılmaktadır (OECD, 2016:9).

Koçel'e göre (2003:469), "kurumsal yönetim, işletmenin üst yönetiminin denetimi, yönlendirilmesi ile işletme üzerinde hak iddia eden çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayıcılar ve devlet gibi diğer paydaşların üst yönetimle olan ilişkilerinin tümünü" kapsamaktadır. Bir diğer ifadeyle, kurumsal yönetim kavramının temelinde, işletmelerin paydaş ve hissedarlarına karşı şeffaf olması, onların haklarını koruması, bu konuda etik ilkelere uygun ve sorumlu davranması beklentisi yatmaktadır (Koçel, 2011:457).

Kurumsal yönetim; şeffaflık, hesap verebilirlik, eşitlik/adillik ve sorumluluk olarak dört temel ilke üzerine kurulmuş, işletmenin tüm paydaşlarının hak ve sorumluluklarını birbirleriyle uyumlaştırmaya çalışan bir yönetim uygulamasıdır (Türedi vd., 2015a:67).

Kurumsal yönetim ve iç kontrol, kurumlarda uygulanmadıkları veya etkin uygulanmadıkları zaman benzer sonuçları doğuran birbiriyle ilişkili, birbirlerini etkileyip destekleyen iki sistemdir (Baskıcı, 2015:170).

Kurumsal yönetim ile iç kontrol uygulamaları arasında karşılıklılık ilişkisi söz konusudur. Kurumun iyi işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olması, kurumsal yönetimin dört ana ilkesinin etkin olarak uygulanmasına ve kurumsal yönetimin gelişmesine ciddi katkı sağlamaktadır. Kurumun faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde ve mevzuata uygun olarak yürütüldüğü ve varlıklarının korunduğu ve kurumun muhasebe bilgilerinin doğru olduğu hususlarında yönetime makul bir güvence veren etkin bir iç kontrol sistemi kurumsal yönetimin amaçlarının gerçekleşmesini doğrudan etkilemektedir. Şeffaflık ilkesinin esasını oluşturan güvenilir, doğru, tutarlı, zamanlı ve ilgili bilginin güvencesi etkin bir iç kontrol sistemidir. Ayrıca hesap verebilirlik ilkesi, iç kontrol sistemi içinde üretilen raporlar ve veriler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Bozkurt, 2010:138; Özbek, 2012:400; Ağmaz, 2018:38). Etkin bir iç kontrol sistemi; işletme çalışanlarının yetki ve sorumluluklarını belirleyerek herkesin bu yetki ve sorumluluk çerçevesinde hareket etmesini sağlayacaktır

Etkin bir iç kontrol sistemi kurumsal yönetimin temelini oluştururken, iç kontrol sisteminin etkin işlemesi için de kurumsal yönetim süreci içerisinde yer alan üst yöneticiler ve tüm çalışanların kararlılık göstermesi gerekmektedir. Özellikle 2008 küresel krizinden sonra risk yönetiminin kurumsal yönetim prensipleri içerisinde önemli bir yer tutmaya başlaması, risk yönetimi sisteminin önemli bir unsuru olan iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim uygulamaları ile olan bağına güçlendirmektedir (Özbek, 2012:400).

### **1.8.2. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**

İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi birbirlerini dışlamayan veya biri diğerinin yerini almayan, doğrudan iletişim içinde olması gereken süreçlerdir. İç kontrol sistemi, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan risklerin yönetilmesinde hayati bir rol oynar (The Institute of Chartered Accountants, 1999:4; Kuzu, 2011:11).

Kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemini de kapsayan ve iç kontrol uygulamalarının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan bir süreçtir. Üst yönetim kurumun misyonuna yönelik ve stratejik konularda aldığı kararlara ilişkin riskleri kurumsal risk yönetimi ile kontrol altında tutmaktadır. İç kontrol sisteminde kurum faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini artırmak için kurumun tüm birim ve faaliyetlerinde risk odaklı bir yaklaşımla belirlenen kontrollerin yönetilmesi söz konusu iken, kurumsal risk yönetiminde kurumun misyonunu gerçekleştirmek, itibarını korumak ve artırmak amacıyla karşılaşılan olası iç ve dış riskler ile fırsatların belirlenen kontrollerle yönetilmesi söz konusudur (Derici, 2015:2-5).

Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesinin en önemli koşulu, kurumda etkili bir risk yönetimi sürecinin kurulmuş olmasıdır. İç kontrol, kuruma hedeflerine ulaşması için rehberlik ederken, risk yönetimi ise kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek durumlara müdahalede bulunarak kurumun amacından sapmasını önler. Kurumun tamamında uygulanan etkin bir kurumsal risk yönetimi sistemi olmadan etkili bir iç kontrol sisteminden söz edilmesi mümkün değildir (Duran, 2013:2).

COSO, iç kontrol ve risk yönetimini ayrı rehberler olarak; iç kontrol sistemi için “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve (*Internal Control-Integrated Framework*)” yi; risk yönetimi için “Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve (*Enterprise Risk Management-Integrated Framework*)” yi yayımlamış ve kurumsal risk yönetimini, iç kontrolü de kapsayan bir süreç olarak tanımlamıştır.

İç kontrol sistemi ile kurumsal risk yönetimi arasındaki farklılıklar şu şekilde sayılabilir (Derici, 2015:4):

- İç kontrol sistemi kurumun tüm birimlerinde yürütülen faaliyetlerin sürecindeki risklere odaklanırken, kurumsal risk yönetimi misyonu, vizyonu, kurumun stratejik plan sürecinde belirlenecek stratejiler, politikalar ve hedeflere risklere odaklanır.

- Kurumsal risk yönetimi kurumun kamuoyundaki saygınlığını ve itibarını artırmayı sağlayacak fırsatları yönetmeyi sağlamayı amaçlarken, iç kontrol sistemi kurumun avantajlı alanlarını fırsatlar olarak kullanır.
- Kurumsal risk yönetimi risk değerlendirme, risk iştahı, risk toleransı, riskleri karşılama gibi risk kavramlarını daha fazla ve etkin kullanırken, iç kontrol sistemi bu kavramları faaliyet sürecinde bir risk unsuru olduğu zaman kullanır.
- Kurumsal risk yönetimi yönetim risklerine, iç kontrol sistemi yönetimin karar mekanizmalarındaki risklere daha fazla önem verir.
- Kurumsal risk yönetiminde her kuruma uygulanabilecek asgari düzeyde risk yönetim standartları belirlemek daha zorken, iç kontrol sisteminin asgari düzeyde sahip olması gereken standartlar belirlenmiştir.

### **1.8.3. İç Kontrol ve İç Denetim**

İç kontrol (internal control) ve iç denetim (internal audit) kavramları birbirinden farklı ancak aralarında yakın ve güçlü bir ilişki bulunan ve birbirini tamamlayan iki kavramdır. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve etkinliğinin sağlanması için başarılı bir iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmaktadır (Uzun, 2009:62; Sabuncu, 2017:161).

İç denetimin iç kontrolün yerine ikame edilmesi söz konusu değildir. İç denetim, iç kontrolün beş bileşeninden biri olan izleme bileşeninin önemli bir parçasıdır. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda yönetime değerli ve faydalı bilgi sağlayarak hem yöneticilerin doğru karar almalarına ve sistemin iyileştirilmesine katkıda bulunmakta hem de iç kontrol sisteminin göremediği hata, hile, usulsüzlük vb. olumsuzlukların tespiti ve önlenmesi konusunda önemli rol oynamaktadır (Kaya, t.y.; İbiş ve Çatıkkaş, 2012:99).

İç denetim, yönetime yönelik yürütülen bir faaliyettir. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin tasarlandığı gibi işleyip işlemediğini değerlendirerek hazırladıkları raporları yönetime sunmakta ve bu raporlarda üst yöneticiye sistemle ilgili makul güvence vermektedirler.



Ayrıca iç denetçiler raporlarında sisteme ilişkin tavsiyelerde bulunarak üst yöneticiye danışmanlık da yapmaktadırlar. Ancak iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi için kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin olması gerekmektedir (Yavuz, 2002: 45; Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 232-233; Sabuncu, 2017:170).

Öte yandan, kurumun yönetim kontrolüne ilişkin sorumluluğunun farkına varması ve iç kontrolün etkili bir şekilde uygulanması konusunda çaba göstermesi için iç denetçinin iç kontrolün değerlendirmesini yaparken yönetim kontrolü sürecinin dışında kalması ve arasındaki mesafeyi koruması esastır (Arcagök ve Yörük, 2004).

#### **1.8.4. İç Kontrol ve Dış (Yüksek) Denetim**

Kamu mali yönetimindeki denetim türlerinden birisi de dış denetim (external audit) dir. Dış denetim; anayasaya dayanan, meslek mensupları (denetçiler) anayasal ve yasal güvencelere sahip, birçok ülkede yargısal yetkileri olan bağımsız kamu kurumlarınca parlamento adına gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanabilir. Ulusal literatürde dış denetim diye adlandırılan bu denetim, uluslararası literatürde yüksek denetim şeklinde ifade edilmektedir (Köse, 2007:2).

İç kontrol, iç denetim ve dış denetim bir kurumun misyonunun gerçekleştirilmesinde önemli bir role sahiptir. Kurumsal yapının etkin ve verimli işlemesi için bu üç sürecin birbirini tamamlayıcı, birbirleri ile iş birliği içerisinde ve uyumlu olarak kurgulanması ve yürütülmesi gerekir (Akyel, 2010b:1).

İç kontrol sisteminin kamu yönetiminde etkili bir biçimde oluşturulmasında dış denetim kurumlarının motive edici ve destekleyici bir rolü vardır. Sistemi değerlendiren, güçsüz yönlerini ve risklerini tespit ederek alınması gereken önlemleri kamu idareleriyle paylaşan, sonuçları dış denetim değerlendirme raporlarıyla kamuoyuna ve parlamentoya sunan bağımsız ve tarafsız dış denetim olmazsa olmaz bir nitelik taşımaktadır (Bozkurt, 2010:138).

### 1.8.5. İç Kontrol ve Stratejik Yönetim

Kamu yönetimi anlayışında 1980’li yıllardan itibaren yaşanan değişim yeni yönetim araçlarını/uygulamalarını da beraberinde getirmiştir. Bunlardan birisi de stratejik yönetimdir. Özellikle 1990’lı yıllarla beraber tüm dünyada kamu yönetimi alanında yürütülen reform çalışmalarında stratejik yönetimin de geniş bir uygulama alanı bulunduğu görülmektedir (Barca ve Nohutçu, 2008:337,339).

Stratejik yönetim “etkili stratejiler geliştirmeye, uygulamaya ve sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik kararlar ve faaliyetler bütünü” olarak tanımlanabilir (Dinçer, 2003:34). Stratejik plan hazırlığı ile başlayan stratejik yönetim döngüsü, performans programı ve performans bütçenin hazırlanması, plan ve program kapsamında kurumsal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve yıllık izleme ve değerlendirme çalışmaları ile devam etmekte, döngünün son aşamasını ise raporlama faaliyetleri oluşturmaktadır.

İç kontrol sistemi, bir kurumun stratejik yönetim sürecinde yönetimin etkinliğini sağlamak için bir yöntem sunmaktadır. Stratejik yönetim döngüsündeki her aşamada iç veya dış kaynaklı birtakım tehditlerle karşı karşıya kalınmaktadır. Üst yönetimden başlamak üzere diğer tüm yönetici ve çalışanların katıldığı ve risk odaklı yürütülen iç kontrol sistemi, stratejik yönetim döngüsünü güvenceye alan bir kalkan rolü üstlenmektedir. Kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılması, bu süreçte karşılaşılabilecek risklerin yönetilmesi için alınan tüm tedbirler iç kontrol kapsamında yer almaktadır (Candan, 2008a: 30).

Bununla birlikte, stratejik planlama da kamu iç kontrol standartları içerisinde önemli bir yer tutmakta ve iç kontrol sisteminin merkezinde yer almaktadır. Dolayısıyla, stratejik planlama sürecinde yaşanan aksaklıklar kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin olarak işletilmesini de olumsuz yönde etkileyecektir (Ağmaz, 2017:88).

### 1.8.6. İç Kontrol ve Toplam Kalite Yönetimi

İç kontrolün gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe süreç yönetimi, kalite yönetimi ve denetim gibi başka yönetsel kavram ve araçlarla karıştırıldığı görülmektedir. Bu kavramların tümü temel olarak kurumsal performansın artırılması amacını hedeflemekte fakat aynı amaca ulaşmak için farklı yöntemler kullanmaktadırlar. Bazı yönlerden birbirlerine çok benzemekle beraber iç kontrol özü itibariyle bu kavramlardan ayrılmaktadır (Kaya, 2015:244).

1980 ve 90'lı yıllarda oluşan ve geleneksel kamu yönetimi yaklaşımının dışında kalan YKİ yaklaşımının sonuç odaklı ve kamu hizmetlerinde performans artışını esas alan bakış açısının kamu yönetimlerine uyarlanmasında toplam kalite yönetimi (TKY) düşüncesi büyük bir önem kazanmıştır (Leblebici vd., 2001:130-131).

TKY, insanı esas alan ve insan kaynaklarının, süreçlerin ve teknolojinin sürekli iyileştirilmesi ve geliştirilmesi üzerine kurulu bir yönetim anlayışı olarak iç kontrol sisteminin içinde yer almakta, bir diğer deyişle iç kontrol sistemi TKY felsefesini de içinde barındırmaktadır. Çünkü iç kontrol sistemi, çalışanların yeterliliği ve performansını da kapsayan insan kaynakları yönetiminden etik değerlere, kurumun faaliyetlerinin planlanmasından süreçlerdeki risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesine, bilgi sistemlerinin kontrolünden raporlamaya kadar birçok konuda standardizasyon ve düzenlemeyi içermektedir (Nohutçu, 2008:293; Özaydın, 2009:71).

TKY ve iç kontrol bazı hususlarda benzerlik göstermektedir. TKY, mal veya hizmeti kaliteli bir şekilde üreterek topluma sunmayı, sonucunda da müşteri memnuniyetini hedeflemektedir. İç kontrol sisteminin sağlıklı ve etkin bir şekilde oluşturulması da son aşamada vatandaşlara kaliteli mal ve hizmet sunumuna temel oluşturacaktır (Özaydın, 2009:71). TKY felsefesinde kalite, iç kontrolde olduğu gibi, tüm kurum çalışanlarının görevi ve sorumluluğundadır. Yine TKY uygulamalarının başarılı olma koşullarından birisi, iç kontrol sistemi için de olmazsa olmaz nitelikte olan, üst yönetimin TKY felsefesini sahiplenmesi, benimsemesi ve gerekli desteği vermesidir (Nohutçu, 2008:292-294).

Bu benzerliklere rağmen, yöntem ve yaklaşım açısından iç kontrol ve TKY arasında önemli farklar vardır. Her iki kavramın da amacı aynı -bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak- olmakla beraber, bunu gerçekleştirme yöntemleri ve odakları farklıdır. İç kontrol de TKY gibi başarı odaklı olsa da TKY'den farklı olarak iç kontrol mevcut duruma yöneliktir ve odağında “risk” yer almaktadır. Diğer bir deyişle iç kontrol TKY gibi geleceğe yönelik sürekli iyileşme ile değil, risklerin azaltılması ile ilgilenir ve bu yönüyle diğer yaklaşımlardan farklı olarak ex ante yaklaşıma sahiptir. İç kontrol sisteminin esasını kalite yönetimi değil, amaç ve hedefler ile bunlara ulaşılmasına engel olabilecek riskler oluşturmaktadır (Kaya, 2015:244-245).

İç kontrol, yönetimin kontrol fonksiyonunun kapsamına giren ve uygulanması zorunlu bir fonksiyondur. Bu yönüyle de kalite yönetiminden farklıdır. TKY ise zorunlu değil, bir kurumun daha iyiye gitmesini sağlamak amacıyla tercihen uygulanabilecek bir yönetim aracıdır. Tüm bu farklılıklara rağmen, bir kurumda iç kontrol ile TKY'nin uyumlu ve eşgüdüm içinde uygulanması her zaman mümkündür (Kaya, t.y.).

## **1.9. DÜNYADA GENEL KABUL GÖREN COSO MODELİ ÇERÇEVESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ**

Dünyada 1980'lerden itibaren yaşanan siyasal, teknolojik, ekonomik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisiyle işletmeler büyümüş ve işletme yönetimlerinin yapısı oldukça karmaşıklaşmıştır. Bu karmaşık yönetim sistemlerini basit kontrol modelleri ile izlemek imkânsız hale gelmiş; bu durum işletmelerde standartları belirlenmiş, ayrıntılı ve kapsamlı iç kontrol yapılarının oluşturulmasına yönelik çalışmalara öncülük etmiştir (Türedi vd., 2014:141-142). Muhasebe ve denetim örgütleri tarafından bu amaçla yürütülen çalışmalar sonucunda ABD'de COSO Modeli başta olmak üzere SAC ve COBIT modelleri, Kanada'da COCO modeli, İngiltere'de halka açık şirketlere yönelik Turnbull Raporu ortaya konulmuştur (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012).

Bu modeller içerisinde, esasen özel sektöre yönelik geliştirilen ve bugün itibarıyla kamu yönetiminde de uygulanan COSO Modeli, dünyada en çok kabul gören ve iç kontrol uygulamalarında en fazla tercih edilen modeldir (Saltık, 2007b:60). 1992 yılından sonra

uluslararası iç kontrol standartlarını belirleyen tüm örgütlerin yaptıkları düzenlemelerde ve gelişmiş ülkeler başta olmak üzere neredeyse tüm ülkelerin iç kontrol ile ilgili mevzuatlarında COSO'nun geliştirdiği iç kontrol tanımı ve kriterleri esas alındığı görülmektedir (Memiş, 2006:70). İç denetim mesleğinin küresel düzeydeki en önemli örgütü İç Denetçiler Enstitüsü de 2004 yılında COSO Raporunun günümüzde en etkin iç kontrol kılavuzu olduğunu ifade etmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:126).

Gerek zengin içeriği gerekse kurumların uygulamalarına yol gösterecek bir rehber özelliği taşıması, COSO Modelini diğer modellerden farklılaştırmaktadır. Ayrıca dünyada yaşanan değişimlerin iç kontrol yapısına etkileri yalnızca COSO modelinde dikkate alınmakta ve model bu doğrultuda güncellenmektedir (Türedi vd., 2015b:115-116). COSO Modelinin diğer modellerden ayrılmasını sağlayan diğer özellikleri ise mali olmayan süreçleri de kapsamı ve risk odaklı yürütülmesidir (Güner, 2009).

Bu çalışmada iç kontrol sistemi, dünyada en çok kabul gören, en kapsamlı ve sürekli geliştirilerek güncellenen bir model olması nedeniyle COSO İç Kontrol Modeli çerçevesinde ele alınacak ve değerlendirilecektir. Model, temel olarak 1992 yılında yayınlanan Bütünleşik Çerçeve kapsamında ele alınacak, 2013 yılında güncellenen versiyonuna ayrı bir başlıkta değinilecektir.

### **1.9.1. COSO 1992 Bütünleşik Çerçevesinde İç Kontrol**

COSO, ABD'de hileli mali raporlamaya ilişkin usulsüzlüklerin nedenlerini araştırmak amacıyla beş bağımsız meslek kuruluşu tarafından 1985 yılında "Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu" (*National Commission on Fraudulent Reporting*) adıyla kurulmuştur. Komisyon, sponsor kurumlardan bağımsız olarak sanayiden, yatırım firmalarından, kamu muhasebesinden ve New York Borsası'ndan gelen temsilcilerden oluşmaktadır (Yurtsever, 2008:28; bkz. <https://www.coso.org>).

COSO, 1987'de yayımladığı ilk raporundaki prensipler çerçevesinde, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin nasıl oluşturulacağı konusunda rehberlik yapmak amacıyla 1992 yılında "COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve (*COSO Internal Control-Integrated*

*Framework*)” yi yayımlamıştır. COSO Çerçevesinde, dünyada genel kabul gören iç kontrol tanımının yanı sıra, etkin bir iç kontrol sisteminin unsurları ile iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme yöntemlerini de ortaya koymuştur (Özbek, 2012:451).

Dört ana bölümden oluşan COSO Çerçevesi iç kontrol sistemini; “faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği ve yürürlükteki kanun ve mevzuata uygunluk” başlıkları altında ve “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme” şeklinde beş bileşenden oluşan bir sistem olarak açıklamaktadır. Ayrıca, sistemi kurumun faaliyet süreci veya birim yapısı gibi farklı yapılanmalarının her birine ayrı ayrı uygulanabilecek bir yapıda incelemekte, etkin bir iç kontrol sisteminin niteliklerini açıklamakta ve kurumlara iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirmeleri için değerlendirme kriterleri önermektedir (COSO, 1994; Özbek, 2012:401; Türedi vd., 2014:143).

COSO, 1992 yılında yayımlanan İç Kontrol Çerçevesini bugünün koşullarına uyarlamak ve modernize etmek amacıyla güncelleyerek 2013 yılında yayımlamıştır. Yeni model eskisinin tanım, üç ana hedef ve beş bileşenden oluşan temel yapısını korumakla beraber; eski modeldeki birçok kavramı günümüze uyarlamış, iç kontrol sistemindeki aktörlerin rol ve sorumluluklarını daha açık ifade etmiş, bilgi teknolojileri (BT) uygulamalarının kontrol faaliyetlerinde artan önemine vurgu yapmıştır. Beş bileşene ilişkin eski modelde yer alan örnek ve açıklamalar daha sistematik yapıya kavuşturulmuş ve prensipler ve nitelikler bazında açıklanmıştır (COSO, 2013; Özbek, 2012:401-402).

#### 1.9.1.1. İç Kontrolün Tanımı

Bütünleşik Çerçevesinde iç kontrol (COSO, 1994:13):

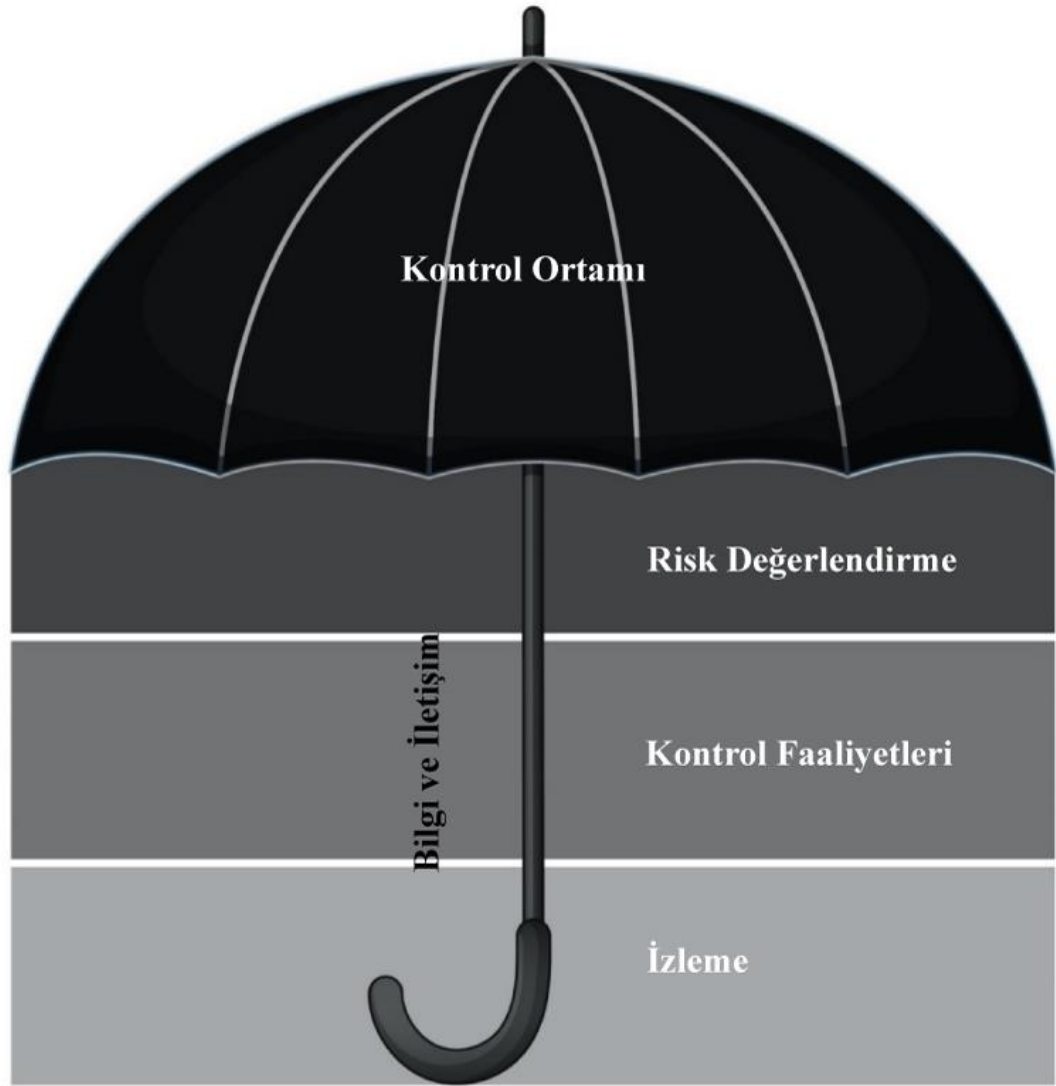
“İç kontrol bir kuruluşun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir.” şeklinde tanımlanmıştır.

### 1.9.1.2. İç Kontrol Bileşenleri

COSO Modelinde, iç kontrolün kalitesi ve etkinliğinin sağlanması için iç kontrollerin birbiriyle ilintili beş bileşene göre yapılanması öngörülmüştür:

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme.

Şekil 1. COSO İç Kontrol Bileşenleri

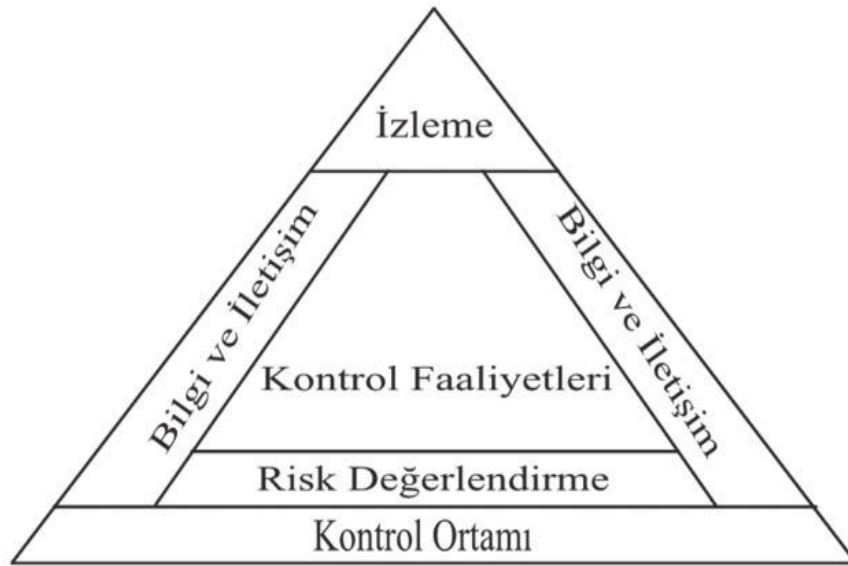


**Kaynak:** Morelo (2011: 27)'dan Türkçeye çevrilmiştir.

Bu beş bileşen bir kurumda etkili ve yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve izlenmesine yönelik bir çerçeve oluşturmakta, yönetime sistemin etkin olup olmadığını değerlendirmek için de kriter sunmaktadır.



**Şekil 2. COSO Piramidi**



**Kaynak:** COSO, 1994:17.

Modelde iç kontrol bileşenleri ve aralarındaki bağlantılar COSO piramidinde gösterilmektedir. Kontrol ortamı diğer bileşenler için de temel teşkil ettiğinden küpün ön yüzünün en altında yer alır. Bir üstünde hedeflere ulaşılmasını engelleyen risklerin tespiti ve analizini içeren risk değerlendirme bileşeni bulunmaktadır. Üçüncü sırada değerlendirme sonucunda belirlenen risklerin yönetimi için öngörülen kontrol faaliyetleri yer almaktadır. Dördüncü sıradaki bilgi ve iletişim bileşeni, kurum içerisinde faaliyetlerin yürütülmesini ve kontrol edilmesini sağlayan bilginin etkin bir şekilde elde edilmesi, paylaşılması ve kurumda etkili bir iletişim sisteminin oluşturulmasını kapsamaktadır. En üstte yer alan son bileşen ise izleme bileşeni olup sistemin performansını değerlendirerek değişen koşullara dinamik biçimde tepki vermesini sağlamaktadır.

Piramit iç kontrol sistemlerinin dinamikliğini de ortaya koymaktadır. İç kontrol sıralı, bir bileşenin sadece bir sonrakini etkilediği bir süreç değildir, aksine hemen hemen her bileşenin bir diğerini etkileyebildiği çok yönlü tekrarlayan bir süreçtir. Örneğin risk değerlendirme sadece kontrol faaliyetlerini etkilememekte, ayrıca bilgi ve iletişim veya

kurumun izleme faaliyetlerinin yeniden değerlendirilmesi ihtiyacını vurgulayabilmektedir (COSO, 1994:18).

İç kontrol sisteminin genel başarısı, bu bileşenlerin her birinin ne kadar etkili fonksiyon gösterdiğine ve bileşenlerin birbirleriyle ne kadar koordineli ve entegre çalıştıklarına bağlıdır (DiNapoli, 2010:5). Bu unsurlardan herhangi birindeki aksaklık diğerlerinin işleyişini de olumsuz etkilemektedir. Bir iç kontrol sisteminin ‘etkin’ ve ‘sağlıklı’ olduğunun söylenebilmesi için beş bileşenin aynı anda mevcut olması gerekmektedir (Kaya, 2015:246).

### Şekil 3. COSO Küpü



**Kaynak:** COSO, 1994:19.

Bir kurum ya da kuruluşun üç kategoriden oluşan hedefleri ile bu hedefleri gerçekleştirmek amacıyla nelere ihtiyaç duyduğunu gösteren bileşenler arasındaki ilişki modelde COSO Küpü ile resmedilmektedir. COSO Küpünde yer alan tüm unsur ve fonksiyonlar birbirleriyle ilişkili ve bağlantılıdır. Şekil 3'te COSO bileşenleri ile bu

bileşenlerin faaliyet, mali raporlama ve uyum hedeflerine yönelik olarak her bir birim veya faaliyet bazındaki ilişkileri açıklanmaktadır (COSO, 1994:18; Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017:220):

- Faaliyetler, mali raporlama ve uyum olmak üzere üç hedef kategorisi küpün üst kısmında dikey sütunlarda,
- Beş bileşen küpün ön kısmında yatay satırlarda,
- Kurumun birim veya faaliyetleri ise küpün yan yüzünde,

yer almaktadır.

Küpün üst kısmında bulunan hedefler ile beş bileşen arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur. Küpün yan yüzünde yer alan Birim A-B, Faaliyet A-B unsurları da üç hedefin ve beş bileşenin, kurumun tamamı veya herhangi bir birimi veya faaliyeti için uygun olduğu anlamına gelmektedir (COSO, 1994:18).

#### 1.9.1.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, modelin temelini oluşturan, beş bileşen içinde en önemli ve yönetilmesi en zor olan bileşendir. Kontrol ortamı, iç kontrolün başarılı ya da başarısızlığını doğrudan etkilemekte, kontrol ortamının zayıflığı diğer bileşenleri anlamsız hale getirirken, kontrol ortamının güçlü olması ise modeli de güçlendirmektedir (Topçu, t.y.:4; Doyrangöl, 2001:50).

COSO Modeli kontrol ortamını “Kontrol ortamı çalışanların kontrol farkındalıklarını etkileyerek bir kurumun genel çalışma ortamını oluşturur. Disiplin ve yapıyı sağlayarak diğer iç kontrol bileşenleri için bir çerçeve oluşturur. Kontrol ortamını dürüstlük ve etik değerler, kurum çalışanlarının yeterliliği, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, yönetimin yetki ve sorumluluk dağıtımı, çalışanlarını organize etme ve geliştirme usulleri ve yönetim kurulu tarafından sağlanan yönlendirme ve ilgi oluşturur” şeklinde açıklamaktadır (COSO, 1994:23).

Kontrol ortamı, kurumun geçmişi ve kültüründen etkilenir ve çalışanların kontrol farkındalıklarını etkiler. Yönetim kurulu ve üst yönetimin liderliğinde kurum içerisinde oluşturulan kurum kültürü kontrol ortamının etkinliğini belirleyen en önemli unsurdur. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan kurumlar nitelikli personel istihdam etmeye, dürüstlük ve kontrol farkındalığı konularında artan bir bilinç ve en üst düzeyde olumlu bir çalışma ortamı yaratmaya gayret ederler (COSO, 1994:23).

Kontrol ortamı aşağıda yer alan faktörleri kapsamaktadır. Bu unsurların hepsi önemli olsa da hangisinin üzerinde daha çok durulacağı kurumdan kuruma farklılaşmaktadır.

#### *Dürüstlük ve Etik Değerler*

Bir kurumun hem iç kontrollerinin tasarlanması, uygulanması ve izlenmesinde hem de iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında dürüstlük ve etik değerler kritik bir öneme sahiptir. Dürüstlük bir kurumun faaliyetlerinin bütün yönleriyle ilgilidir ve çalışanların etik davranışlar içerisinde olmasının önkoşuludur. Etik değerler ve dürüstlük kurum kültürünün bir ürünüdür. En üst düzeydeki yönetimden en alt kademelere doğru etik kurallar ve davranış standartları kurum kültürünü oluşturur. Kurum kültürüne ve etik değerlerine bağlı bir üst yönetimin tavırları ve çalışma şekilleri alt kademedeki diğer yönetici ve çalışanların çalışma tarzlarını etkileyecek ve onlara örnek oluşturacaktır (COSO, 1994:23; Özbek, 2012:413; Cömert, 2015:127).

Çalışanların dürüst olmayan ve etik dışı davranışlara eğilim göstermemeleri için etik değerleri anlatmanın yanı sıra bu konuda örnek olmak en etkili yoldur. Çünkü çalışanlar üst yönetimin davranışlarından etkilenerek neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda tavır geliştirebilirler. Etik kurallara uygun davranılması en iyi şekilde yönetimin yaklaşımları ve örnek davranışlarıyla sağlanabilir (Cömert, 2015:128).

### *Mesleki Yeterlilik*

COSO mesleki yeterliliği bireylerin görevlerini başarıyla yürütmeleri için ihtiyaç duyulan bilgi ve tecrübe olarak tanımlamaktadır (COSO, 1994:26). Adama göre iş yaklaşımı kontrol ortamını olumsuz etkiler. Önemli olan çalışanların görev tanımları kapsamındaki işleri yapabilecek yetkinlikte olmasıdır. Söz konusu görevlerin ne derece başarıyla yerine getirilebileceği, kurum hedefleri ve bu hedeflere yönelik oluşturulan strateji ve planlarda göz önünde bulundurulacağı yönetimin kararıdır (Özbek, 2012:413; Cömert, 2015:129).

### *Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi*

Bir kuruluşun yönetim kurulu ile denetim komitesi, o kuruluşta kontrol ortamı ve üst yönetimin tavrını ciddi anlamda etkilemektedir.

COSO'ya göre, kurum yöneticilerinden bağımsız ve herhangi bir etki altında olmayan, tecrübeli ve saygın üyelerden oluşan, faaliyetlere katılan ve etkin bir gözetim sağlayan yönetim kurulu ve denetim komitesi kurumdaki kontrol ortamını güçlendirecektir. COSO, yönetim kurullarında bağımsız üyelerin varlığının çok önemli olduğunu özellikle vurgulamaktadır. Hatta COSO yeni çerçevede bu hususa yönelik vurgusunun tonunu daha da artırmıştır. Yönetim kurulu veya denetim komitesinin iç ve dış denetçilerle irtibatı ve iletişimi de kontrol ortamını olumlu yönde etkilemektedir (COSO, 1994:26-27; Özbek, 2012:414).

### *Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı*

Bu unsurla, kuruluşun üst düzey yöneticilerinin kabul ettikleri riskleri de içerecek şekilde çalışma tarzı ve felsefelerinin kurumun yönetme şeklini etkilediği ifade edilmektedir. Örneğin önemli riskleri almada başarılı olan bir kurumla risk almayı başaramayan ve bu nedenle ekonomik zorluklarla karşılaşan bir kurumun iç kontrole bakışı farklı olacaktır. Resmi olmayan tarzda yönetilen bir kurum faaliyetlerini büyük ölçüde kilit yöneticilerle gerçekleştirdiği gayri resmi, yüz yüze iletişimle kontrol ederken; resmi tarzda yönetilen

kurumda ise yazılı kurallar ve performans göstergeleri daha önemli olacaktır (COSO, 1994:27; Cömert, 2015:130).

Ayrıca yöneticilerin kurum hedeflerinin alt kadrolara iletilmesi, faaliyetlerin izlenmesi ve performans değerlendirmesi süreçlerinde resmi veya yüz yüze iletişimi tercih etmeleri, kurum kültürünü oluşturma ve sürdürülebilirliğini sağlama yönündeki çabaları üst yönetimin yönetim tarzını belirleyecektir (Özbek, 2012:415).

### *Organizasyon Yapısı*

COSO Modeli, kuruluşun organizasyon yapısıyla kuruluşun içindeki kontrol ortamı arasında bir bağ olduğunu vurgulamaktadır. Kuruluşun hedeflerine ve faaliyetlerine uygun bir organizasyon yapısının olması, etkin bir kontrol ortamının oluşmasında büyük önem taşımaktadır (Özbek, 2012:416).

Bir kurumun organizasyon yapısı amaçlarının başarılmasına yönelik faaliyetlerin kontrol edilmesini ve takibini sağlar. Her kurum organizasyon yapılarını ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde geliştirir. Bazıları merkezi, bazıları adem-i merkezi bir yapıyı benimser, bazılarında doğrudan raporlama ilişkileri söz konusuysen, bazılarında matris ilişkiler söz konusudur (Cömert, 2015:130).

### *Yetki ve Sorumluluk Dağılımı*

Bu unsur bütün kararların yönetim kurulu veya üst düzey yöneticiler tarafından alınması yerine, kurum faaliyetlerinin yürütülmesi için yetki ve sorumlulukların dağıtılmasını vurgulamaktadır. Bu süreçte hedeflere ulaşmak için ne kadar yetki aktarılacağını belirlemek önemlidir. Diğer önemli husus ise tüm çalışanların kendi faaliyetlerinin kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi ile olan ilgisini ve katkısını bilmesidir (Özbek, 2012:416; Cömert, 2015:131).

### *İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları*

İşe alma, yetiştirme, eğitim, performans değerlendirmesinin yapılması, ücretlendirme insan kaynakları politikaları ve uygulamalarının kapsamını oluşturmaktadır (COSO,1994:29).

Bir kurumda değişimlere ve daha zorlu durumlara karşı yeterli ve donanımlı personelin istihdam edilmesi önemlidir. Ancak yalnızca yetenekli personeli işe almak ve işe alma aşamasında eğitim vermek yeterli değildir, onları değişimlere ve daha karmaşık durumlara hazırlayabilmek için eğitimin sürekli olması gereklidir (COSO,1994:29; Cömert, 2015:132).

#### 1.9.1.2.2. Risk Değerlendirme

COSO Modelinin ikinci bileşenini kurumun faaliyetlerini yürütürken karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

COSO 1992 tarihli Çerçeve’de risk değerlendirmesini “Tüm kurumlar büyüklüğüne, yapısına, doğasına veya faaliyet gösterilen sektöre bakılmaksızın organizasyon içinde tüm kademelerde risklerle karşılaşır. Risk değerlendirmesinin ön koşulu, çeşitli seviyelerde birbiriyle uyumlu hedeflerin oluşturulmasıdır. Risk değerlendirmesi risklerin nasıl yönetileceğine dair bir temel oluşturacak şekilde kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik risklerin tanımlanması ve analiz edilmesidir. Çünkü ekonomik, sektörel, düzenleyici ve faaliyetle ilgili koşullar değişmeye devam edeceğinden değişimle ilgili spesifik risklerin tanımlanması ve baş edilmesi için mekanizmalara ihtiyaç bulunmaktadır.” şeklinde açıklamaktadır (COSO,1994:33).

Gerçekleşmesi halinde kurumun planlanan amaçlarına ulaşmasını olumsuz etkileyebilecek her türlü engel olarak tanımlanabilen risk, hem tehditleri hem de fırsatları içermektedir. Kurumların karşı karşıya oldukları riskleri risk yönetimi sistemi ile başarılı bir şekilde yönetmeleri hedeflerine ulaşabilmeleri açısından zorunludur. Risk yönetimi ise kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerçekleştirme

olasılığının ve etkisinin ölçülmesi, risklerin sınıflandırılması ve uygun kontrol faaliyetleriyle minimum seviyeye indirilmesini içeren sistematik bir yönetim biçimidir (Keskin, 2009:17; Türedi vd., 2014:146).

COSO, 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi (ERM) Modeline ilişkin Çerçeveyi yayımlamış, 2017 yılında güncellenmiş Çerçeve eskisinin yerini almıştır. 2017 Çerçevesi hem strateji belirleme sürecinde hem de performansı artırmada riskin dikkate alınmasının önemini vurgulamaktadır (<https://www.coso.org/Pages/guidance.aspx>)

Risklerin sıfırlanmasını sağlayacak bir yöntem bulunmamaktadır. Çalışma hayatında alınan her karar beraberinde bir risk de taşır. Önemli olan yönetimin ne kadar risk alabileceğine karar vermesi ve riskleri belirlenen seviyede tutmak için gayret göstermesidir (Özbek, 2012:425).

Risk değerlendirmesinin ilk koşulu kurumun gerçekçi ve ulaşılabilir hedeflerinin belirlenmesidir. Hedef belirleme yönetim sürecinin en önemli parçasıdır. Hedef belirleme iç kontrol sisteminin unsurları arasında yer almasa da iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde uygulanabilmesini sağlamanın ön koşuludur. Yönetim ilk olarak hedefleri oluşturmalı, bu hedeflere yönelik riskleri belirlemeli ve bu riskleri yönetmek amacıyla da gerekli tedbirleri almalıdır (Sümer, 2010:23; Cömert, 2015:132-133).

Hedeflerin belirlenmesinden sonraki ikinci aşama bu hedeflere ulaşılmasını kurum içinden ve/veya dışından olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanmasıdır. Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi etkin bir iç kontrol sisteminin olmazsa olmaz bir unsurudur ve sürekli gerçekleştirilen bir faaliyettir. Riskler hem kurum çapında hem de faaliyet bazında belirlenir. Öncelikle kurum çapındaki riskler belirlenmeli, sonra da faaliyet bazındaki riskler tanımlanmalıdır. Riskler tanımlandıktan sonra risk analizinin yapılması önemlidir (Özbek, 2012:427). Riskin tanımlanması, olasılık ve etkisi bakımından analiz edilmesi sonucunda riske nasıl karşılık verileceği belirlenir. Bunun için kurumun risk kabul düzeyinin ortaya konulması gereklidir. Riskin kabul düzeyine göre de kurum riski kabul etme, azaltma, paylaşma ya da riskten sakınma yöntemlerinden birini veya birkaçını seçebilir (Türedi vd., 2014:148).



### 1.9.1.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, risk değerlendirmesi sonucunda belirlenen risklerin giderilmesi amacıyla uygulanan yöntemlerdir. Hangi tür risklerin ne tür yöntemlerle giderileceği kararı ve bunların uygulanması yöneticiler tarafından alınması gereken yönetsel kararlardır (Özbek, 2012:431).

Kontrol faaliyetleri risklerin uygun bir şekilde yönetilmesi amacıyla çalışanlar tarafından yöneticilerin talimatları çerçevesinde uygulanan politika ve prosedürlerdir. COSO Modelinde, kuruluşun hedeflerinin sınıflandırılmasında olduğu gibi kontrol faaliyetlerinin de faaliyet, mali raporlama ve mevzuata uyum kontrolleri olarak sınıflandırılabilceği belirtilmektedir. Bazı kontrollerin nadiren bir alanla ilişkili olduğu görülmekle birlikte, kontrollerin çoğu zaman birden fazla riske yönelik olması söz konusu olabilmektedir (COSO, 1994:49; Özbek, 2012:431; Cömert, 2015:145).

COSO kontrol faaliyetlerini şu şekilde sınıflandırmıştır:

*Üst düzey gözden geçirmeler;* Kurumun mevcut performansının bütçeler, tahminler, geçmiş yılların performansları ve rakip kurumlarla karşılaştırılması ve bu suretle kurum hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştiğinin değerlendirilmesidir.

*Fonksiyon veya faaliyet bazında değerlendirme;* Fonksiyon veya faaliyetlerden sorumlu yöneticilerin fonksiyon veya faaliyet bazındaki mevcut performans raporlarını gözden geçirmeleri, önceden belirlenen hedef ve planlarla tutarlılığını inceleyerek ortaya çıkan negatif sapmaları üst yönetime raporlamalarıdır.

*Bilgi işleme süreçleri;* Kurum içerisinde gerçekleşen işlemlerin doğruluğunun, eksiklik ve yetkisinin olup olmadığının kontrol edilmesine yönelik yapılan kontrollerdir. Girilen verilerin kontrolü, bilgisayar programlarına veya kayıtlara erişimin kontrolü vb. örnek gösterilebilir.

*Fiziksel kontroller;* Makine ve teçhizat, envanterler, sigortalar, nakit ve diğer varlıklar gibi yetkisiz kullanıma açık ve kaybolma riski fazla olan varlıkların fiziksel olarak korunması, periyodik olarak sayılması ve kontrol kayıtlarında gösterilen miktarlarla karşılaştırılmasıdır.

*Performans göstergeleri;* Hata riskinin veya uygunsuz faaliyetlerin azaltılması amacıyla mali veya operasyonel veri setlerinin birbirleriyle ilişkilendirilerek analizi ve araştırıcı ve düzeltici önlemlerin alınmasıdır.

*Görevlerin ayrılığı ilkesi;* Kurumda yürütülen her faaliyet, mali karar veya işlemin onaylanması, kaydedilmesi, uygulanması ve kontrolünün farklı kişilerce yapılmasıdır (COSO, 1994:50).

Bunun dışında kontroller, “önleyici-tespit edici-düzeltilici veya işlem öncesi-işlem sonrası, elle-bilgisayarla yapılan veya bireysel veya yönetsel kontroller” vb. şekillerde de sınıflandırılabilir. Her kontrol faaliyeti belirlenirken kontrol faaliyetinin hem faydası hem de maliyetinin iyi analiz edilmesi gerekir. Buradaki hassas nokta, kontrol uygulamasının maliyetinin riskin kuruma getireceği maliyeti geçmemesi yani faydanın maliyetten fazla olmasıdır (Sümer, 2010:33-34).

Politika ve prosedürler COSO Modelince önem li bir kontrol aracı olarak değerlendirilmektedir. COSO’ya göre kontrol faaliyetleri, ne yapılması gerektiğine dair politika oluşturulması ve bu politikayı hayata geçirecek olan prosedürlerin belirlenmesi olmak üzere iki unsur içermektedir. Politika ve prosedürlerin kurum çalışanlarıyla etkin bir şekilde tartışılması, benimsenmesi ve uygulanmasının sağlanması etkin birer kontrol aracıdır (COSO, 1994:50-51).

#### 1.9.1.2.4. Bilgi ve İletişim

Bir kurumda yönetimin ihtiyacı olan bilginin uygun, zamanında, güncel ve doğru şekilde elde edilmesi ve kontrol sorumlulukları ile diğer sorumlulukların yerine getirilmesi için

kurum içinde veya dışında ihtiyaç duyan kurum ya da kişilere iletilmesi iç kontrol sisteminin olmazsa olmaz bir ilkesidir (Türedi vd., 2014:151; Maliye Bakanlığı, 2014).

Kurumun her seviyesinde işlerin yürümesini ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak üzere bir kısım bilgiye ihtiyaç duyulur. Elde edilen bilgilerin etkin ve verimli bir iletişim sistemi ile de kurum içinde yatay ve dikey şekilde, kurum dışında da uygun yöntemlerle ilgili kişi veya kurumlara iletilmesi ve dönüşümü sağlanır (Türedi vd., 2014:151).

COSO Modelinde bilgi kavramı ile kurum faaliyetlerinin yönetiminde çok sayıda ve çeşitlilikte bilginin kurumun hedeflerine ulaşmasına destek olacak şekilde elde edilmesi, sınıflandırılması ve ihtiyaç duyan tüm kademelere iletilmesi anlatılmaktadır (COSO, 1994: 59-60). Modelde, bilginin üretilmesi ve raporlanmasında bilişim teknolojilerinin (BT) kullanılmasına da özel önem verilmektedir. Günümüzde birçok kurumun ihtiyaç duyduğu bilgilerin büyük çoğunluğu bilişim teknolojileri tarafından üretilmektedir. (Özbek, 2012:439). Sistemin ürettiği bilginin kalitesi yönetimin yönetimle ilgili uygun kararlar alma kabiliyetini ve kurum faaliyetlerinin kontrolünü etkilemektedir (Cömert, 2015:156-157).

COSO Modeli bileşenin iletişim kısmını, “İletişim bilgi sistemlerinin içeriğinde mevcuttur. Bilgi sistemleri ilgili personele operasyonel, mali raporlama ve mevzuata uyum sorumluluklarını yerine getirebilmeleri amacıyla ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak zorundadır. Fakat iletişim beklentiler, bireylerin ve grupların sorumlulukları ve diğer önemli konuları da içerecek şekilde daha geniş kapsamda gerçekleşmelidir. Kurum içi iletişim, bütün personel kendi faaliyetlerini yönetebilmek için ilgili verileri almalarının yanı sıra üst yönetimden iç kontrol konusundaki sorumluluğun ciddiye alındığına dair açık bir mesaj almalıdır. Yukarıdan alınan mesajın netliği ve etkinliği önemli bir husustur.” şeklinde açıklamaktadır (COSO,1994:63).

COSO, iletişimde kullanılacak araçların neler olabileceğine vurgu yapmakta ve iletişim tarzına da çok önem vermektedir. İletişim sözlü ve yazılı iletişim araçları, politika rehberleri, duyuru panosu bildirileri, telekonferanslar, videobantları vb.’nin yanı sıra toplantılar, görüşmeler gibi sözlü de yapılabilmektedir. Bir kurumda etkin bir iletişim

sisteminin oluşturulması, kurum kültürünün gelişmesini ve tüm çalışanlarca benimsenmesini sağlayarak iç kontrol sisteminin etkinliğini de artırmaktadır. COSO ayrıca iletişim tarzını da önemsemekte; yöneticilerin vücut dili, ses tonu, dinleme ve anlamaya özen göstermesi, astlarına saygı göstermesi ve empati kurmasını iletişimin önemli unsurları olarak değerlendirmektedir (COSO, 1994: 65-66; Özbek, 2012:443-444; Cömert, 2015:159).

Modelin üzerinde önemle durduğu bir başka konu, kurumda özellikle usulsüz ve etik kurallara aykırı bir durumun ortaya çıkması halinde alt düzeydeki çalışanların bu durumu üst düzey yöneticilere aktarabileceği uygun iletişim kanallarının mevcut olmasıdır (COSO,1994:66). Bazı durumlarda standart iletişim kanalları ile bu yapılabılırken bazen de resmi kanallardan üst düzey yöneticilere aktarım sıkıntılı olabilmektedir. Bu nedenle birçok kurumda gayri resmi kanallar da oluşturulmaktadır (Özbek, 2012:442).

Bilgilerin üst düzey yöneticilere raporlanabilmesi için hem açık iletişim kanalları olmalı hem de yönetim bu bilgileri dinleme konusunda istekli olmalıdır. Ayrıca çalışanların üstlerin yaşanan sorunlara kayıtsız kalmayacaklarına ve onlarla ciddi manada ilgileneceklerine inanmaları gereklidir. İletişim kanallarının kapalı olması ve üst yöneticilerin astlarını dinleme konusunda isteksiz olmaları kurumda aşağıdan yukarıya bilgi akışını engelleyebilir. Açık iletişim kanalları sadece kurum içinde değil, kurum dışında da olmalıdır (Cömert, 2015:157-158).

#### 1.9.1.2.5. İzleme

İç kontrol sisteminin değişen koşullar çerçevesinde etkin bir şekilde işlemeye devam etmesi için izlenmesi gereklidir. İzleme bileşeni ile kurumun misyonu doğrultusunda faaliyetlerinin belirlenen hedeflerle uyumlu olup olmadığı, öngörülen risklere yönelik gerekli kontrollerin belirlenip belirlenmediği ve uygulanıp uygulanmadığı, açık ve yeterli bir iletişim sisteminin kurulup kurulmadığı, iç kontrol sisteminin kurumun amaç ve hedeflerine ulaşması konusunda beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığı ve riskleri minimize etme konusunda yeterli olup olmadığı, kalitesi ve performansı

değerlendirilmekte ve sistemin iyileştirilmesi için eylemler öngörülmektedir (Maliye Bakanlığı, 2014).

İzleme ya sürekli izleme ya ayrı değerlendirmeler veya her iki yöntemin birleşimi şeklinde yapılabilmektedir. Sürekli izleme günlük faaliyetler yürütülürken, faaliyetlerin normal akışı içinde gerçekleştirilir, sürecin bir parçasıdır. Ayrı değerlendirmeler olayların gerçekleşmesinden sonra yapılmaktadır. Ayrı değerlendirmelerin ne sıklıkta yapılacağı ise yönetimin vereceği bir karardır ve yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğine olan ihtiyacı ile bağlantılıdır. Ayrı değerlendirmeler belirli bir birim veya faaliyetten sorumlu çalışanların kendi faaliyet kontrollerinin etkili olup olmadığına yönelik öz değerlendirmeleri şeklinde yapılabileceği gibi, iç ve dış denetçiler tarafından da yapılabilir. Sürekli izleme faaliyetlerinin etkin olarak gerçekleştirilmesi ayrı değerlendirmelere olan ihtiyacı azaltacaktır. Genelde her iki değerlendirme faaliyetinin birleşiminden oluşan izleme sistemi iç kontrol sisteminin etkinliğini sürdürmesinde daha faydalı olacaktır. Sürekli izlemeler, değişen koşullara dinamik olarak cevap vermesi ve kurum içinde yerleşik olmaları nedeniyle ayrı değerlendirmelerden daha etkindirler (Özbek, 2012:446-447; Cömert, 2015:162-163).

COSO, iç kontrol sistemlerini izleme faaliyetlerinin kurumlarda belirli ilkeler çerçevesinde yapılmasını sağlamak için 2007 yılında “İç Kontrol Entegre Çerçevesi-İç Kontrol Sistemlerini İzleme Rehberi (*Internal Control Integrated Framework-Guideline for Monitoring Internal Control Systems*)” ni yayımlamıştır. Rehber, izleme için iki temel ilke öngörmektedir (COSO, 2007: 3; Tüm ve Memiş, 2012:149-150):

- İzleme faaliyetleri, iç kontrol sistemi bileşenlerinin zaman içinde fonksiyonlarını yerine getirip getirmediği konusunda üst yönetime yardımcı olur.
- İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin zayıf noktalarının tespitini ve bunların üst yönetime zamanında iletilmesini sağlayarak sistemle ilgili sorumlulukları olanların önleyici önlemler almasına yardımcı olur.

### 1.9.2. COSO 2013 Bütünleşik Çerçevesinde İç Kontrol

COSO, 1992 Çerçevesini ihtiyaçlar ışığında güncellemiş ve Mayıs 2013'te yeni Çerçeveyi yayınlamıştır (COSO, 2013).

COSO 1992 Çerçevesinin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, hızlı teknolojik gelişmeler, kurumsal yönetimin öneminin artması, kurumsal yapıların daha da karmaşıklaşması, karmaşık yasalar, kurallar ve standartlar, riskin ve risk temelli yaklaşımların öneminin artması, hilenin tespiti ve önlenmesine ilişkin beklentilerin artması, piyasaların ve faaliyetlerin küreselleşmesi, dikkate değer yönetim ve iç kontrol bozuklukları, idare denetimi ile kurumların her seviyesinde hesapverebilirlik ve yetkinlikler konusundaki beklentilerin değişmesi vb. nedenler 1992 COSO İç Kontrol Çerçevesinin güncellenmesini gerektirmiştir (COSO, 2013; Protiviti, 2014:1; Bekci ve Köse, 2017:19; Bulut, t.y.).

Yeni Çerçevede iç kontrolün tanımı, beş bileşeni, COSO küpü ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeye yönelik kriterler büyük ölçüde değişmeden kalmıştır. Eski çerçevenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinde yönetimin rolünün ve kanaatinin önemli olduğu yönündeki vurgusunu yeni Çerçeve de tekrarlamıştır (COSO, 2013; Protiviti, 2014:2).

Öte yandan Yeni Çerçeve ile 1992 Çerçevesinde aşağıdaki temel değişiklikler yapılmıştır (COSO, 2013; Protiviti, 2014:3-4; Bulut, t.y.):

- Çerçeve ile getirilen en önemli değişiklik, 1992 yılında yayınlanan Çerçevede üstü kapalı bir biçimde yer alan, yönetimin etkili bir iç kontrolü nelerin oluşturduğunu anlamasını kolaylaştıran, kurumlara rehberlik eden ve iç kontrolün beş bileşenini destekleyen 17 ilkenin toplu olarak sayılması ve açıkça tanımlanmasıdır.
- Çerçevede ayrıca her bir ilkeyi destekleyen ve özelliklerini açıklayan 77 odak noktası belirlenmiştir. Odak noktaları ilkelere ait önemli özellikleri belirterek

ilkelerin anlaşılmasına kılavuzluk eder. Ayrıca ilkelerin varlığının ve işlerliğinin değerlendirilmesinde önemli bir gösterge niteliği de taşır.

- Eski çerçeve hedef belirlemeyi iç kontrolün ön koşulu olarak değerlendirirken yeni çerçeve ön koşul olarak değerlendirmemiştir.
- Yeni çerçevede teknolojinin artan önemi daha fazla dikkate alınmıştır.
- Yönetişimin önemi vurgulanmıştır.
- COSO küpündeki mali raporlama hedefleri kurum içi ve kurum dışı mali ve mali olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.
- Yeni çerçevede suistimallerle mücadeleye daha fazla yer verilmiş ve dikkat çekilmiştir.
- COSO yeni Çerçeve, bilgi ve iletişim bileşeni ile kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi arasındaki bağlantıyı daha açık vurgulamakta; yeterli ve doğru bilginin kurum içinde uygun kademeler arasında serbest şekilde dolaşmasının iç kontrolün diğer bileşenlerinin etkin bir şekilde çalışması için çok önemli olduğunu ifade etmektedir.
- Çerçeve ayrıca teknolojik sistemler vasıtasıyla sürekli izlemelerin daha etkin yapılabileceği vurgulanmaktadır.

**Tablo 2. COSO 2013 Çerçevesi İç Kontrol Bileşenleri ve İlgili 17 İlke**

Bileşenler	İlkeler
Kontrol Ortamı	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine olan bağlılığın gösterilmesi</li> <li>2. Kontrol ortamına ilişkin gözetim sorumluluğuna ait çalışmalarının yürütülmesi</li> <li>3. Kontrol ortamı yapısının, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</li> <li>4. Yetkinliğin geliştirilmesine ilişkin bağlılığın gösterilmesi</li> <li>5. Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi</li> </ol>
Risk Değerlendirmesi	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. Doğru ve uygun hedeflerin belirlenmesi</li> <li>7. Risklerin belirlenerek analiz edilmesi</li> <li>8. Suistimal riskine ilişkin değerlendirmelerin yapılması</li> <li>9. Kayda değer ve önemli değişikliklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi</li> </ol>
Kontrol Faaliyetleri	<ol style="list-style-type: none"> <li>10. Uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</li> <li>11. Genel kontrollerin teknoloji odaklı belirlenmesi ve geliştirilmesi</li> <li>12. Politika ve prosedürler aracılığıyla uygulanması</li> </ol>
Bilgi ve İletişim	<ol style="list-style-type: none"> <li>13. İlgili bilgilerin kullanılması</li> <li>14. İç iletişimin kurulması</li> <li>15. Dış iletişimin kurulması</li> </ol>
İzleme	<ol style="list-style-type: none"> <li>16. Mevcut yapıda devam eden veya ayrı izleme faaliyetlerinin ve değerlendirmelerin yürütülmesi</li> <li>17. Sürece ilişkin eksikliklerin ve iyileştirmeye açık alanların belirlenmesi ve bunun iletişimin sağlanması</li> </ol>

**Kaynak:** COSO (2013:6-7)'den uyarlanmıştır.



COSO 2013 Çerçevesinde, beş bileşen ve ilgili 17 ilkenin kurum içinde var olması ve birbirleriyle uyum içinde işlemesi durumunda bir kurumda etkin ve etkili bir iç kontrol sisteminin varlığından söz edilebileceği ifade edilmektedir (COSO, 2013; Tığdemir, 2014:24).

### **1.9.3. İç Kontrol Sistemindeki Aktörler ve Sorumlulukları**

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesinde yönetim kurulu, denetim komiteleri, üst yönetim, iç denetçiler ve her düzeydeki kurum çalışanlarının önemli rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. COSO Modeli iç kontrol sürecindeki aktörleri ve sorumluluklarını ayrıntılı şekilde açıklamaktadır (COSO, 1994: 86-89).

#### **1.9.3.1.Yönetim Kurulu**

Yönetim kurulunun öncelikli sorumluluğu gözetim, yetkilendirme ve etik liderlik yapmaktır. Yönetim kurulu kurum üst yönetimini seçer, onlara rehberlik eder, etik değerler ve dürüstlük konusundaki beklentilerini paylaşır ve üst yönetim ile kurum faaliyetlerinin gözetimini yapar. Etkili yönetim kurulu üyeleri tarafsız, yetkin ve sorgulayıcı, kurum faaliyetleri ve faaliyette bulunulan ortam hakkında da bilgi sahibidirler. Genel olarak yönetim kurulları iç kontrolün tasarlanmasında veya benimsedikleri politikaların hazırlanmasında üst yönetime güvenir (COSO,1994:83; DiNapoli, 2010:2).

Yönetim kurulunun iç kontrole yönelik yaklaşımı sistemin başarısı açısından çok önemlidir. Yönetim kurulu (Erdoğan, 2009:37-38);

- Kurumun karşılaşılabileceği riskleri ve bu riskleri minimum seviyelere indirme ve bu seviyede tutma konusunda iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını takip etmek için uygun politikalar belirlemeli ve süreçlerin etkin işleyip işlemediğini düzenli olarak gözden geçirmelidir.
- Yöneticilerin iç kontrol sistemini belirlenen politikalar çerçevesinde uygulayıp uygulamadıklarını, iç kontrol ile ilgili yetki ve sorumluluklarını yerine getirip

getirmediklerini hem iç denetim hem de dış denetim raporları vasıtasıyla değerlendirmelidir.

- Sistemin işletilmesi ve izlenmesi konusunda yetki verilen personelin gerekli nitelikleri taşıdığından emin olmalıdır.
- Ayrıca, iç kontrol sistemine yönelik olumlu tavrını açıkça ortaya koyarak tüm çalışanların da iç kontrol konusundaki sorumluluklarını aynı hassasiyetle yerine getirmeleri gerektiği mesajını net bir şekilde vermelidir.

#### 1.9.3.2. Denetim Komiteleri

COSO Modelinde yönetim kurulu, üst yönetimin mali raporlama sorumluluklarını nasıl yerine getirdiklerini ve gerekli durumlarda gereken tedbirleri alıp almadıklarını yönetim kurulunun bağımsız üyelerinden oluşan denetim komitesi aracılığıyla sorgulamakta ve gerekli durumlarda gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamaktadırlar. İç denetimin desteğiyle de üst düzey yöneticilerin hatalı mali raporlama yapmalarına veya iç kontrol uygulamalarını etkisiz hale getirmelerine engel olabilmektedirler (Özbek, 2012:405).

#### 1.9.3.3.Üst Düzey Yönetim

Bir kurumda iç kontrol süreci ile ilgili tüm sorumluluk esas olarak kurum üst yönetimindedir. İç kontrol sisteminin üst yönetimin desteği olmadan kurulması ve geliştirilmesi mümkün değildir (Dabbağoğlu, 2009:110).

İç kontrol sisteminin başarılı bir şekilde işletilmesi için yöneticilerin kurumun çalışanlarını hedefler doğrultusunda motive etmesi, yönlendirmesi ve hedeflere uygun planların hazırlanması ve uygulanması gereklidir. Farklı kademelerde bulunan üst düzey yöneticilerin iç kontrol konusundaki sorumlulukları farklı olmakla birlikte üst düzey yönetim, kurum içinde tüm faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve kontrolünden sorumludur. Üst yönetici ayrıca, iç kontrole ilişkim görevlerin yerine getirilmesi konusunda yönetim kuruluna karşı hesap vermekle yükümlüdür. En üst yönetici iç kontroller için güçlü destek sağlamazsa kurumun etkili iç kontroller uygulaması olasılığı bulunmamaktadır. Ayrıca en üst yöneticinin bütünlük bir iç kontrol çerçevesi oluşturulması açısından liderliği

önemlidir. Bu sorumluluğunu büyük kurumlarda orta kademe yöneticilere liderlik yaparak, onları yönlendirerek ve işlerini kontrol ederek yerine getirirken, küçük kurumlarda iç kontrolü daha doğrudan etkilemektedir. Diğer üst düzey yöneticiler ise kendi birimlerindeki iç kontrol faaliyetlerinden sorumludurlar. Esasen en üst yönetici dışındaki faaliyet ve birim yöneticileri iç kontrollerin uygulanması ve izlenmesinde ön sıralarda yer almaktadırlar (DiNapoli, 2010:2-3; Özbek, 2012:406).

#### 1.9.3.4. Diğer Kurum Çalışanları

Kurumun her çalışanı iç kontrol sürecinin bir parçasıdır ve iç kontrolde belli bir dereceye kadar kurum içindeki her çalışanın sorumluluğu bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin asıl sorumluluğu kurum yönetiminde olsa da çalışanların tamamı yönetim kurulu tarafından belirlenen politikaları uygulamakla yükümlüdür. Çalışanların kararlılığı olmadan ne kadar iyi planlanırsa planlansın iç kontrol uygulamasının etkinliğinden söz etmek mümkün değildir (Erdoğan, 2009:39; Özbek, 2012:407,417).

#### 1.9.3.5. İç Denetçiler

İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinde ve sürdürülmesindeki en önemli aktörler iç denetçilerdir. İç denetçiler, kurumdaki pozisyonu ve otoritesi sebebiyle önemli bir izleme işlevini yerine getirmektedirler (COSO, 1994:7).

İç denetçiler, Yönetim Kurulu ve/veya Denetim Komitesi ile kurum üst yönetimine iç kontrolün işleyişine ilişkin düzenli olarak rapor sunarlar, ayrıca iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi için de önerilerde bulunurlar. İç denetçilerin izleme görevlerinin yanı sıra, dış denetçilerin etkinliğinin sağlanmasına da önemli katkıları bulunmaktadır (Erdoğan, 2009:39).

## 1.10. COSO DIŞINDA ÖZEL SEKTÖRE YÖNELİK İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİ

COSO Modeli dışında İngiltere’de geliştirilen ‘‘Turnbull Raporu’’ ile Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünce geliştirilen ve genellikle COCO adıyla bilinen ‘‘Criteria of Control Objectives’’ modelleri daha yerel nitelikte olmakla beraber iç kontrol konusunda model oluşturabilecek nitelikteki çalışmalardır (Özbek, 2012:451).

### 1.10.1. Turnbull Raporu

Komisyon başkanı Nigel Turnbull’un adıyla anılan ‘‘Turnbull Raporu (*Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code*)’’, İngiltere’de halka açık şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin iç kontrole ilişkin sorumluluklarını yerine getirmelerine destek olmak amacıyla İngiltere Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1999’da yayımlanmış ve 2005 yılında revize edilmiştir (The Institute of Chartered Accountants, 1999; Financial Reporting Council, 2005). Raporun içeriği COSO Modeline benzemekle birlikte, COSO’dan farklı olarak uygulama rehberi niteliği taşımamakta ve iç kontrolle ilgili prensipleri belirlemektedir (Türedi vd., 2015b:109).

Turnbull Raporu da iç kontrolü COSO Modeli ile aynı yaklaşım çerçevesinde ele almakta, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini destekleyici ve kolaylaştırıcı bir süreç olarak görmekte ve tüm iç kontrol modelleri içerisinde risk yönetimi konusuna en fazla vurgu yapan model olma özelliği taşımaktadır. Rapor işletmelerin kritik risklerini belirlemeleri ve yönetmeleri için iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığını değerlendirmelerinin önemini vurgulamaktadır (The Institute of Chartered Accountants, 1999:8; Alikadıoğulları, 2011:62).

Öte yandan Turnbull Raporu’nun COSO Modeli gibi iç kontrol sistemini tanımlama ve sistematik değerlendirme için araç sunma hedefi yoktur. Rapor, sadece iç kontrol sisteminin önemini ve yönetim kurulunun bu konudaki sorumluluğunu ortaya koyan prensipler seti niteliği taşımaktadır. COSO Modelindeki gibi iç kontrolü beş bileşen şeklinde değil farklı başlıklar altında, aynı mantık içinde açıklamaktadır. Rapor, kontrol

ortamına özel bir vurgu yapmakta, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerini birbirini tamamlayan bir bakışla açıklamakta, bilgi ve iletişimi hem yönetim kuruluna yapılan raporlamalar hem de yönetim kurulunun iç kontrol değerlendirme sonuçlarını hissedarlara sunması çerçevesinde ele almakta, izleme faaliyetlerini ise ayrıntılı olarak incelemektedir (Özbek, 2012:453,456).

Turnbull Raporu, esnek ve prensip temelli bir yaklaşıma sahiptir. Kurumlara etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması konusunda bir yönlendirme yapmamakta, güçlü bir sistemin kurulması, etkin olup olmadığının değerlendirilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla risk esaslı bir yaklaşımı benimsemektedir (Erdoğan, 2009:92; Türedi vd., 2015b:117).

Rapora göre, iç kontrol sistemi (The Institute of Chartered Accountants, 1999:4; Financial Reporting Council, 2005:3),

- Varlıkların korunmasını da kapsayacak şekilde faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini kolaylaştırır.
- Kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyen risklerin önlenmesinde önemli bir role sahiptir.
- İç ve dış raporlamanın kalitesini artırır ve güvenilirliğini sağlar.
- İşlemler gerçekleştirilirken iç politikanın yanı sıra mevcut tüm mevzuata uyulmasına yardımcı olur.

Raporda iç kontrol sisteminin sahip olması gereken nitelikler şu şekilde açıklanmaktadır (The Institute of Chartered Accountants, 1999:7; Financial Reporting Council, 2005:3):

- İç kontrol sistemi kurum kültürünün bir parçası ve faaliyetler ile iç içe geçmiş durumda olmalıdır.
- Kurumun mevzuata uyumunu sağlamalıdır.

- İç ve dış nedenlerden kaynaklanan risklere anında cevap verebilecek yetenekte olmalıdır.
- Kurumun kontrol, bilgi ve iletişim faaliyetleri ile sistemin etkinliğinin sürdürülmesini sağlayan izleme faaliyetleri iç kontrol yapısı içinde yer almalıdır.
- Herhangi bir kontrol yetersizliği veya zayıflık olması durumunda alınacak önlemleri de içeren önerilerle beraber ilgili yönetsel kademelere rapor edilmesini sağlayacak yöntemleri de kapsamalıdır.
- Sistemin risklerin önlenmesi konusunda mutlak değil, makul güvence sağlayacağı bilinmelidir.

Raporda iç kontrol sistemine ilişkin sorumluluklar çok açık ifade edilmekte, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesinde yönetim kurulunun sorumluluklarına özellikle vurgu yapılmaktadır. Üst yönetim, yönetim kurulunca belirlenen politikalar çerçevesinde bir iç kontrol yapısı oluşturarak işletmek ve izlemek ve bu konuda yönetim kuruluna hesap vermekle yükümlüdür. Çalışanların da iç kontrol sürecinde sorumlulukları bulunmaktadır (The Institute of Chartered Accountants, 1999:8; Financial Reporting Council, 2005:6).

Sürekli olarak gerçekleştirilen etkin bir izleme faaliyeti güçlü bir iç kontrol sisteminin en önemli unsurlarındandır. Yönetim kurulu, kendisine sağlanan bilgiler ve raporlar çerçevesinde izlemelerini yapar. Turnbull Raporu'nda yönetim kurulunun kendisine sunulan raporları nasıl inceleyeceğine ilişkin ayrıntılı kriterlerin yanı sıra, risk ve kontrol süreçlerinin etkin olup olmadığını değerlendirirken kullanılabilen sorular bileşenler bazında Raporun ekinde bulunmaktadır (The Institute of Chartered Accountants, 1999:8-14; Financial Reporting Council, 2005:9-15).

### **1.10.2. COCO Modeli**

İç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi amacıyla “Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (*Canadian Institute of Chartered Accountants*)” tarafından 1995 yılında

geliştirilen COCO Modeli de birçok iç kontrol modeli gibi COSO Modelini esas almıştır. Model, COSO Modeline kıyasla daha anlaşılır ve pratik olmakla beraber yerel düzeyde etkili olabilmıştır. COCO Modeli, COSO Modeli ve Turnbull Raporu’ndan sonra en çok referans alınan model olmuştur (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012; Özbek, 2012:456; Türedi vd., 2015b:105).

COCO, özellikle kontrol kavramına verdiği önemle COSO Modelinden ayrılmaktadır. COCO Modelinde, “iç kontrol” değil, “kontrol” kavramı kullanılmıştır. COCO kontrolü, “kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kurumsal yapı, süreçler, kurum kültürü, görevler ve sorumluluklar gibi kurum unsurlarından biri” şeklinde tanımlamıştır. Bu nedenle COCO yapısal bir kontrol sistemi üzerinde değil, davranışsal değerler üzerinde durmaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012; Özbek, 2012:456).

COCO kontrol rehberi, yönetim paydaşları için bir çerçeve sunmayı amaçlamaktadır. Modelde kontrol, dört bileşen altında yirmi prensip ile açıklanmaktadır. Bu prensipler iç kontrol sistemi değerlendirilirken birer kriter olarak da kullanılabilir. COCO yirmi spesifik kriteri “amaç (*purpose*), sorumluluk (*commitment*), yetkinlik/yeterlilik (*capability*), izleme ve öğrenme (*monitoring and learning*)” olmak üzere dört ana başlıkta ve kontrol sürecinin devamlılığını yansıtması açısından dairesel olarak birbirini izleyen bir süreç olarak ele almaktadır (Erdoğan, 2009: 128).

Model, iç kontrol sistemine ilişkin daha açıklayıcı ve anlaşılır hususlar içerse de bunların nasıl uygulanacağı yönünde ayrıntılı değerlendirme ve rehberlik aracı sunmamakta, Turnbull Raporu gibi güçlü bir iç kontrol sisteminin temel bileşenlerini prensipler seti şeklinde ortaya koymaktadır (Özbek, 2012:458; Türedi vd., 2015b:106).

Öte yandan COCO Modeli, iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin kriterler öngörmesi anlamında yöneticiler için yol gösterici bir özellik taşımaktadır. COSO ve COCO Modelleri aşağıda ifade edilen konularda birbirlerini tamamladıkları söylenebilir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012):

- Her ikisi de iç kontrolü kurumun amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırıcı ve destekleyici bir süreç olarak görmektedirler.
- İç kontrolü “operasyonel, mevzuata uygunluk ve mali raporlama” amaçlarının yerine getirilmesi sürecinde karşılaşılabilecek risklerin azaltılmasına yönelik bir süreç olarak değerlendirmektedirler.
- İç kontrol sorumluluğunun yönetim kurullarında olduğunu ve iç kontrol sistemlerinin tüm kurum çalışanları tarafından etkilendiğini kabul etmektedirler.
- İç kontrolün kurum faaliyetlerinin içinde onlarla bütünleşik olması gerektiğini düşünmektedirler.
- Ayrıca, her iki model de iç kontrolün fayda-maliyet analizi, insan faktöründen kaynaklanan hata ve hileler, yönetimin ve çalışanların iç kontrol sistemini yeteri derecede benimsememesi, yönetim kaynaklı yanlış tasarruflar gibi birtakım sınırlamalar nedeniyle kontrol sisteminin mutlak güvence vermesinin imkânsız olduğunu vurgulamaktadır (Erdoğan, 2009:90; Türedi vd., 2015b:108).

### 1.10.3. BIS Basel Komitesi Prensipleri

1930 yılında gelişmiş ülkelerin Merkez Bankaları tarafından İsviçre'nin Basel şehrinde kurulan “Uluslararası Ödemeler Bankası (*Bank of International Settlements-BIS*)”, 1974'te kısa adı “Basel Komitesi” olan “Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi (*Banking Regulation and Supervision Practices Committee*)” ni oluşturmuştur. Komitenin amacı bankaların uluslararası standartlarda çalışmalarını sağlamaktır.

Çeşitli bankacılık kurumlarının karşı karşıya kaldığı önemli kayıplar iç kontrole yönelik ilgiyi artırmakta, bankaların etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmaları ve sürdürmeleri halinde bu zararlardan kaçınmalarının mümkün olabileceği değerlendirilmektedir (Özbek, 2012:467).

Basel Komitesi bankaların iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere 1998 yılında “Bankacılık Kurumlarında İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi



(*Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations*)” ni yayımlamıştır. Çerçeve, iç kontrolün temel unsurları birbirleri ile bağlantılı beş bileşen ve bileşenlerin altında yer alan 13 prensip şeklinde ayrıntılı olarak anlatılmaktadır (Basle Committee on Banking Supervision,1998: 2-5). İç kontrol sistemlerini kimlerin oluşturacağı, kapsamı ve nasıl işletileceği konusundaki tüm soruların cevapları bu 13 prensip kapsamında verilmektedir (Yavuz, 2002:40).

Çerçevedeki prensipler genel uygulamalar olma amacına yönelik olup gözetim ve denetim otoritelerinin bankaların iç kontrol sistemlerini değerlendirirken bu prensipleri kullanmaları beklenmektedir. Basel Gözetim Komitesi, bu prensiplerin kullanılmasını dünya çapında yaygınlaştırmak amacıyla rehber niteliği taşıyan söz konusu dokümanı bütün ülkelerin denetim ve gözetim otoritelerine ulaştırmaktadır (Yurtsever, 2008:38).

Çerçevede COSO modelinin referans alındığına dair bir atıf yapılmamış olsa da çerçevede yer alan prensiplerin COSO Modelindeki ve diğer uluslararası iç kontrol çerçevelerindeki terminoloji ile uyum içinde olduğu görülmektedir. COSO Modelinde beş bileşen çerçevesinde ele alınan iç kontrol uygulamaları Basel Komitesi Çerçevesinde on üç prensip şeklinde belirtilmektedir (Basle Committee on Banking Supervision,1998).

- COSO Modelindeki “Kontrol Ortamı” bileşeninde belirtilen hususlar Basel Komitesi Çerçevesi’nde “Yönetim Gözetimi ve Kontrol Kültürü” adı altında ilk üç prensipte;
- COSO Modelindeki “Risk Değerlendirme” bileşeni Çerçevede “Risk Tanımlama ve Değerlendirme” başlığında 4 no’lu prensipte;
- “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni Çerçevede 5 ve 6 no’lu prensiplerde,
- “Kontrol Faaliyetleri ve Görevlerin Ayrılığı” adı altında;
- “Bilgi ve İletişim” bileşeni 7,8 ve 9 no’lu prensiplerde aynı başlık altında,
- COSO Modelinin son bileşeni olan “İzleme” bileşeni ise Çerçevede “İzleme Faaliyetleri ve Aykırılıkların Giderilmesi” başlığı altındaki 10,11 ve 12 no’lu prensiplerde,

yer almaktadır. 13 no'lu prensipte ise gözetim otoritelerinin iç kontrol sistemini değerlendirmeleri konusu açıklanmaktadır (Özbek, 2012:467-468).

Çerçeve;

- Bankanın sağlıklı bir şekilde faaliyet göstermesinin en kritik unsurlarından birisinin etkili bir iç kontrol sistemi olduğu,
- Etkili iç kontrollerin bankaların ve finansal sistemin güvenliği için esas olduğu,
- Her bankanın kendi yapısına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturması gerektiği,

ifade edilmektedir (Basle Committee on Banking Supervision,1998:1; Yavuz, 2002:40).

Basel Komitesi Çerçevesine göre iç kontrol sisteminin, “bir banka organizasyonundaki yönetim kademelerini, tüm personeli, bütün süreçleri, politikaları, mevzuatı, uygulamaları, bilişim-iletişim ağlarını, maddi ya da soyut bütün varlıkları kapsayan ve bankanın bireysel özelliklerine bağlı olarak değişebilecek nitelik ve sayıda alt sistemlerden oluşan bir üst kontrol sistemi” olarak tanımlanması mümkündür. Sistemin yeterliliğini ve etkinliğini sağlamak ve gerekli hallerde gerekli önlemleri almak görevi banka içerisinde iç denetim birimine, tüm bankacılık sektörü için ise düzenleyici bir otoriteye verilmektedir (Yavuz, 2002:41).

### **1.11. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİ**

Kamu kuruluşlarında özel sektördeki gibi yönetim kurulu, hissedarlar gibi yönetim yapıları yoktur. Kamu yönetiminde iş ve işlemler kanunlar ve diğer yasal düzenlemeler çerçevesinde yürütülür. İç kontrol zayıflıkları özel sektörde olduğu gibi iflas vb. durumlarla sonuçlanmaz. Bununla birlikte, her bir kamu kurum/kuruluşu birtakım faaliyetleri yürütmek zorundadır. Bu kurum ve kuruluşların büyük bir çoğunluğu kamu hizmeti üretir. Söz konusu hizmetlerin etkin ve verimli şekilde sunulması, harcamalara ilişkin olarak hesap verebilirlik çerçevesinde davranılması, operasyonel ve mali

raporlamaya ilişkin bilgilerin doğru ve güvenilir olması, kamu hizmetinin alıcısı konumundaki vatandaşların verilen hizmetten memnun olması için sağlam bir iç kontrol sisteminin varlığı önemlidir. Çünkü herhangi bir şirkette ya da özel kuruluştta yaşanabilecek iç kontrol zafiyetleri sadece ortakları ya da hissedarları etkilerken, herhangi bir kamu kurum/kuruluşunda yaşanabilecek iç kontrol zafiyetleri yüzünden çok sayıda kişinin etkilenme olasılığı vardır.

Özel sektörde hissedarların çıkarlarını korumak amacıyla etkin ve verimli çalışmak zorunda olan işletmelerin iç kontrol konusundaki kaygıları kamu yönetiminde kamu kaynağının etkin ve verimli kullanımına dönüşmekte, ancak bunu sağlarken iç kontrol konusunda kullanılan terminoloji ve yöntem büyük bir benzerlik taşımaktadır. Her iki kesimin nihai amacı kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesidir (Özbek, 2012:478).

Öte yandan her kamu kurum ve kuruluşunun kendi karakteristik özellikleri nedeniyle iç kontrol sistemleri de farklılık arz edeceğinden kamu kurum ve kuruluşlarının tamamına yönelik olarak ulusal çapta genel geçer düzenlemeler yapmak mümkün değildir. Kamu yönetiminde iç kontrol standartlarının oluşturulmasına ilişkin örneklerden, COSO modeli esas alınarak kamu yönetiminin karakteristik özellikleri çerçevesinde bir uyarlama yapıldığı görülmektedir. 1953 yılında kurulan ve bugün için 191 üyesi bulunan ve “Uluslararası Sayıştaylar Birliği” olarak da bilinen “INTOSAI (*The International Organisation of Supreme Audit Institutions*)”nin kamu iç kontrol standartlarını oluşturmada COSO modelini benimsemesi iç kontrol sisteminin kamu yönetiminde yaygınlaşması anlamında önemli bir rol oynamıştır. INTOSAI’nin 1992 tarihli “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*)” ndeki standartların yanında, Avrupa Toplulukları Komisyonu’nun da 2007 yılında COSO esaslı iç kontrol standartlarını esas alması sonucu gerek birlik üyelerinin gerekse bu ülkeleri örnek olan veya etkilenen birçok ülkenin de benimsediği standartlar, ABD Kongresinin izleme ve denetim organı olan ve bizde Sayıştay’a denk gelebilecek kuruluşun (*Government Accountability Office-GAO*) 1999 yılında yayımladığı iç kontrol standartları da iç kontrol sistemlerine rehberlik edecek düzenlemeler olarak göze çarpmaktadır (Acar, 2013:5-6).

### 1.11.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları

INTOSAI, kamu kurumlarının dış denetimini gerçekleştiren yüksek denetim kurumlarının çatı örgütüdür ve 1953 yılından bu yana faaliyet göstermektedir. INTOSAI üye ülkelerde ortak bir iç kontrol anlayışı oluşturmak, kamu idarelerinde etkili iç kontrol sistemlerinin tasarlanması, uygulanması, değerlendirilmesi ve sürdürülmesi amaçlarıyla 1992 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*)” ni yayımlamıştır. 2001 yılında Seul’de gerçekleştirilen 17. INTOSAI toplantısında COSO Modeli çerçevesinde iç kontrol ve mevcut iç kontrol standartları konusunda Sayıştaylar arasında bir kavram birliği oluşturulması kararlaştırılmıştır. Sonrasında “INTOSAI Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi”, kamu sektörünün karakteristik özellikleri çerçevesinde güncellenerek 2004’te Brüksel’de gerçekleştirilen Komite toplantısında kabul edilmiştir (INTOSAI, 2004:2).

INTOSAI standartları, hem kamu sektöründe iç kontrole ilişkin bir çerçeve sunmakta hem de kamu idarelerindeki mevcut iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine bir temel teşkil etmektedir.

INTOSAI rehberi tavsiye niteliğindedir. Standartların uygulanması konusunda zorlayıcı olmaktan ve iç kontrollerin uygulanması için ayrıntılı politikalar, prosedürler ve pratik uygulamalar içermekten ziyade, kamu kuruluşlarına kendi yapısal özelliklerine göre kendi iç kontrol sistemlerini geliştirebilecekleri bir çerçeve sunmaktadır (Kayım, 2005:67).

INTOSAI standartları, kurumların iç kontrollerini oluştururken izleyebilecekleri genel kabul görmüş asgari standartlar olarak değerlendirilebilir. Bunlar iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi aşamasında denetçiler için de kriter niteliği taşımaktadır (Derici, 2015:167).

INTOSAI 2004 yılında revize ettiği Rehberde büyük ölçüde COSO Modelini esas almış, ayrıntılarda kamu yönetimi için önem taşıdığı düşünülen hususları ayrıca vurgulamıştır.

INTOSAI standartları bir açıdan COSO Modelinin kamu yönetimine uygulanması niteliği taşımaktadır.

Rehberin ilk bölümünde, iç kontrolün tanımı yapılmakta ve iç kontrolün amaçları, temel ilkeleri ve benzeri hususlar ayrıntılı şekilde ele alınmaktadır. Ayrıca, iç kontrolün etkinliğini sınırlayan nedenler açıklanmaktadır. İkinci bölümde iç kontrolün bileşenleri, son bölümde ise iç kontrole ilişkin roller ve sorumluluklar anlatılmaktadır (INTOSAI, 2004:6-47).

INTOSAI, COSO tanımına benzer şekilde iç kontrolü “Kurumun yönetimi ve çalışanları tarafından etkilenen; faaliyetlerin düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verebilirlik yükümlülüğünün yerine getirilmesi, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyulması, kurum varlıklarının kayıp, kötü kullanıma ve hasarlara karşı korunması hedeflerini gerçekleştirmek suretiyle kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan tamamlayıcı bir süreç” şeklinde tanımlamaktadır (INTOSAI, 2004:6).

INTOSAI standartlarına göre (INTOSAI, 2004:6-11; Özbek, 2012:460);

- İç kontrol kurum faaliyetlerinin içine nüfuz eden sürekli uygulanan eylemler dizisidir. İç kontrol sistemi, bir kurumun faaliyetlerine eklenmiş zorunlu bir yük olarak görülmediği ve yönetsel süreçlerinin içine yerleştirildiği zaman daha çok etkili olur.
- İç kontrol yöneticiler ve diğer personelden oluşan kurum çalışanlarınca hayata geçirilir, uygulanır ve başarılır. Çalışanların iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları ile yetkilerinin sınırlarını bilmeleri gereklidir. Yöneticiler öncelikli olarak gözetim sağlarlar, kurum hedeflerini ortaya koyarlar ve iç kontrolün tamamından nihai olarak sorumludurlar. İç kontrol yönetim tarafından kullanılan bir araç olup doğrudan kurumun hedefleriyle ilgilidir. İç kontrol kurumun hedeflerini etkileyebilecek risklerin anlaşılmasına yardımcı olacak mekanizmaları sağladığından, yöneticiler iç kontrol faaliyetlerini uygulayacak, izleyecek ve değerlendirecektir. İç kontrolün

uygulanması için yönetimin yoğun bir şekilde inisiyatif kullanması ve diğer çalışanlarla iletişim halinde olması gerekir.

- Yönetim, sistemin önemli bir parçası olsa bile iç kontrolün gerçekleşmesinde tüm çalışanların rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır.
- Kurumlar bir amaç için vardır, her bir kurum aslında kendi misyonunu gerçekleştirmekle meşguldür. Yönetim misyonunu yerine getirirken çok sayıda riskle karşılaşacaktır. Yönetimin kurum misyonunun gerçekleştirilme olasılığını mümkün olduğunca artırmak için bu riskleri tanımlaması ve gidermesi konusunda sorumluluğu bulunmaktadır. İç kontrol bu konuda yönetime yardımcı olabilir.

COSO Modelinde kurum hedefleri operasyonel, mali ve mevzuata uyum olarak sınıflandırılmaktayken, INTOSAI standartlarında COSO Modelindekinden biraz farklı, kamu sektörü için daha açıklayıcı ve kamu sektörüne daha fazla hitap eder tarzda aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (INTOSAI, 2004:9-11):

*Faaliyetlerin etik kurallara uygun, düzenli, verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde yürütülmesi:* Faaliyetlerin “düzenli” biçimde yerine getirilmesi, faaliyetlerin iyi organize edilmiş ve belli bir yönteme göre yürütülmesi anlamındadır. “Etik kurallara uygun olma”, kurumun moral değerleriyle bağlantılı olup yolsuzluk ve usulsüzlüklerden uzak, hukuka uygun, güvenilir ve adaletli hizmet sunulması anlamına gelir. “Verimli olma”, belirli bir kalite ve miktardaki çıktıyı asgari kaynakla elde etmek ya da belirli bir kalite ve miktarda kaynakla en fazla çıktıyı almak anlamına gelir. “Etkili olma”, hedeflere başarıyla ulaşılması veya bir faaliyetin sonuçlarının kurum hedeflerini karşılama derecesi veya o faaliyetin oluşturmak istediği etkiler anlamına gelir. “Ekonomik olma”, aşırı veya lüks harcama yapmamayı ifade eder.

*Hesap verebilirlik yükümlülüğünün yerine getirilmesi:* Hesap verebilirlik kamu kurumları ve çalışanlarının, kamu kaynaklarının idare edilmesi, yürütülen faaliyetlerin kurallara uygunluğu ve performans dahil tüm kararlarından ve eylemlerinden sorumlu tutulmalarıdır. Hesap verebilirlik mali ve mali olmayan güvenilir ve uygun bilgilerin

hazırlanması, korunması ve erişilebilir olmasının yanı sıra bu bilgilerin doğru ve tarafsız biçimde, zamanında iç ve dış paydaşlara raporlanması yoluyla gerçekleştirilir.

*Yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyulması:* Kurumların çok sayıda yasaya ve diğer düzenlemelere uygun hareket etmeyle yükümlü olmasıdır.

*Kurum varlıklarının kayıp, kötü kullanıma ve hasarlara karşı korunması:* INTOSAI standartlarında kamu kaynaklarını korumanın önemine özel bir vurgu yapılmakta ve ayrı bir hedef olarak ifade edilmektedir. Bilgi, dokümantasyon kaynakları ve muhasebe kayıtları gibi kaynaklar kamu yönetiminde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında kilit öneme sahip olduklarından korunmaları gerekir.

INTOSAI standartlarında da COSO Modelinde olduğu gibi iç kontrolün kendi içindeki sınırlarından dolayı “kesin” değil “makul” güvence vereceğinden bahsedilmektedir.

INTOSAI iç kontrol standartları da yine COSO Modelindeki gibi “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” bileşenlerinden oluşmakta ve bileşenler arasındaki bağlantı COSO Modelindeki gibi küp üzerinde üç boyutlu bir matrisle resmedilmektedir (bkz. INTOSAI, 2004:13-42).

“Kontrol ortamı”, INTOSAI Modelinde de iç kontrolün diğer bütün bileşenlerinin temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı kurum çalışanlarının kontrol bilincini etkileyerek iç kontrolün genel kalitesini belirleyen atmosferi yaratır. Kontrol ortamının da beş alt bileşeni bulunmaktadır.

“Risk değerlendirme” kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesinin önündeki risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve belirlenen risklere uygun cevaplar verilmesini kapsayan süreçtir. INTOSAI de risk değerlendirmenin ön koşulu olarak hedef belirlenmesini vurgulamaktadır. Risk değerlendirmesinin uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesinde çok önemli bir rolü vardır.

“Kontrol faaliyetleri”, tespit edilen risklere yönelik tespit edici ve önleyici kontrollerden oluşan, tüm kurumda tüm kademelerde ve tüm fonksiyonları içerecek şekilde uygulanan politika ve prosedürlerdir.

Kurumların tespit edici ve önleyici kontroller arasında optimum bir denge kurması önemlidir. Bir iç kontrol sistemi oluşturulurken, belirlenen kontrol faaliyeti ile riskin orantılı olması önemlidir. Kontrollerin faydaları maliyetlerine göre düşünülmeli ve maliyetleri faydalarını aşmamalıdır.

INTOSAI bilişim teknolojilerinin kamu yönetiminde giderek artan yoğunlukta kullanılması nedeniyle bilişim teknolojisi kontrollerine özel bir başlıkta yer vermekte ve ayrıntılı olarak ele almakta, bilişim teknolojisi kontrollerini genel kabul gördüğü şekliyle “genel kontroller” ve “uygulama kontrolleri” olarak sınıflandırmaktadır.

“Bilgi ve iletişim”, iç kontrole ilişkin tüm hedeflerin gerçekleştirilmesi için yaşamsal önem taşır. Kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi için kurumun her kesiminde bilgiye ihtiyaç duyulur. İlgili bilginin ne olduğunun tanımlanması ve ilgili personele görevlerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla zamanında ve istenen formatta iletilmesi önemlidir. Yönetimin uygun kararları alabilmesi için bilgi uygun, zamanında, anlık, doğru ve ulaşılabilir olmalıdır. İletişim, tüm yapı boyunca yukarıdan aşağıya aşağıdan yukarıya birimler arasında gerçekleşmeli, tüm çalışanlar iç kontrole ilişkin üst yönetimden açık mesajlar almalı, ayrıca kurum dışındaki kişilerle de etkili bir iletişim kurulmalıdır.

Kontrollerin istenildiği şekilde çalışıyor olmasını ve iç kontrolün koşullara uyum göstermesini sağlamak amacıyla iç kontrol sisteminin izlenmesi gerekir. *İzleme*, iç kontrol sistemlerinin dönem içerisindeki performans kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla standart izleme faaliyetleri, ayrı değerlendirmeler ya da her iki yöntemin birleşimiyle yapılır. COSO Modelinden farklı olarak INTOSAI standartlarında ayrı değerlendirmelerin Sayıştaylar tarafından yapılabileceği belirtilmektedir.



İç kontrol aslında yönetim, iç denetçiler ve diğer personelden oluşan kurum içi paydaşlar tarafından hayata geçirilse de kurum dışı paydaşların faaliyetleri de iç kontrol sistemini etkilemektedir. INTOSAI iç kontrol sistemindeki aktörlerle rol ve sorumluluklarını şu şekilde açıklamaktadır (2004:43-47):

1. *Yöneticiler*, kurumun iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması, sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğinin izlenmesi, devamlılığının sağlanması ve dokümente edilmesinden doğrudan sorumludurlar.
2. *İç denetçiler*, iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleyerek değerlendirmeleri ve önerileri ile sistemin iyileştirilmesine ve gelişimine katkı sağlarlar.
3. *Çalışanların* etkin bir iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinde açık veya zımni bir rolü ve sorumluluğu vardır. Çalışanlar ayrıca faaliyetlerle ilgili sorunların, etik kurallara aykırılıkların ve politika ihlallerinin raporlanmasından sorumludurlar.
4. *Sayıştaylar*, bulguları ve önerileri ile kurumlarda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını destekler ve özendirirler. Sayıştayların yaptığı uygunluk, mali ve performans denetimleri açısından iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi hayati önemdedir.
5. *Bağımsız dış denetçiler*, iç kontrole ilişkin tavsiye ve öneri getirirler.
6. *Yasa koyucular ve düzenleyici otoriteler*, iç kontrole yönelik kural koyarlar ve direktifler verirler.
7. *Diğer taraflar*, kurum ile etkileşim halindedirler ve kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik bilgiler sağlarlar.

### **1.11.2. GAO İç Kontrol Standartları**

Amerikan Sayıştayını olarak nitelendirilebilecek olan Government Accountability Office (GAO), Amerikan Kongresi için çalışan bağımsız, siyasi yönü olmayan bir kuruluştur. GAO'nun misyonu, Amerikan halkının yararı için Federal Hükümetin hesap

verebilirliğini sağlamaya ve performansını artırmaya yardımcı olmak ve Amerikan Kongresi'ni anayasal sorumluluklarını yerine getirmesi hususunda desteklemektir.

1982 tarihinde çıkarılan “Federal Yöneticiler Mali Dürüstlük Kanunu (*The Federal Managers Financial Integrity Act*)” GAO'nun kamu kurumları için iç kontrol standartları yayınlamasını zorunlu kılmış, bu doğrultuda GAO 1999 yılında standartları yayımlamıştır (Government Accountability Office, 1999:1-2). Söz konusu standartlar iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürekliliğinin sağlanması, önemli performans ve yönetsel sorunlar ile israf, suiistimal, usulsüzlük ve kötü yönetime açık alanların tespiti ve açıklanmasına yönelik genel bir çerçeve sunmaktadır (Özbek, 2012:473).

GAO iç kontrol standartlarını 2014 yılında “Yeşil Kitap” (*Green Book*) adı altında revize etmiştir. Yeşil Kitapta standartlar beş bileşen çerçevesinde açıklanmakta, her bir bileşen çeşitli prensipler içermekte ve bu prensipler her bileşenin gerekliliklerini oluşturmaktadır.

GAO iç kontrolü (2014:5) “Kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, iç ve dış kullanım için güvenilir raporlama, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlayan bir süreç” şeklinde tanımlamaktadır.

GAO'ya göre, iç kontrol ayrı bir sistem değil, kurum yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Kurumun misyonunu, stratejik amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla kullanılan planlar, yöntemler, politikalar ve prosedürlerden oluşur.

İç kontrol, faaliyetlerin içine nüfuz etmiş ve süreklilik arz eden, insanlar tarafından etkilenen, kurumun hedeflerinin gerçekleştirildiği konusunda kesin değil makul güvence sağlayan bir kavramdır.

İç kontrolü çalıştıran insanlardır. Yönetim etkin bir iç kontrol sisteminden sorumludur, bu sorumluluğunun bir parçası olarak kurumun hedeflerini belirler, kontrolleri uygular ve iç kontrol sistemini değerlendirir. Tüm kurum personelinin de iç kontrol sisteminin uygulanması ve sürdürülmesinde önemli rolleri bulunmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sistemi kurumun hedeflerinin gerçekleştirilme olasılığını artırır. Fakat ne kadar iyi tasarlanır, uygulanır veya işletilirse işletilsin sistem kuruma kesin güvence vermez. Kontrolün veya yönetimin etkisi dışındaki faktörler kurumun hedeflerinin tümünü gerçekleştirmesini sınırlar.

Yeşil Kitap, iç kontrolü “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” olmak üzere beş bileşen ve on yedi prensipten oluşan hiyerarşik bir yapı çerçevesinde ele alır. Beş bileşen hiyerarşinin en üst seviyesini temsil eder. Yeşil Kitapta öncelikle bileşenler tanımlanmakta, altında yer alan prensipler maddeler halinde sayılmakta, sonra tek tek açıklanmaktadır (Government Accountability Office, 2014:7-69).

GAO iç kontrol standartlarında beş bileşeni belirleyen hususlarla COSO Modelinde yer alan hususların büyük ölçüde benzerlik gösterdiğini, büyük bir uyum içinde olduğunu söylemek mümkündür. Bu uyum iç kontrol sistemi açısından kamu ve özel sektör arasındaki farklılıkların giderek azaldığını göstermektedir. Bu durum iç kontrolün tanımı ve iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar konusunda dünya çapında bir fikir birliğine varıldığı anlamına da gelmektedir (Özbek, 2012:474-475).

### **1.11.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları**

Avrupa Birliği genelinde, COSO Modelinde ve diğer modellerde tanımlandığı şekilde bir iç kontrol düzenlemesi bulunmamakta, AB, “Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) (*Public Internal Financial Control- PIFC*)” yaklaşımını esas almaktadır. KİMK Modeli, ülkelerin kamu sektörü iç kontrol sistemlerini AB’deki en iyi uygulamalar ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirmelerine yönelik bir model oluşturmak amacıyla Avrupa Komisyonunca 1990’ların ikinci yarısında geliştirilmiştir. Model ayrıca aday ülkelerin modern iç kontrol sistemleri geliştirme çabalarını desteklemekte ve bu yönde rehberlik yapmaktadır (Uzunay, 2007:3; De Koning, 2007:11). AB’nin KİMK Modeli ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alındığından bu başlıkta detaya girilmeyecektir.

KİMK Modeli, COSO ve INTOSAI iç kontrol yaklaşımlarını esas almaktadır. Genişleme sürecinde AB, COSO Modeline dayalı bir iç kontrol sistemini benimsemiş ve bu kapsamda Avrupa Komisyonunca 31 Aralık 2003 tarihinden geçerli olmak üzere “AB İç Kontrol Standartları” oluşturulmuştur. AB İç Kontrol Standartları, COSO Modelinin beş bileşeni altında yer alan yirmi dört standarttan oluşmaktadır (Arcagök, 2005:85; Saltık, 2007a:34).

Avrupa Komisyonu, 2005 yılında ise ortak bir risk yönetim metodolojisi benimsemiş ve iç kontrol standartlarını söz konusu risk yönetim ilkeleri ışığında güncelleyerek 6 Kasım 2007’de “İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve (*Revision of Internal Control Standards and Basic Framework*)” adıyla yayımlamıştır. Tebliğde değişikliklerin amacı, güncellenen iç kontrol çerçevesi ve etkili yönetim için iç kontrol standartlarının temel gereklilikleri, iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeye yönelik bir rehber ve sahiplik konuları yer almıştır (bkz. Erdoğan, 2009:113).

Bu bölümde COSO Modeli başta olmak üzere ulusal, bölgesel ve uluslararası kuruluşların iç kontrol ile ilgili ortaya koydukları başlıca modeller anlatılarak iç kontrole ilişkin kavramsal bir çerçeve oluşturulmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de kamu iç kontrol sistemi bu kavramsal çerçeve kapsamında değerlendirilecektir.

## 2. BÖLÜM

### TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

#### 2.1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YAPISAL REFORM

1980’li yıllardan itibaren refah devleti anlayışına tepki olarak ortaya çıkan ve küreselleşmenin de etkisiyle dünya çapında yaygınlaşan YKİ yaklaşımı ile kamu yönetiminde yaşanan değişime paralel olarak kamu mali yönetimi anlayışında da önemli bir değişim süreci yaşanmıştır. Özellikle 1990’lardan itibaren dünyada birçok ülkede gerçekleştirilen reformlarla YKİ ilkeleri hem kamu yönetiminde hem de kamu mali yönetiminde uygulama alanı bulmuştur.

Türkiye de dünyada yaşanan bu değişimin dışında kalamamıştır. Aslında gerek dış gerekse iç faktörlerin etkisiyle Türkiye’de birçok defa kamu mali yönetimini ve özellikle bütçeleme sistemini iyileştirmeye yönelik çalışmalar yapılmış fakat bu çalışmalar çeşitli nedenlerle sonuçlandırılmamıştır.

Türkiye özellikle 2000’lerin başından itibaren kamu yönetiminde YKİ anlayışının verimlilik, etkinlik, şeffaflık, hesap verebilirlik, kaynakların etkili ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması gibi ilkelerini egemen kılmaya yönelik birçok yapısal reformu hayata geçirmiştir. Bunların başında 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde gerçekleştirilen reform gelmektedir (Göçoğlu ve Çukur, 2018:446-447; Göçoğlu ve Gündüz, 2020:10).

##### 2.1.1. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı, 5018 Sayılı Kanun ve İç Kontrol

5018 sayılı Kanun, YKİ yaklaşımının hesap verebilirlik, saydamlık, etkinlik ve verimlilik gibi temel kavram ve ilkelerini uygulama düzeyine taşımıştır. Kanun ile kamu mali yönetiminde özel sektördeki gibi şeffaflık, kamu kaynağı kullananların hesap vermelerine yönelik mekanizmaların oluşturulması, kamu idarelerinde stratejik yönetim uygulamalarına geçilmesi, performans esaslı bütçeleme ile bütçe hazırlık ve uygulama

sürecinde etkinliğin artırılması, harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden oluşturulması, etkin bir iç kontrol sistemi ve kaynak kullanımında disiplini esas alan bir yapı oluşturulması; böylelikle girdi ve süreç odaklı yönetimden sonuç odaklı yönetime geçilmesi hedeflenmiştir (Bayar, 2003: 48; Lamba, 2014:140).

Diğer bir ifadeyle kurulmaya çalışılan bu sistem ile stratejik plan, performans esaslı bütçeleme, faaliyet raporu, iç kontrol gibi kavramlarla etkin, şeffaf ve hesap verebilir bir stratejik yönetim modelinin oluşturulması öngörülmektedir. Kanun, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaç/hedeflerine yönelik stratejik plan hazırlamaları, yıllık olarak gerçekleştirecekleri faaliyet ve hedefleri performans programlarıyla belirlemeleri, bütçe ile de performans programındaki hedeflere uygun kaynak tahsis edilmesi ilkelerine dayanmaktadır. Stratejik plan ile belirlenen stratejik amaç ve hedefler ile performans programlarını gerçekleştirmek için de idarelerde iç kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır. Ayrıca Kanunla, bir kültür ve zihniyet değişimi hedeflenerek kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve rasyonel kullanımı, mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi çağdaş kamu mali yönetimi kavramları uygulanmaya çalışılmaktadır (Sobacı, 2009: 190-194; Taner, 2015:29; Işıkcı, 2017:48; Kaya, t.y.).

Yapılan kamu mali yönetim reformunda yerinden yönetimci bir yaklaşımın etkili olduğu ve bu alanda inisiyatifin kamu idarelerine geçtiği görülmektedir. Sistem yönetim ve hesap verme sorumluluğu üzerine tasarlanarak, harcamacı kamu idarelerinin her birinin görev, yetki ve sorumlulukları arttırılmaktadır.

5018 sayılı Kanun, stratejik plan ve bütçenin hazırlanmasından kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına kadar geniş bir yelpazede sorumlu olacak ve hesap verecekleri de açık olarak ortaya koymaktadır (Sobacı, 2009: 193).

Kanun, kamu idarelerinin amaç ve hedeflerine ulaşmalarına engel olabilecek olası riskleri belirlemelerini ve bunlara karşı önlem almalarını sağlayacak, onlara makul güvence verecek bir yönetim aracı da sunmaktadır: iç kontrol. Bu kapsamda idareler, Kanunun 56'ncı maddesinde yer alan amaçları sağlamaya yönelik olarak, üst yönetim başta olmak

üzere diğer tüm yöneticiler ve çalışanların katıldığı iç kontrol sistemlerini kurmak ve etkin bir şekilde işletmekle yükümlü kılınmaktadır.

Daha çok YKİ'nin kuramsal temellerinden birini oluşturan ve kamu örgütlenmelerinin daha etkin ve verimli faaliyet göstermeleri için özel sektörde geliştirilen teknik ve uygulamaların kamu yönetimine uyarlanması savunan işletmecilik anlayışının kamu yönetimine yansması olarak değerlendirilebilecek iç kontrol sisteminin, kamu tercihi teorisinin bürokratların kendi kişisel çıkarlarını ön planda tuttıkları ve maksimize etmeyi amaçladıkları yönündeki eleştirilerinin ortadan kaldırılması noktasında da katkı sağladığı görülmektedir. Yeni kamu yönetimi sisteminde kişisel çıkarın yerini kurumsal hedefler almış ve yönetim kişiye bağlı olmaktan çıkarılıp standartları olan bir sisteme bağlı hale getirilmiştir. Kamu yöneticilerinin gerek politikacılara gerekse vatandaşa karşı daha sorumlu olmaları ve önceden belirlenen kurumsal hedeflere ulaşım ulaşımadıklarının hesabını vermeleri ve bu konuda kendilerine güvence verecek yönetsel bir araç olarak da iç kontrol sistemini oluşturmaları öngörülmektedir. Böylelikle bürokratların kendi çıkarlarını değil, kurumsal çıkarları kollamaları söz konusu olabilecektir.

### **2.1.2. Reformun İç ve Dış Dinamikleri**

Ülkeleri reforma iten güdüleri tek bir nedenle açıklamak doğru değildir. Ekonomik koşullar, uluslararası veya ulus üstü kuruluşların baskıları veya iç dinamikler farklı boyutlarda da olsa her ülkenin reform sürecinde etkili olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde uluslararası kuruluşların etkisi daha fazla iken, AB ülkelerinde ise AB politikaları daha etkilidir. Reform politikaları esas olarak Dünya Bankası (DB) ve Uluslararası Para Fonu (IMF) ve AB gibi dış aktörler tarafından teşvik edilmekle birlikte hükümetler, iş çevreleri ve sivil toplum kuruluşları (STK) gibi iç aktörlerin rolünün de göz ardı edilmemesi gerekir (Sezen, 2011:322).

Türkiye'nin reform sürecinde, AB ve diğer uluslararası kuruluşlar ana itici güçler olarak rol almıştır. Özellikle uluslararası kuruluşlarla (IMF, DB, OECD) olan ilişkiler ve AB'ye üyelik süreci Türkiye'de yeni yapıların kabul edilmesini ve kısmen de benimsenmesini

kaçınılmaz kılmış; iç dinamikler ise nihai şekillenmeye katkıda bulunmuştur (Sezen, 2011: 338; Acar, 2013:10).

1980’li yıllardan itibaren YKİ ilkeleri çerçevesinde bütün dünyada gerçekleştirilen reformlar özellikle 2000’li yıllarda hız ve ivme kazanmış; devlet ve kamu yönetimini dönüştürmeye yönelik bu reformların etkisi Türkiye’de de kendisini hissettirmiştir. Türkiye, yaptığı yasal ve kurumsal düzenlemelerle dünyada mali yönetim alanında yaşanan değişim sürecine dahil olmuştur (Tekin vd., 2014:11).

Kamu mali yönetimi alanındaki reform ihtiyacının ortaya çıkmasında dünyadaki gelişmelerin yanı sıra Türkiye’de karşılaşılan ekonomik ve mali krizler de oldukça etkili olmuştur (DPT, 2006:8-9; Canpolat ve Cangir, 2010: 37).

Aslında Türkiye’de çeşitli ekonomik ve mali krizler sonrasında yaşanan sorunlar ve bunların çözümüne yönelik beyanlar eskiden beri birçok kamu politikası belgesinde yer almıştır. Öncesinde bazı kamu kurumu temsilcilerinin katılımlarıyla kamu mali yönetimi reformuna yönelik çalışmalar yapmak amacıyla komisyonlar oluşturulmuş ve komisyonlar hazırladıkları raporlarını dönemin siyasi iradesine sunmuş, ancak reform konusuna gerekli önem ve öncelik verilmediğinden çabalar sonuçsuz kalmıştır (Kesik, 2005a:45; Barbak, 2015:8).

Kamu mali yönetimi alanındaki eksikliklerin giderilmesine ve sorunların çözümüne yönelik düzenlemelerin zamanında ve içerden gelen inisiyatiflerle gerçekleştirilememesi, kurumsal taassuplar sonucunda biriken sorunlar dış dinamiklerin sürece müdahil olmasıyla çözülmeye çalışılmıştır. Bu durum, “8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” Raporunda “...*deyim yerindeyse kendi evimizi düzene sokmak için uluslararası finans kuruluşlarının müdahalesine açık bir yapı oluşturulmasına zemin hazırlanmıştır...*” şeklinde ifade edilmiştir (DPT, 2000:5).



Ayman Güler'e (2004a:30) göre "Türkiye, kamu yönetimi reform politikasını oluşturma bakımından büyük oranda bu politikanın yapıcısı, bağımsız ve kurucu bir aktörü olamamıştır."

Türkiye, AB ve uluslararası kuruluşlara gerek Ulusal Programlar ve Katılım Ortaklığı Belgelerinde gerekse stand-by anlaşmaları ve niyet mektuplarında stratejik planlama, orta vadeli ve performans esaslı bütçeleme, bütçe ve muhasebe sistemleri ile iç kontrol, iç denetim ve dış denetim alanlarında yapılması gerekenler konusunda taahhütlerde bulunmuştur. Özellikle AB müktesebatının üstlenilmesine yönelik Türkiye'nin hazırladığı Ulusal Programda yapılması planlanan değişiklikler ayrıntılı olarak ifade edilmiştir (DPT, 2006:45).

Türkiye, kendi iç dinamiklerinden daha çok söz konusu taahhütleri nedeniyle kamu mali yönetimi alanındaki reform çalışmalarına hız vermiştir (Kerimoğlu, 2003:108; Dikmen, 2003; Arcagök vd. 2004:3; Öz ve Kaplan, 2005:244).

Uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 3 Ağustos 2002 tarihinde TBMM'ye sunulan 5018 sayılı Kanun Tasarısı seçim nedeniyle kadük olmuştur. 58. Hükümet Acil Eylem Planı'nda ilk altı aylık tedbirler arasında yer alan Tasarı, 10 Aralık 2002 tarihinde yasalaşarak tüm hükümleriyle 01 Ocak 2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Kamu mali reform sürecinin çok önemli bir ayağını oluşturan 5018 sayılı Kanunun yanı sıra, kamu mali yönetim sisteminin dönüşümünde "4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödenek Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" gibi yapılan diğer birçok düzenleme de tamamlayıcı bir rol oynamıştır.

Bu düzenlemeler içerisinde 5018 sayılı Kanun, mevcut mali yönetim ve kontrol sistemini YKİ ve yönetim yaklaşımlarının “etkililik, verimlilik ve ekonomiklik, risk yönetimi, performans yönetimi, stratejik planlama, vizyon-misyon, fayda-maliyet analizi, hesap verebilirlik, şeffaflık” gibi temel kavram ve söylemleri etrafında düzenlemekte ve bu kapsamda idari yapıda da çok önemli değişiklikler gerçekleştirmektedir (Dikmen, 2003; Kolçak, 2006:382; Güzelsarı, 2007:207). Kanunla benimsenen “ekonomiklik, etkililik, verimlilik, malî saydamlık ve hesap verebilirlik” gibi yeni kamu mali yönetimi ilkeleri ile bir kültürel değişim de hedeflenmiştir (Sobacı, 2009: 191).

#### 2.1.2.1. İç Dinamiklerin Etkisi

Ülke dışında gelişen dinamikler temel belirleyici olmakla birlikte ülke içinde de mevcut kamu yönetimi ve özellikle mali yönetim sisteminde tıkanmalar olduğu görülmüş ve bu durum çeşitli çalışmalarla ortaya konulmuştur (Acar, 2013:10).

Kamu mali yönetiminde reform konusu yukarıda da ifade edildiği gibi bürokraside ve kamuoyunda uzun yıllar tartışılmış, mevcut mali yönetim sisteminin eksiklik ve zafiyetleri eleştirilmiş ve konuyla ilgili çalışma grupları oluşturularak raporlar hazırlanmıştır. Ancak mevcut iç dinamikler Türkiye’de reformu hayata geçirme konusunda yeterli olmamıştır.

Gerçekleştirilen reformlar genellikle IMF ve DB gibi uluslararası finans kuruluşları ve AB ve benzeri dış dinamiklerin etkisi ve belirleyiciliği ile açıklanırken, reform çalışmalarının ivme kazandığı 2000’li yıllarda iç dinamiklerin belirleyici rolü de resmi olarak ifade edilmeye başlanmıştır (Güzelsarı, 2007:159).

Dönemin Hazine Müsteşar Vekili Ferhat Emil 2001 yılında, “*Şu anda iç ve dış dinamiklerin örtüştüğü bir kavşakta bulunuluyor*” diyerek kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma sürecinde her iki faktörün rolünü açık bir şekilde dile getirmiştir (Güzelsarı, 2007:159).

Hatta 5018 sayılı Kanunun yasalaşmasından sonraki süreçte konuyla ilgili tüm dokümanlarda ve yapılan açıklamalarda iç dinamiklerin belirleyiciliğine öncelikle vurgu yapıldığı, dış dinamiklerin ise daha sonra ifade edildiği görülmektedir.

Kamu mali yönetimi reformunu etkileyen iç dinamikler oldukça fazla sayıdadır. Getirilen eleştirilerin genelinde sorunların kaynağı olarak, hemen hemen hiç değişmeden yaklaşık seksen yıl yürürlükte kalan ve kamu mali yönetim sisteminin “anayasası” olarak değerlendirilen 1927 tarihli ve 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” nun gösterildiği görülmektedir. Reform sürecinde ortaya konulan mevcut sistemin temel eksikliklerini veya sisteme yöneltilen belli başlı eleştirileri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür (DPT, 2000; Arcagök vd., 2004; Maliye Bakanlığı, 2004; İnce, 2009):

- Kamu mali yönetimi alanında dünyada yaşanan önemli gelişmeler ile kamu idarelerinin yapılarında meydana gelen değişimlere kamu mali yönetim sistemi ve 1050 sayılı Kanun uyum sağlayamamıştır.
- Devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçe içinde yer alması mantığından gitgide uzaklaşmış, esneklik kazanma bahanesiyle kamu idareleri fonlar, döner sermayeler, vakıflar vb. yöntemlerle kendilerini bütçe rejimi ve 1050 sayılı Kanun kapsamı dışına çıkararak Devlet bütçesini ve mali disiplini bozmuşlardır. Bu durum TBMM’nin bütçe üzerindeki etkinliğini de zayıflatmıştır.
- Bütçenin kapsamı daraldığından çoğu kurum Sayıştay denetimi dışında kalmıştır. Ayrıca, Sayıştay’ın yalnızca mevzuata ve prosedürlere uygunluk ile sınırlı denetim yapması, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesi imkânını ortadan kaldırmıştır.
- Kalkınma planlarını uygulamaya koyacak bütçelerin kalkınma planları ve yıllık programlarla uyumu gözetilmediği için bütçelerin plan ve programlarda belirlenen hedeflere ulaşması imkânı kalmamıştır.
- Türkiye’de muhasebe sistemi bütçe odaklı uygulandığı ve yalnızca bütçe kapsamındaki işlemler kaydedildiği için bütçe dışındaki faaliyetler izlenememiştir. Ayrıca mevcut muhasebe sisteminin nakit esasına dayanması nedeniyle devletin varlıkları ve sorumluluklarına ilişkin bilgiler tam ve zamanında

kaydedilememiştir. Bu sistem çağdaş anlamda ve işlevsel mali raporlar üretilmesine imkân vermediğinden ekonomik planlama ve politika oluşturmak ve bu politikaları uygulamak zorlaşmıştır.

- Kamu idareleri arasında çok farklı muhasebe uygulamaları olduğu için muhasebe birliği sağlanamamış ve bu nedenle tüm kamu kurumlarının mali tabloları konsolide edilememiştir.
- Bütçenin hazırlık ve uygulama sürecinde yetkiler merkezi kuruluşlarda toplanmış, harcamacı kamu idarelerine yeterli inisiyatif tanınmamıştır. Mevcut sistemin merkezîyetçi ve etkinlikten uzak, hiçbir verimliliği olmayan yapısı kurum yöneticilerinin esnekliklerini yok etmiştir.
- Dünyada 1980’lerden sonra kamu mali yönetimine hakim olan “hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, etkin iç mali kontrol” yaklaşımlarına mali yönetim sisteminde yer verilmemiştir.
- Türk kamu mali yönetim sisteminde denetim sisteminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen mali denetimin kapsamı ve standartlarının oluşturulmaması, yalnızca evrak üzerinden gerçekleştirilen uygunluk denetimine ağırlık verilmesi, mali denetim konusunda görevli ve yetkili birim ve kurumlara ilişkin belirsizlikler denetim karmaşasına ve birçok harcamanın denetim dışında kalmasına neden olmuştur.

Söz konusu eksiklikleri veya eleştirileri gidermeye yönelik öneriler “8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001, 2002 ve 2003 Yılları Programları, Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planına İlişkin Bakanlar Kurulu Prensip Kararı, 59 uncu Hükümet Programı ve Acil Eylem Planı” gibi birçok ulusal belgede yer almıştır. Mevcut kamu mali yönetimini en kapsamlı biçimde değerlendiren ve uluslararası standartlar ve AB normları ile uyumlu bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması gerektiğini açıkça vurgulayan çalışma ise “8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” dur.

5018 sayılı Kanunun Genel Gerekçesinde de hem Türkiye’de hem de dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol anlayışında önemli değişiklikler ve gelişmeler yaşandığı belirtilerek yukarıda sayılan eleştiriler ve eksiklikler şu şekilde ifade edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004:223):

- Türkiye’de genel ve katma bütçeler dışında döner sermayeler, fonlar, mahalli idare bütçeleri gibi farklı bütçe türleri bulunmakta, ancak sadece genel ve katma bütçeler TBMM’de yasalaşarak yürürlüğe girmektedir.
- Farklı usullerle yürürlüğe giren söz konusu bütçeler, farklı uygulama usul ve esaslarına tabidir.
- Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bağ kurulamaması, bütçe uygulamalarının sadece mali yılla sınırlı olması sistemin başlıca eksikliklerini oluşturmaktadır. Ayrıca, halihazırdaki bütçe sınıflandırması ve muhasebe sistemi gerek mali yönetime gerekse kamuoyuna detaylı bilgi verilmesine teknik manada izin vermemektedir.

Genel gerekçede yapılan düzenlemelerle “bütçe kapsamının genişletilerek bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasının sağlanacağı, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin arttırılacağı, mali yönetimde şeffaflığın sağlanacağı, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulacağı, iç kontrol sisteminin oluşturulacağı ve böylelikle de çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulacağı” ifade edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004:223-224).

#### 2.1.2.2. Dış Dinamiklerin Etkisi

Türkiye’de kamu mali yönetimi alanında bir reform ihtiyacı olduğu açık olmakla beraber bu reformun içsel ihtiyaç veya gerekçelerden daha çok uluslararası kurum ve kuruluşların talepleri ve AB müktesebatına uyum sağlamak amacıyla gerçekleştirildiği görülmektedir (Balyemez, 2016:9).

YKİ tarzı reformlar ilk olarak 1980’li yılların ikinci yarısından itibaren İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda, Kanada gibi Anglo-Sakson ülkelerinde gerçekleştirilmiş ve esas olarak IMF, DB ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından yapısal uyarlama politikaları kanalıyla da dünya çapında yaygınlaştırılmıştır. Bu yayılmayı politika transfer süreci ile de açıklamak mümkündür (Sezen, 2011:340). Gerçekleştirilen reformlarda stratejik planlama, çok yıllık ve performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, iç kontrol, iç denetim ve tüm genel yönetim sektörünü kapsayan bağımsız dış denetim konuları ilk sıralarda yer almıştır.

DB, IMF, AB, Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ), OECD gibi uluslararası kuruluşlar aralarında bulunan üst düzeyde bir koordinasyon ile 1990’lı yıllardan itibaren dünyanın Neo-liberal politikalar çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla yoğun çalışmalar yürütmektedirler. Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını sağlayan 5018 sayılı Kanunun hazırlık sürecinde de bu kuruluşların koordineli çalışmaları görülmektedir (Karatepe, 2006:49).

#### 2.1.2.2.1. Dünya Bankası (DB)

Türkiye’de kamu mali yönetimi alanında yapılması gereken kurumsal ve yapısal reformların yol haritasını belirleyen kurum DB olmuştur. DB’nin sahipliğinde uygulamaya giren yeniden yapılanma planı "yapısal uyarlama reformları" (Ayman Güler, 1997:75) olarak adlandırılmaktadır.

DB, 1990’ların başından itibaren bu sürece proje kredileri aracılığıyla müdahale etmiştir. Bankanın Türkiye’ye verdiği 1995 tarihli “Kamu Mali Yönetimi Projesi (*Public Financial Management Project*)” kredisi reformun ve 5018 sayılı Kanunun ilk dayanağını oluşturmuştur (Güzelsarı, 2007:161-163).

“Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal Yapı İncelemesi (*PEIR- Public Expenditure and Institutional Reform*)” Projesi ise 5018 sayılı Kanunun altyapısını ve esasını oluşturan en temel projedir. Hükümetin bütçe harcamalarında yapmayı planladığı reform için ekonomik reform kredisi alma talebini Dünya Bankası’na ilettiği 10 Mart

2000 tarihli mektupta, krediyle PEIR çalışması yapılacağı, bütçe dışı fonların sayısının azaltılması, bütçe harcamalarına daha etkin kontrol mekanizmaları getirilmesi, yeni kamu yatırım harcamalarının sınırlandırılması gibi birtakım amaçların gerçekleştirilmesinin hedeflendiği belirtilmekte ve aşırı merkezi kamu mali yönetim sisteminin adem-i merkeziyetçi bir yapıya dönüştürülmesi önerilmektedir. 2001 yılının sonuna kadar tamamlanan PEIR çalışması kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanmıştır (Kolçak, 2006:369-370; Karatepe, 2006:54-55).

PEIR Projesi ile başlatılan reform çalışmalarının yürütülmesi için yine DB'den "I. Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi (PFPSAL-I)", "II. Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi (PFPSAL-II)" ve "PFPSAL-III Kredisi" olmak üzere üç yapısal uyarlama kredisi alınmıştır (Güzelsarı, 2007:165-166).

#### 2.1.2.2.2. Uluslararası Para Fonu (IMF)

Kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma konusunda etkili olan bir diğer kuruluş IMF'dir. Türkiye'nin yaşadığı 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerinden sonra IMF ile imzaladığı stand-by anlaşmasında IMF; bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü konusunda açık bir çerçeve çizen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yasalaşmasını 6. Gözden Geçirmenin önkoşulu olarak belirlemiştir (Güzelsarı, 2007:171).

Uluslararası kuruluşlar kredi kullanan ülkeleri belirli aralıklarla "gözden geçirme" olarak da adlandırılan değerlendirmelerle durum analizine tabi tutarak ülkelerin mali durumlarını rapor etmektedirler. Kredi kullanan ülkeler de IMF'ye verdikleri "Niyet Mektupları" nda uygulayacakları programları açıklamaktadırlar.

2002 yılının Ocak ayından başlamak üzere Türkiye'nin çeşitli tarihlerde IMF'ye verdiği Niyet Mektuplarında;

- Uluslararası standartlarla uyumlu ve bütçeleme, muhasebeleştirme, şeffaflık ile iç ve dış kontrolü kapsayan Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanununun 2002 yılı

Haziran ayı sonuna kadar TBMM'ye sunulacağı (Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2002a:19),

- Haziran ayı sonuna kadar Meclis'e sunulması beklenen ve bütçe dışı fonlara ilişkin yeni düzenlemeleri de kapsayan Kanun Taslağının TBMM'de 2003 yılı Mart ayı sonuna kadar kabul edilmesinin yeni bir yapısal kriter olacağı (Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2002b:6),
- TBMM'nin yoğun gündemi nedeniyle Haziran ayı sonunda çıkartılamayan Kanun Taslağının Ekim ayı sonuna kadar TBMM'den geçmesinin beklendiği (Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2003a:6),
- 31.10.2003 tarihli Niyet Mektubu'nda Kanunun TBMM'den geçirilmesinin beklendiği (Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 2003b:6),

ifade edilmektedir.

#### 2.1.2.2.3. Avrupa Birliği (AB)

Kamu mali yönetim sisteminin yeni bir anlayışla kurgulanması sürecinde DB ve IMF'nin yanı sıra bir diğer belirleyici aktör de AB olmuştur. AB politikaları üye ülkelerin yanı sıra aday ülkelerdeki kamu yönetimi reformlarında da oldukça etkilidir. AB'ye yönetsel uyum ve idari kapasitenin artırılması çabaları bu kapsamda değerlendirilebilir (bkz. Ömürgönülşen ve Öktem, 2007).

1999 Aralık ayındaki Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'ye adaylık statüsünün tanınmasının akabinde geniş kapsamlı anayasal ve yasal reformları gerçekleştirmeye yönelik yoğun ve ayrıntılı çalışmaların hız kazandığı bir uyum sürecine girmiştir. Bu süreçte söz konusu çalışmalar Avrupa Komisyonu'nun 8 Kasım 2000 tarihinde açıkladığı Katılım Ortaklığı Belgesi ile 2000 Yılı İlerleme Raporu çerçevesinde yürütülmüştür (Acar, 2001:77).

3 Ekim 2005'te başladığı üyelik müzakere süreciyle birlikte, diğer tüm aday ülkeler gibi Türkiye de kamu iç mali kontrol sistemini uluslararası kabul görmüş mali yönetim ve



kontrol ilkeleri, AB Müktesebatı ve en iyi uygulama örnekleri çerçevesinde yeniden yapılandırma yükümlülüğü altına girmiştir.

Daha önce 31 başlık altında sınıflandırılan AB Müktesebatı, Türkiye ve Hırvatistan ile başlayan müzakere sürecinde kapsamlı bazı konuların bölünmesiyle 31'den 35'e çıkmıştır. Mali Kontrol başlıklı 32. Fası, 26 Haziran 2007 tarihinde Türkiye ile müzakereye açılmıştır (Saltık, 2008:3-4).

## **2.2. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROLE GEÇİŞ SÜRECİ: AB MÜKTESEBATI VE KAMU İÇ MALİ KONTROL (KİMK) SİSTEMİ**

AB Müktesebatı, temel AB anlaşmalarında ve tüzük, karar, yönerge ve benzeri yardımcı hukuk kaynaklarında yer alan kurallar ve kurumların tamamını ifade etmektedir. AB'ye üye olmak isteyen aday ülkelerin ekonomik yapılarını ve mevzuatını AB Müktesebatına uyumlaştırmaları gerekmektedir.

Önceki süreçte Mali Kontrol Faslı üye ülkelerin iç kontrol sistemlerinin en iyi Avrupa uygulamaları ile uyumlu işlediği varsayılarak üyelik müzakerelerinin konusu olmamışken, bu fasıl AB'nin yeni aday ülkelere yönelik 1 Mayıs 2004 tarihinde gerçekleşen beşinci genişleme dalgası ile birlikte ortaya çıkmıştır (Onur, 2010:5).

Avrupa Komisyonu ve Parlamentosu ile üye ülkeler, aday ülkelerin etkin bir iç mali kontrol sistemi oluşturmaları konusuna özel önem vermektedirler. Bu durum, adaylık sürecindeki tüm ülkeleri iç mali kontrol sistemlerinde uluslararası standartlarda köklü düzenlemeler yapma zorunluluğuna itmiştir (Acar, 2001:83, 77-78).

AB Müktesebatı özellikle, şeffaf ve etkili mali yönetim ve kontrol sistemleri, fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim sistemleri ve merkezi uyumlaştırmanın da dahil olduğu idari yapılar ile yeni oluşturulan kamu iç mali kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmeye yönelik işlevsel ve mali olarak bağımsız dış denetim düzenlemesi yapılmasını öngörmektedir (DPT, 2006:73).

AB'nin oluşturduğu KİMK Modeli, kamu yönetiminde iç kontrol alanında COSO standartlarının, iç denetim alanında da IIA standartlarının uygulanmasını aday ülkelere en iyi uygulama örneği olarak sunmaktadır. Model, aday ülkelere belirli bir modelin uygulanması konusunda baskı yapmamakta, hatta ülkelerin yönetim sistemlerine en uygun yapıları oluşturmaları için esneklik sağlamaktadır (Onur, 2010:5-6).

Müzakere sürecinde aday ülke uluslararası standartları kabul etme ve KİMK Modelini benimseme konusunda AB ile anlaşmaya varmalı ve bu anlaşmayı ilgili ulusal politika metinlerine yansıtmalıdır (European Commission, 2006:18).

Türkiye'nin aday ülke statüsü kazanmasının ardından 2000 yılının Nisan ayında mevcut mali yönetim ve kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar başlamıştır. Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı Katılım Ortaklığı Belgesi ve 2000 yılı İlerleme Raporunda Türkiye'nin;

- “Kamu maliyesi reformu çalışmalarının hemen başlatılması,
- Mali kontrol fonksiyonunun güçlendirilmesi,
- İç ve dış mali kontrol için yasal çerçevenin 2005 yılı sonuna kadar tamamlanması,
- Dış denetimin hükümetten bağımsız bir organ tarafından yerine getirilmesi,
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını uyumlaştırmak üzere merkezi bir organın kurulması,
- Harcamacı kuruluşlar bünyesinde iç kontrol ve iç denetim birimlerinin kurulması,
- AB fonlarının kontrolü için bir denetim usulü geliştirilmesi ve denetim el kitabı hazırlanması”

konularında ilerleme kaydetmesi gerektiği ifade edilmiştir (Saltık, 2008:11-12):

2002 yılında Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve dönemin Maliye Bakanı tarafından imzalanan ilk KİMK Politika Belgesi Avrupa Komisyonuna gönderilmiştir. KİMK Politika Belgesinde, mevcut iç mali kontrol sisteminin işleyişi anlatılmış ve sistemin

değerlendirmesi yapılmış, kamu mali kontrol sisteminin iyileştirilmesine yönelik hedefler ortaya konmuş, hedeflerin gerçekleştirilmesi için de bir zaman çizelgesi öngörülmüştür. Bir sonraki aşamada KİMİK Modelinin öngördüğü yapılar 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuatla oluşturularak sistem işletilmeye başlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2002; Bülbül, 2009:12).

### **2.2.1. Kamu İç Mali Kontrol (KİMİK) Modeli**

AB ile uyum sürecinde en fazla öne çıkan konuların başında iç kontrol sistemi gelmektedir. 2004 yılındaki beşinci genişleme dalgasıyla beraber AB kaynakları ve fonlarının yönetimi ve kullanımı için aday ülkelerden uygun kontrol ve denetim sistemlerini kurmaları ve kamu yönetimi sistemlerini KİMİK Modeline göre şekillendirmeleri beklenmektedir (Onur, 2010:8).

YKİ yaklaşımı, AB’de KİMİK Modelinin ortaya çıkışında ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynamış, AB 2000’li yılların başında kendi bünyesinde gerçekleştirdiği mali reformlarda da bu yaklaşımı esas almıştır (Onur, 2010:7).

AB’nin esas aldığı KİMİK Modeli, harcama birimlerinin hem ilgili mevzuata hem de bütçe kurallarına uyumlarını sağlamak için “idarenin bütün gelirleri, harcamaları, varlıkları ve yükümlülüklerinin kontrolüne yönelik yürütme ve yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü” ifade etmektedir (Güzelsarı, 2007:172; Özel, 2008).

İç mali kontrol uluslararası terminolojide “Hükümet programlarının belirlenen amaçlar ve hedefleri gerçekleştirebilmesi için organizasyon, politikalar ve süreçlerin oluşturulması, kaynakların ilgili idarelerin bu programlar için belirlenen amaç ve hedefleriyle tutarlı kullanılması, programların kötü yönetim ve savurganlıktan korunması ve bilginin güvenli ve zamanında alınması, muhafazası, raporlanması ve karar alma sürecinde kullanılması” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu sistem, ülkelerin yönetim sistemlerine, kültürlerine ve diğer başka faktörlere bağlı olarak ülkeler arasında değişiklik gösterebilmektedir (Kerimoğlu, 2003:119).

Aslında iç mali kontrol kavramı sadece mali değil; süreç denetimi, sistem denetimi gibi mali olmayan kontrol çeşitlerini de kapsayan, uluslararası kuruluşlarda ve ülke uygulamalarında kabul edilen “iç kontrol” tanımına karşılık gelmektedir (Kesik, 2005b:98; Özel, 2008).

KİMK Modeli, kamu kaynaklarının bütçe otoritelerince belirlenen hedefler çerçevesinde kullanılması konusunda makul güvence sağlamaya yönelik şeffaf, etkili ve yeterli yöntem ve yaklaşımların geliştirilmesini ve düzenlemeler yapılmasını amaçlamakta, kamu idarelerinde sağlıklı bir mali yönetimin sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır (European Commission, 2006:4,21).

KİMK önleyici niteliği gereği, yolsuzluğun veya dolandırıcılığın oluşmasını mümkün olduğunca engellemek amacıyla kaynaklar, harcamalar ve yükümlülüklerle ilişkin yönetim ve kontrol sistemlerine odaklanmaktadır. Soruşturma ve cezalandırma gibi teftiş görevleri ile bütçe ve muhasebe sistemleriyle ilgili hususlar mali yönetim ve kontrolün kapsamı dışında kalmaktadır (European Commission, 2006:4; Onur, 2010:29).

KİMK’in yönetsel hesap verebilirlik (mali yönetim ve kontrol sistemleri), fonksiyonel bağımsızlığa sahip iç denetim ve bu iki unsurun merkezi düzeyde uyumlaştırılması için oluşturulan merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) olmak üzere üç boyutu bulunmaktadır (European Commission, 2006:6).

Robert De Koning (2007: 46,51) KİMK Modelini;

“KİMK=İç Kontrol (Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim) + Merkezi Uyumlaştırma Birimi” şeklinde formüle etmektedir.

Modelin ilk boyutu olan “yönetsel hesap verebilirlik (mali yönetim ve kontrol sistemleri)”, yönetime ilişkin görevlerini gerçekleştirmek için her bir kamu yöneticisinin yeterli mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturma ve sürdürme konusunda sorumlu olmaları anlamına gelmektedir (Arcagök ve Erüz, 2006:147; Özel, 2008).

Modelin ikinci boyutunu “fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim” oluşturmaktadır. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirerek sistemin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi konusunda yönetime önerilerde bulunan bir sistemdir (Özel, 2008). İç denetçi, hiyerarşik açıdan üst yöneticiye bağlı olmakla beraber denetimin nasıl yapılacağı konusunda fonksiyonel olarak bağımsızdır. İç denetim sonucunda getirilen önerilere uyulup uyulmayacağı konusunda sorumluluk üst yöneticiye aittir (European Commission, 2006:7). İç denetçinin işlevsel bağımsızlığı, iç denetçinin kurumun günlük herhangi bir yönetsel ve mali kontrol faaliyetinin bir parçası olamayacağı ile ilgilidir.

KİMK Modelinin üçüncü ve en özgün boyutunu ise “merkezi uyumlaştırma birimi” (MUB) oluşturmaktadır. MUB, iç kontrol ve iç denetim yöntemlerinin uluslararası genel kabul görmüş standartlar ve en iyi uygulamalar çerçevesinde oluşturulması ve geliştirilmesi ile bu iki boyuta ilişkin yeni mevzuatın tüm kamu idarelerinde uygulanmasının koordine edilmesi, diğer bir deyişle KİMK Modelinin idarenin tüm düzeylerine uyumlaştırılması amacıyla merkezi düzeyde oluşturulmuş bir birimdir. Uygulamada MUB’un genellikle Maliye Bakanlığı bünyesinde, biri mali yönetim ve kontrol, diğeri iç denetim ile ilgili olmak üzere iki bölümde yapılandığı görülmektedir (European Commission, 2006:7; Uzunay, 2007:6; Özel, 2008).

Avrupa Komisyonu (2006:8) ayrıca, kamu iç mali kontrol sisteminin ve işleyişinin, Parlamento’ya karşı sorumlu olan Sayıştay tarafından bağımsız denetime tabi tutulmasını gerekli görmektedir.

KİMK Modelinde iç kontrol, *ex ante* ve *ex post* kontrol olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilmektedir (Balyemez, 2016:8). “*Ex ante* kontrol (ön mali kontrol)” mali işlemden önce; “*ex post* kontrol (iç denetim)” ise mali işlemden sonra yapılmaktadır. Avrupa Komisyonu’na göre bu iki aşamanın birbirinden tamamen bağımsız olarak yürütülmesi gerekmektedir (Acar, 2001:79; Kesik, 2005b:97; Uzunay, 2007:4).

KİMK alanında AB düzeyinde yeknesak bir uygulama bulunmamaktadır. AB üyesi ülkelerde temel olarak, “Güney Avrupa (Kıta Avrupası)” ve “Kuzey Avrupa” olmak üzere iki iç kontrol yaklaşımından bahsetmek mümkündür.

Güney Avrupa ülkelerinde “Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı (*Third Party Ex-ante Control Approach*)” olarak bilinen ve 2000’li yılların ortalarına kadar yaygın bir biçimde uygulanan modelde merkezi bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu modelde kontrol ve denetim merkezi organların sorumluluğundadır. Maliye Bakanlığı gerek bütçenin hazırlanması ve diğer bakanlıklara ödeneklerin dağıtılmasında gerekse kendi personelinden oluşturduğu teşkilatıyla bu bakanlıklarda harcama öncesi kontrol işlemlerini yaparak sistemde önemli bir rol oynamaktadır. Maliye Bakanlığı, yapılan harcamaların ödenmesi aşamasında da etkin rol almaktadır. İç denetim görevi de Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca mali denetim şeklinde gerçekleştirilmektedir. Latin ya da Akdeniz Yaklaşımı olarak da adlandırılan bu model İtalya, Yunanistan, Portekiz, İspanya, Belçika ve Fransa’da uygulanmaktadır (Arcagök ve Yörük, 2004; De Koning, 2007:37; Yücel, 2011:59-60; Bülbül, 2011:171). Avrupa Komisyonu tarafından 2000 yılına kadar uygulanan bu model, yapılan mali reformlarla yerini yönetim sorumluluğu ilkesine dayanan Kuzey Avrupa Modeline terk etmiştir.

Merkezi olmayan bir yaklaşımın benimsendiği ve Anglo-Sakson Modeli de denilen Kuzey Avrupa Modeli; İngiltere, Hollanda, İsveç gibi ülkelerde uygulanmaktadır. İdarenin üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğunun ön planda olduğu bu modelde, her bir harcamacı idare kendisine tahsis edilen bütçe kapsamında yaptığı harcamalardan tamamen kendisi sorumludur. Harcamalara ilişkin kontroller ve alınması gerekli önlemler idarenin kendi oluşturduğu kontrol sistemleriyle, kontrol sisteminin denetimi ise harcama sonrasında ve çoğunlukla performans denetimi şeklinde, kendi iç denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığının bu süreçteki görevi, standartları belirlemek ve iç denetimi koordine etmektir. 2000 yılından itibaren kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde Güney Avrupa Modelini uygulayan birçok ülkede Kuzey Avrupa Modeline doğru bir değişim yaşandığı gözlenmektedir. Model, AB ve neredeyse bütün AB üyesi ülkeler tarafından benimsenmekte ve uygulanmaktadır. Her üye ülkenin farklı yönetim geleneği ve idari yapısı nedeniyle kamu iç mali kontrol

sistemleri ülkeden ülkeye değişiklik gösterse de önemli olan sistemin temel ilkelerinin tüm üye ülkelerde uygulanıyor olmasıdır. Aday ülkelere de üyelik sürecinde bu alandaki uluslararası standartları ve ilkeleri benimsemeleri ve bunlara uygun etkin bir mali kontrol sistemi geliştirmeleri istenmektedir (Arcagök vd., 2004; De Koning, 2007:38; Yücel, 2011:59-60).

AB’de uygulanan iç mali kontrol sistemi “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” şeklinde beş temel bileşenden oluşmaktadır. AB yetkililerince bu beş unsurun tümünün ülkelerin iç mali kontrol sistemine dahil edilmesi gerektiği vurgulanmakla birlikte, Avrupa Komisyonu’nca uygulanan sistem ülkeler için mutlak bir örnek niteliği taşımamaktadır (Acar, 2001:79-80).

AB, mali kontrol sistemlerini düzenleme sürecinde aday ülkelere yol göstermesi açısından birtakım standartlar belirlemiştir. Bunlar;

- Kontrol sisteminin yapılanmasını, işleyişini ve dayandığı unsurları açık ve tutarlı biçimde düzenleyen ve iç denetim mekanizmalarını da kapsayan yasal bir çerçevenin bulunması,
- Amaca uygun iç kontrol sistem ve yöntemlerinin mevcut olması,
- Fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir iç denetim mekanizmasının oluşturulması,
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yönelik uygun bir yapının varlığı,

olmak üzere dört temel kriteri içermektedir (Acar, 2001:82).

AB, aday ülkelere ya geniş kapsamlı bir kamu mali yönetimi kanununun içine KİMK’in temel ilkelerinin yerleştirilmesi ya da birincil çerçeve kanun olarak ayrı bir KİMK kanunu yapmanın iyi bir uygulama olduğunu ifade etmektedir. Bu kanunun uygulanması amacıyla ikincil düzey mevzuatın da çerçeve kanun hükümlerine göre hazırlanması ve gerek görüldüğünde kolayca güncellenebilen tüzük ve talimatlar şeklinde yayımlanması önerilmektedir (European Commission, 2006:10).

### 2.2.2. AB Müzakere Süreci ve Mali Kontrol Faslı

1959 yılında başlayan AB'ye adaylık sürecinde 1999 yılında Türkiye'ye adaylık statüsü tanınmasını takiben 8 Kasım 2000 tarihinde Katılım Ortaklığı Belgesi açıklanmıştır.

Bu belgede, kısa vadede mali kontrol sisteminin güçlendirilmesi; orta vadede ise iç mali kontrol ile dış mali denetime yönelik yasal çerçevenin oluşturulması, harcamacı kuruluşlarda iç kontrol/iç denetim birimlerinin kurulması, iç denetime ilişkin uyumlaştırma görevini yapmak üzere yürütme bünyesinde merkezi bir organın kurulması, harcama öncesi kontrol birimlerinin ve iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması önerilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2002:13).

Türkiye'nin Katılım Ortaklığı Belgesindeki öncelikli konularda hangi adımları atacağına ve AB'ye üyelik amacıyla siyasi, hukuki ve ekonomik reformları nasıl gerçekleştireceğine ilişkin taahhütlerini içeren yol haritası niteliğindeki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı" ile "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar", 19 Mart 2001'de Bakanlar Kurulu'na kabul edilmiştir. Daha sonra 23 Haziran 2003 tarihinde "Ulusal Program" ile "Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine İlişkin Karar" kabul edilerek yayımlanmıştır.

2001 tarihli Ulusal Programın "Mali Kontrol" başlığında; 1050 sayılı Kanunun günün ihtiyaçlarını karşılamaması ve kapsamının dar olması nedeniyle yerine, tüm kamu kurumlarında uygulanacak kamu iç mali kontrol sistemini AB'nin mali kontrol konusundaki standartlarını içerecek şekilde düzenleyen, standart hale getiren ve uygulama birliği sağlayan çerçeve bir kanun çıkarılacağı belirtilmiştir. Yapılacak bu düzenlemenin makro disiplin ve AB normlarına uyum sağlanması ile kamusal hizmetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması açısından da olumlu katkısı olacağı ifade edilmiştir (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2001:429; Coşkun, 2011:51).



Ulusal Programda denetim metodolojisi ve kılavuzlarının imkanlar ölçüsünde standartlaştırılması ve temel ilkelerin uyumlaştırılması, denetim birimleri ve elemanlarının bağımsızlığını ve yetkinliğini geliştirici, denetimi hızlandırıcı ve denetim sonuçlarının şeffaflığını ve etkinliğini artırıcı, denetim birimleri arasında koordinasyonu güçlendirici mekanizmaların geliştirilmesi gibi öncelikle ele alınması planlanan konular belirtilmiştir (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2001:430).

Ulusal Programda ayrıca kısa ve orta vadede yapılması planlanan faaliyetlere yer verilmiş, tüm yasal değişikliklerin orta vadede tamamlanacağı ve uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara yönelik gerekli stratejilerin oluşturulacağı, mevcut mali kontrol sisteminin aynı standartlara sahip ve modern denetim araçlarını kullanan bir sisteme dönüştürüleceği ifade edilmiştir (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2001:433; Maliye Bakanlığı, 2004:187).

23 Haziran 2003 tarihli Ulusal Programın “Mali Kontrol” başlığında ise kamu mali yönetimi sisteminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması, uluslararası standartlar ile AB standartlarına uygun bir kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı”nın 2003 yılının 3. çeyreğinde yasalaşarak yürürlüğe girmesi taahhüt edilmiştir (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı 2003).

2004 yılının Aralık ayındaki AB Devlet ve Hükümet Başkanları Konseyi Zirve toplantısında alınan karara istinaden Türkiye ile otuz beş başlık halinde gerçekleşecek müzakere süreci 3 Ekim 2005 tarihinde başlamıştır. Mali Kontrol Faslı, AB müktesebatının otuz ikinci başlığında yer almaktadır. KİMK ise Mali Kontrol Faslı kapsamındaki 4 temel politika alanından biridir.

AB tarafından 32 inci fasılda müzakerelerin açılabilmesi ve kapatılabilmesi bazı şartlara bağlanmıştır. Müzakerelerin açılabilmesi için; kamu iç mali kontrol ilkeleri ile iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı konusunda yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, ön mali kontrol mekanizmalarının oluşturulması gibi şartların gerçekleştirilmesi istenmektedir. Müzakerelerin kapatılabilmesi için ise; iç kontrol sistemiyle ilgili birincil

ve ikincil düzey mevzuatın kabul edilmesi, ön mali kontrol mekanizmalarının tatmin edici düzeyde oluşturulması, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesi, merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ve ilgililere belli bir program kapsamında eğitim verilmesi şartları aranmaktadır (DPT, 2006:73-74; Arcagök, 2005:94-95).

Türkiye ile 26 Haziran 2007 tarihinde müzakerelere açılan Mali Kontrol Faslında açılış kriteri öngörülmemekle beraber, belirlenen altı teknik kapanış kriterinden birisi doğrudan KİMK ile ilgilidir. Bu kritere göre aday ülkeden, kabul edeceği kapsamlı KİMK Politika Belgesi'ndeki politikalarla uyumlu KİMK mevzuatını çıkarması ve bunu yeterli uygulama kapasitesi ile desteklemesi beklenmektedir (Saltık, 2008:11; Yücel, 2011:58-59).

Türkiye Büyük Millet Meclisinde 10 Aralık 2003'te kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile KİMK kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki yerini almıştır. 5018 sayılı Kanunla taahhüt edildiği gibi kamu idarelerinde AB iyi uygulamaları ve uluslararası standartlar ile uyumlu bir mali yönetim ve kontrol sistemi ile fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim sistemi oluşturulmuştur.

### **2.3. REFORM ÖNCESİ KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ**

Türkiye'de 5018 sayılı Kanun öncesindeki iç kontrol sisteminin merkeziyetçi bir nitelik taşıdığını ve esas itibarıyla Güney Avrupa modeline benzer bir sistem olduğunu söylemek mümkündür.

Türkiye'de reform öncesinde kontrol kavramı “bir işin kontrol edilmesi” şeklinde anlaşılmış, kontrol faaliyeti ise yönetimin bir parçası değil, uzman kişilerin işi olarak görülmüştür. Uluslararası uygulamalarda “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme” fonksiyonlarını da içerecek şekilde daha geniş manada kullanılan iç kontrol kavramı da yalnızca kontrol faaliyetleri olarak anlaşılmıştır (DPT, 2006:39).

5018 sayılı Kanun öncesi mevcut mali kontrol sisteminde iç kontrol sistemine ilişkin bir çerçeve kanun bulunmamakta; uygulama Anayasa, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, bütçe kanunları, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, kamu idarelerinin teşkilat kanunlarındaki denetimle ilgili hükümler ve uygulamaya yön veren mali mevzuatta dağınık şekilde yer alan yönetsel düzenlemeler çerçevesinde yürütülmektedir.

Türkiye’de iç kontrol, ağırlıklı olarak kamu kaynağının konu olduğu tüm iş ve işlemleri kapsayacak şekilde Maliye Bakanlığı tarafından harcama öncesi ve sonrasında gerçekleştirilmektedir.

### **2.3.1. Harcama Öncesi Kontrol**

İç kontrolün bir unsuru olan harcama öncesi iç mali kontrol diğer bir ifadeyle “ön mali kontrol (*ex-ante financial control*)”; ödenek tahsisi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler gibi mali karar ve işlemlere ilişkin gerçekleştirilen tüm kontrol faaliyetleridir. Ön mali kontrol yetkilisince onaylanmadan bu tür mali kararlar işleme konulamamaktadır (Arcagök, 2005:84).

Türkiye’de en çok bilinen harcama öncesi mali kontrol uygulaması Maliye Bakanlığının vizesi ile Sayıştay’ın vize ve tescil işlemleridir.

Maliye Bakanlığı, ödeneklerin harcama birimlerine tahsisi ve bütçelenmesinin yanı sıra harcama birimlerinde yer alan birimleri (bütçe daireleri, saymanlıklar) ve personeli ile harcama öncesi kontrolü de yerine getirmektedir (Maliye Bakanlığı, 2002:6-13).

Harcama yapılmasını gerektiren taahhüt ve sözleşme tasarıları Maliye Bakanlığının vizesine tabidir. Maliye Bakanlığı ayrıca, genel ve katma bütçeli idarelerin ayrıntılı harcama programlarını, sözleşmeli personel ile geçici işçi istihdamı ile ilgili vize işlemlerini yapmak, ödenek aktarma işlemlerini yürütmek gibi mali disiplini sağlamak amacıyla kontrol fonksiyonunu yerine getirmektedir (Arcagök, 2005:87).

Sayıştay, kadro ve ödenek dağıtımlarını vizeye, sözleşmeleri ise tescile tabi tutarak harcama öncesi kontrol işlevini yerine getirmektedir (Arcagök, 2005:88).

Harcamacı kurum ve kuruluşların ödeme sürecinde yer alan ve sorumlulukları yasal olarak belirlenmiş olan “ita amiri” ve “tahakkuk memuru” ve diğer görevli ve yetkili personeli de harcama öncesi kontrol sürecinde yer almaktadır.

### **2.3.2. Harcama Sonrası Denetim**

Genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlarda harcama sonrası iç mali denetim, Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim birimleri (Teftiş Kurulu, Muhasebat Kontrolörleri, Bütçe Kontrolörleri ve yalnızca taşra teşkilatı ile sınırlı olmak üzere illerde Defterdarlıklara bağlı Muhasebe Denetmenleri) tarafından gerçekleştirilmektedir. Ayrıca idari birim olarak Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün kamu hesaplarının kaydedilmesi, izlenmesi ve doğrulanması ile işlemlerin uygunluğu bakımından idari nitelikte kontrol fonksiyonu bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2002:5).

Kamu idarelerinin teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri ise sadece uygunluk denetimi kapsamında ve sınırlı düzeyde harcama sonrası mali kontrol yapmaktadırlar.

## **2.4. REFORM SONRASI KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ**

Dünyada merkezi düzeyde yürütülen mali yönetim ve kontrol sistemlerinin hızlıca yerleştiği ve harcama öncesi kontrol görevinin harcama birimlerine devredildiği görülmektedir. Benzer gelişme Avrupa Komisyonunda da yaşanmış ve 2003 yılı başından itibaren ön mali kontrol fonksiyonu ilgili harcamacı birimlere devredilmiştir. Türkiye’de de 5018 sayılı Kanun ile harcama öncesi kontrol görevi ilgili harcamacı birimler tarafından yerine getirilmeye başlanmıştır (Kesik, 2005b:110-111).

Aslında reformla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından yapılan harcama öncesi kontrol ve incelemelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde kamu kurumlarına bırakıldığını,

işlemlerin yasallığının denetlenmesinden süreçlerin kontrolüne doğru bir paradigma değişikliğine gidildiğini söylemek mümkündür (Acar, 2013:11)

İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kanunla kamu kurumlarında zorunlu hale getirilmiştir. Eski ve yeni iç kontrol sistemi hem esas aldığı kaynak hem de uygulama açısından farklılıklar taşımaktadır. Daha önce Türkiye’de uygulanan iç kontrol sistemi temel özellikleri açısından Avrupa’nın güney ülkelerinde uygulanan Fransız sistemine büyük benzerlikler göstermektedir. Bu benzerlik, iç kontrolün merkezi bir yapıya sahip olması ve iç kontrol sisteminde Maliye Bakanlığının önemli bir role sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Yeni iç kontrol sistemi ise Avrupa’da uygulanan güney ve kuzey uygulamaları olarak da adlandırılan Fransız sistemi ve İngiliz sistemi arasında bir sistemden diğerine geçiş gibi gözükmektedir (Kartalcı, 2007: 273).

Yeni iç kontrol sistemi merkezi bir yapıdan çok, iç kontrolün kamu idarelerinin bizzat kendileri tarafından yapılmasını öngörmektedir. Burada Maliye Bakanlığının veya diğer merkezi idarelerin fonksiyonu daha çok sistemin kurulumu, izlenmesi ve yönlendirilmesine yöneliktir.

#### **2.4.1. Yasal Düzenlemeler Kapsamında İç Kontrol Sistemi**

Bu başlıkta Türk kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin yapılanması, bu alanı düzenleyen temel kanun olan 5018 sayılı Kanun ve ikincil ve üçüncül düzey mevzuat kapsamında incelenecektir. Çalışmanın kapsamını kamu iç kontrol sistemi oluşturduğu için özel sektörü düzenleyen iç kontrol mevzuatına yer verilmeyecektir.

Türkiye’de dünyada yönetimin her alanında yaşanan hızlı değişim sürecinin bir yansıması olarak kamu mali yönetimi alanında da 2003 yılından itibaren yapısal bir değişim yaşanmaktadır. Bu süreçte ilk olarak önceki uygulamaların temelini oluşturan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine uluslararası standartlar ve AB uygulamaları ile uyum sağlamak amacıyla 5018 sayılı Kanun yürürlüğe konulmuştur. Kanunla, eski uygulamadan farklı olarak kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve

kullanılmasında yönetim sorumluluğu modeli benimsenmiş; bütçe, muhasebe ve iç kontrol gibi alanlarda köklü değişiklikler yapılmıştır.

5018 sayılı Kanun, mevcut sistemin yeni ilke ve yaklaşımlar doğrultusunda büyük ölçüde yeniden yapılandırılması, sağlam temellere dayanan ve daha hızlı işleyen bir mali sistem oluşturulması amacıyla birtakım mekanizmalar getirmiştir. Bu mekanizmalardan birisi de yönetim sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinde oluşturulması ve uygulanması öngörülen iç kontrol sistemidir (Önen ve Özmen, 2011: 92).

İç kontrol sistemi, Kanunun beşinci kısmında 55-67'nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu kısımda iç kontrolün tanımı ve amacı yanında organizasyonel yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, muhasebe ve mali hizmetler ile iç denetime ilişkin hususlar yer almaktadır.

İç kontrol konusunda daha ayrıntılı düzenlemeler “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” ile yapılmış, ayrıca “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” te de iç kontrol konusunda düzenlemelere yer almıştır.

Bunların dışında, söz konusu düzenlemelerde bahsi geçen kamu iç kontrol standartları, Maliye Bakanlığınca “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile düzenlenmiştir. Birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatın çıkarılmasıyla birlikte iç kontrolün mevzuat alt yapısı genel olarak tamamlanmıştır.

Eski sistemde yalnızca kontrol faaliyetlerine odaklı bir uygulama söz konusuysen, yeni sistemde bütüncül bir yaklaşımla idarenin amaçlarına yönelik tüm faaliyetleri, süreçleri, kararları ve işlemlerini kapsayan ve iç kontrol sistemi olarak adlandırılan bir yapının oluşturulması öngörülmektedir.

#### 2.4.1.1. İç Kontrol Kavramı ve Amaçları

5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatında AB düzenlemelerindeki “kamu iç mali kontrolü” kavramı yerine “iç kontrol” kavramı kullanılmıştır. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığının bazı yayınlarında ve web sitesinde her iki kavramın çoğu zaman eş anlamlı olarak birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir (Balyemez, 2016:9).

5018 sayılı Kanunda iç kontrol; küresel düzeyde genel kabul görmüş iç kontrol tanımıyla uyumlu, mali ve mali olmayan yönetimi kapsayacak ve iç kontrol ile ilgili aktörlerin görev ve sorumluluklarını da gösterecek şekilde daha ayrıntılı tanımlanmıştır (Kesik, 2005:107; Türedi, 2011:104). İç kontrole ilişkin kavramsal tanımlamalar yapılırken daha çok bu konudaki kaynak metinlerden yararlanılmıştır (Yavuz, 2002: 51).

5018 sayılı Kanunun ilk halinde;

*“Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.”* şeklinde yalnızca mali işlemlerle sınırlı bir iç kontrol tanımı yapılmıştır.

Kanunda 5436 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 25.12.2005 tarihinde yapılan değişiklikle iç kontrolün tanımında değişiklik yapılarak Kanunun 55’inci maddesinde;

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

Yeni tanımla birlikte iç kontrol kavramı, mali kontrol işlemi ile sınırlandırılmaktan çıkarılarak bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmak için yürüttüğü her türlü faaliyet ve işlemi kapsayan, uluslararası standartlarda bir tanıma yaklaştırılmıştır.

İç kontrol sisteminin önemi amacından kaynaklanmaktadır. İç kontrolün amaçları hem 5018 sayılı Kanunun 56'ncı maddesinde hem de "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"ın 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir İç kontrolün amaçları:

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

şeklinde COSO, INTOSAI, AB normları gibi uluslararası standartlar ve uygulamalar çerçevesinde ifade edilmiştir.

Kamu idarelerinde etkin bir şekilde oluşturulan iç kontrol sistemleri yukarıda ifade edilen amaçlara ulaşmayı sağlarken, aynı zamanda kurumun stratejik amaç ve hedeflerinin de gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

#### 2.4.1.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

Temel ilkeler Kanunda değil, ikincil düzey mevzuat olan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" ın 6'ncı maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- "İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.



- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.”

#### 2.4.1.3. İç Kontrolde Sorumluluğu Olan Kişi ve Kurumlar

İç kontrolün etkin olarak uygulanabilmesi için yönetim sorumluluğuna dayanması gerekir. Bu manada idarede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işleyişinin sağlanması kurumun üst yöneticisi ve diğer yöneticilerinin sorumluluğundadır (Türedi, 2011:107).

İç kontrol, kurumun en üst yöneticisinden en alttaki çalışanına kadar herkesin sorumluluğunun olduğu bir süreçtir. Bu sorumluluk kurum dışından birisine yüklenemez ve yönetimin kendisine aittir (Bülbül, 2009:4).

Yönetici ve çalışanların yanı sıra harcama yetkilileri (birim yöneticileri), strateji geliştirme birimleri/mali hizmetler birimleri, iç denetim birimleri, Sayıştay ve İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB)’nin iç kontrol sürecinde farklı rol ve sorumlulukları bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2014:6).

Aşağıda uygulamayı yönlendiren kurumlar başlığı altında yönetici ve çalışanlar dışındaki aktörler ayrıntılı bir şekilde anlatıldığından bu başlık altında kısaca değinilecektir.

#### 2.4.1.3.1. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin ilk halinde "Bakanlıklarda müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında Bakan, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı" üst yönetici olarak tanımlanmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle beraber 02.07.2018 tarihinde 5018 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle "Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanının üst yönetici olduğu ve Bakanlıklarda üst yöneticinin Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği" düzenlenmiştir.

09 Ağustos 2018 tarih ve 30504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile Bakanlıklarda kimlerin üst yönetici olacağı belirlenmiştir. Genelgeye göre bakanlar kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimlerinin üst yöneticisi sayılmış, aynı şekilde bakan yardımcıları da kendilerine bağlı hizmet birimlerinin üst yöneticisi olmuştur.

Yeni sistemde üst yöneticilere iç kontrol konusunda önemli görev ve sorumluluklar verilmektedir. Öncelikle getirilen sistemin kamu kurumlarında benimsenmesi ve uygulanması üst yöneticilerin ciddi desteği ve liderliğini gerektirmektedir. Üst yöneticiler bir taraftan iç kontrol sisteminin oluşturulup uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi görev ve sorumluluğuna sahipken, diğer taraftan bu konularında merkezi idarede bakana, mahalli idarelerde mahalli idare meclislerine hesap vermekle yükümlüdürler (Maliye Bakanlığı, 2006:1).

Kanunun 11'inci maddesinde "üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri" düzenlenmiştir.

Üst yöneticilerin ayrıca “iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını her yıl düzenlemeleri ve idare faaliyet raporuna eklemeleri” sorumlulukları bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2006:10).

Tüm bu görev ve yetkileri dikkate alındığında üst yöneticilerin sistemin en önemli ve güçlü aktörleri olduğu anlaşılmaktadır. İç kontrol sistemin etkin bir şekilde işletilebilmesi, hedeflere ulaşılabilmesi ve sistemden beklenen faydaların elde edilebilmesi için üst yöneticilerin iç kontrole olumlu yaklaşımları ve bu süreci sahiplenmeleri bir zorunluluk teşkil etmektedir (Candan, 2006a: 53; Bozkurt, 2009:37).

#### 2.4.1.3.2. Harcama Yetkilileri

5018 sayılı Kanununun 31’inci maddesinde harcama yetkilisi “bütçeyle ödenek tahsis edilen her birim harcama birimi, bu birimin en üst yöneticisi” şeklinde tanımlanmaktadır.

“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” ın 8’inci maddesinde harcama yetkililerinin “görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumlu” oldukları düzenlenmiştir.

Üst yöneticilerde olduğu gibi harcama yetkililerinin de her yıl iç kontrol beyanı düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Üst yöneticilerden farklı olarak harcama yetkilileri bu beyanı birim faaliyet raporlarına eklemektedirler (Maliye Bakanlığı, 2006:11).

#### 2.4.1.3.3. Strateji Geliştirme Birimleri/Mali Hizmetler Birimleri

5018 sayılı Kanunda yeni sistemin bir unsuru olarak tanımlanan mali hizmetleri yürütecek mali hizmetler biriminin görevleri Kanununun 60’ıncı maddesinde sayılmıştır. 5436 sayılı Kanununun 15’inci maddesi ile de hem bu maddede sayılan görevler hem de 5018 sayılı Kanununun 60’ıncı maddesinde yer alan görevlerin idarelerin strateji geliştirme

birimleri ve mali hizmetlerle ilgili görevleri yürüten müdürlüklerce yerine getirileceği düzenlenmiştir (Candan, 2006a:57).

#### 2.4.1.3.4. İç Denetçiler

İç denetçiler, kamu idarelerinde idari olarak üst yöneticilere bağlı, fonksiyonel olarak bağımsız görev yapan; kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını nesnel risk analizlerine dayanarak değerlendiren kişilerdir (Maliye Bakanlığı, 2006: 15).

#### 2.4.1.3.5. Kurum Çalışanları

İç kontrol sorumluluğu yönetimde olmakla beraber, uygulama yönetim ile birlikte diğer çalışanlarca yürütülür. Bu bağlamda kurumun tüm seviyelerinde görev yapanların iç kontrol sistemin işletilmesinde sorumlulukları bulunmaktadır (Kaya,t.y.).

“İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”ın 6’ncı maddesinde de iş sürecinde yer alan tüm çalışanların iç kontrole ilişkin sorumlulukları bulunduğu ifade edilmiştir.

#### 2.4.1.3.6. Sayıştay

Harcama sonrasında iç denetim dışında görev alan bir diğer aktör de Sayıştay’dır. Dış denetime ilişkin olarak 5018 sayılı Kanunda bazı esaslara yer verilmiş olmakla beraber (Candan, 2006a:62) asıl düzenlemeler 6085 sayılı Sayıştay Kanununda yapılmıştır.

5018 sayılı Kanunun 68 inci maddesine göre, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması” görevi Sayıştay tarafından yürütülmektedir.

#### 2.4.1.3.7. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB)

Kanun ve ikincil düzey mevzuatta mali yönetim ve iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevinin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi ve bu kapsamda standart ve yöntemlerin Bakanlıkça belirlenmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması öngörülmüştür.

#### 2.4.1.4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri ve İç Kontrole İlişkin Standartlar

Uluslararası düzenlemelerde, iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme” şeklinde birbirleriyle bağlantılı beş unsura göre yapılanması öngörülmüştür.

Merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” ın “İç Kontrolün Unsurları ve Genel Koşulları” başlıklı 7 inci maddesi ile “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği”nde iç kontrol sisteminin bileşenleri uluslararası standartlarla uyumlu şekilde “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme (gözetim)” olarak sayılmıştır. Tebliğde düzenlenen iç kontrol unsurları ile COSO modelinde yer alan iç kontrol unsurlarının birebir aynı olduğu görülmektedir.

##### 2.4.1.4.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı; iç kontrolün esasını oluşturan, çalışanlarda etkili bir kontrol bilincinin oluşmasını sağlayan, kurumun amaçlarına ulaşması için gerekli ortamı ve disiplini oluşturan, sistemin başarılı ya da başarısız olmasını belirleyen en temel unsurdur (Doyrangöl, 2001:50; Akyel, 2010c:87). Dolayısıyla kontrol ortamındaki herhangi bir olumsuzluk veya sorunun iç kontrolün diğer bileşenlerinin gerçekleşmesini de olumsuz etkilemesi söz konusu olacaktır.

Kontrole negatif bakıldığı, yönetimin kontrol faaliyetlerini benimsemediği ve yeterli desteği vermediği, kontrol faaliyetlerinin anlamsız görüldüğü bir ortamda iç kontrol

sisteminin etkin bir şekilde kurulması ve geliştirilmesinden söz edilmesi mümkün değildir (Candan, 2006b:26).

Kontrol ortamı; etik değerler ve dürüstlük, yönetimin iç kontrole bakışı, uzmanlığa verdiği önem, idarenin organizasyon yapısı, insan kaynakları yönetimi, yetkinliğe önem verilmesi, yetki ve sorumlulukların devredilmesi, raporlama vb. temel konuları kapsamaktadır (Demirbaş, 2005:169; Memiş, 2006:73). “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”da kontrol ortamı aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

- “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.”

#### 2.4.1.4.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyen kritik risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi, idarenin göğüsleyebileceği risk kapasitesini ve bunlara uygun cevaplar verilmesini tespit etme sürecidir (Akyel, 2010c:87). Risk değerlendirme, idarenin içinde bulunduğu koşullardaki sık değişiklikler nedeniyle sürekli tekrarlanan dinamik bir süreçtir. Bu husus, Usul ve Esaslarda da vurgulanmıştır.

Risk değerlendirme Usul ve Esaslarda, “mevcut durumda meydana gelen değişiklikler göz önünde bulundurularak gerçekleştirilen ve devamlı yapılan bir faaliyet” olarak tanımlanmakta, kurumların stratejik plan ve performans programlarında yer alan amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla iç ve dış kaynaklı riskleri değerlendirmeleri gerektiği ifade edilmektedir. Risk değerlendirme sonucunda tespit edilen riskler iç kontrolün bir diğer unsuru olan kontrol faaliyetlerinin de temelini oluşturur.

#### 2.4.1.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyen risklerin yönetilmesine yönelik geliştirilen faaliyet, politika, prosedür ve araçlardır. Önleyici, tespit edici ve düzeltici nitelikte olabilen kontrol faaliyetlerinin kurumun bütün süreç ve faaliyetlerinde uygulanması önemlidir (Candan, 2006b:27; Güner, 2009:189).

Kontrol faaliyetleri; yetkiyi devretme ve onaylama prosedürleri, doğrulama, görevlerin birbirinden ayrılması, performans değerlendirmeleri, kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller, kayıt ve bilgilerin korunması ve gözetim gibi unsurlardan oluşmaktadır (Akyel, 2010c:87).

İdarelerin kontrol faaliyetlerini belirlerken dikkate almaları gereken en önemli husus, iç kontrol ile ilgili amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak etkin, verimli ve uygun maliyetli kontrol önlemlerinin seçilmesi ve uygulanmasıdır (Akyel, 2010c:87; Türedi vd., 2015b: 102).

#### 2.4.1.4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin diğer dört bileşeni arasındaki koordinasyonu sağlamaktadır. Kurumun yürüttüğü faaliyetler, bu faaliyetlere ilişkin belirlenen riskler ve bu risklerin bertaraf edilmesi amacıyla öngörülen kontrol faaliyetlerinin ilgili taraflara zamanında ve uygun bir şekilde iletilmesi görevini bilgi ve iletişim bileşeni yerine getirmektedir (Sayıştay, 2020:38).

Yönetimin uygun karar alması ve tüm çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için kontrole ilişkin bu bilgilerin güncel, uygun, doğru, güvenilir ve elde edilebilir olması, anında kaydedilmesi, sınıflandırılması ve ilgililere duyurulması ve raporlanması gereklidir (Saltık, 2005: 62; Akyel, 2010b: 174).

Bir kurumun gerekli bilgileri elde etmesi için yatay, dikey ve çapraz tüm iletişim kanallarının açık olması, elde edilen bilgilerin sınıflandırılmış bir şekilde söz konusu

iletişim kanalları vasıtasıyla ilgililere raporlanması ve çalışanların iç kontrole ilişkin üst yönetimden açık mesajlar alması sistemin başarısı açısından büyük önem taşımaktadır (Güner, 2009:189; Akyel, 2010b:174).

#### 2.4.1.4.5. İzleme (Gözetim)

İç kontrol sisteminin etkinliği, verimliliği ve sürekli gelişimi açısından izleme çok önemlidir (Güner, 2009: 190). İzleme, COSO Modelinin en önemli unsurlarından birisi olup diğer dört bileşenin mevzuata ve standartlara uygun yürütülüp yürütülmediğinin, iç kontrol sisteminin belirli zaman aralıklarıyla performansının, yani planlanan şekilde işleyip işlemediğinin, aksayan yönlerinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesi sürecidir (Saltık, 2007b:62; Sayıştay, 2020:43).

İzleme faaliyetini idarenin yöneticileri, iç kontrol birimi, iç denetim birimi veya bağımsız denetçiler gerçekleştirilebilmektedir (Güner, 2009:190).

#### 2.4.1.4.6. Kamu İç Kontrol Standartları

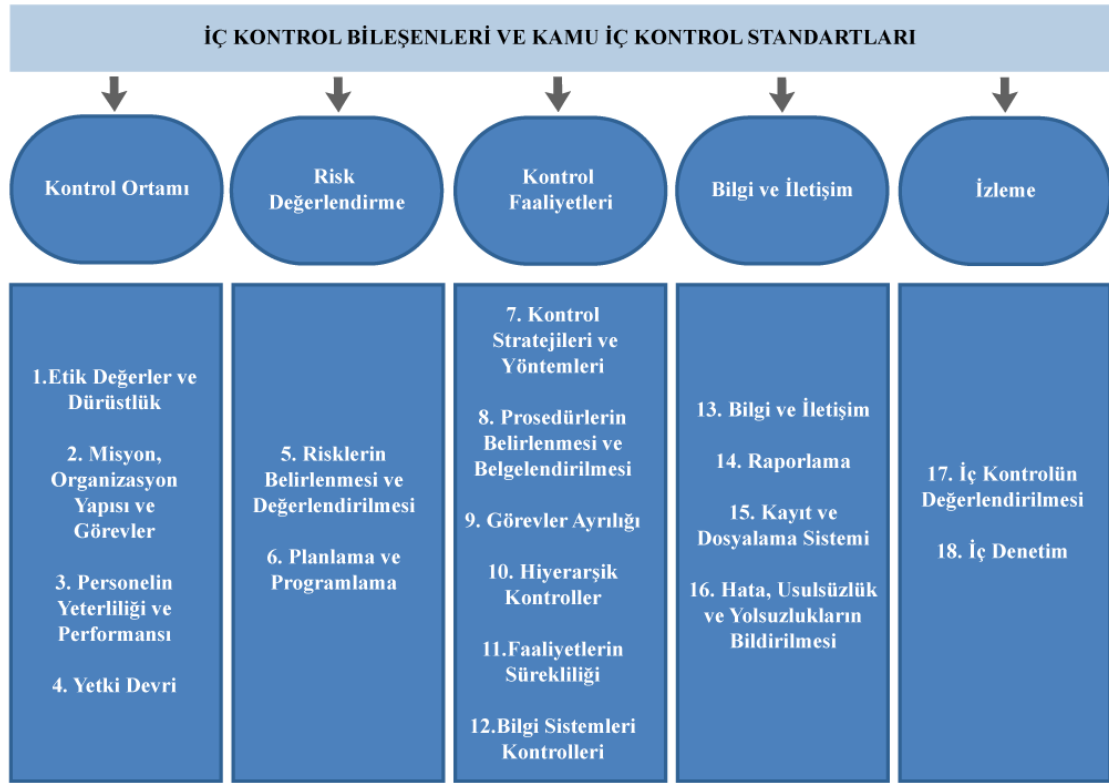
Kamu iç kontrol standartları, 26 Aralık 2007 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ekinde düzenlenmiştir. COSO Modeline birebir uyularak yapılan düzenlemede beş bileşen altında, 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart yer almaktadır.

Kamu iç kontrol standartları, kamu idarelerinde etkili, şeffaf ve standart bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, yürütülmesi ve değerlendirilmesi süreçlerinde kurumların dikkate almaları gereken, idarelere rehberlik edecek ve sistemin etkinliğini artırma konusunda idarelere yardımcı olacak uyulması gerekli asgari düzenlemelerdir.

Tebliğde, “kontrol ortamı” bileşeni altında 4 standart ve 26 genel şart; “risk değerlendirme” bileşeni altında 2 standart ve 9 genel şart; “kontrol faaliyetleri” bileşeni altında 5 standart ve 17 genel şart; “bilgi ve iletişim” bileşeni altında 4 standart ve 20 genel şart ile “izleme” bileşeni altında 2 standart ve 7 genel şart yer almaktadır.



#### Şekil 4. İç Kontrol Bileşenleri ve Kamu İç Kontrol Standartları



**Kaynak:** Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

### 2.5. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI

Kamu idareleri, 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle iç kontrol kavramı ile tanışmıştır. Kanunun kamu kurumlarında etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması amacı doğrultusunda uygulamayı yönlendirecek birimler (merkezi uyumlaştırma birimleri, strateji geliştirme birimleri/mali hizmetler birimleri) oluşturulmuş, birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat yayımlanmıştır.

Ancak, söz konusu mevzuatta iç kontrolün nasıl anlaşılması gerektiği, çalışmaların nasıl yürütüleceği ve sistemin kamu kurumlarında nasıl yapılandırılacağına ilişkin herhangi bir yöntem ve araç öngörülmemiştir. Bu mevzuat dışında Türkçe kaynak sıkıntısı da bulunmaktadır. İç kontrole ilişkin en temel kaynak olan COSO Bütünleşik İç Kontrol

Çerçevesi Raporu ile bu raporu destekleyici nitelikteki kaynak ve yayınların çoğu Türkçeye çevrilmemiştir.

“Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile kamu idarelerinin, “iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları” istenmiştir. Fakat uygulamada kamu idarelerinin Tebliğ’de yapılması öngörülen çalışmaları belirtilen sürede tamamlayamadıkları ve çalışmaların yürütülmesi sürecinde bazı tereddütlerin olduğu görülmüş, uygulamayı yönlendirmek ve kamu idarelerine bu konuda yol göstermek amacıyla öncelikle Maliye Bakanlığınca “*Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi*” ve sonrasında da “*Kamu İç Kontrol Rehberi*” yayımlanmıştır. Bu kapsamda iç kontrol sistemini kurma zorunluluğu olan kamu kurumlarının çoğunluğu Eylem Planlarını ilgili mevzuat ve rehberler doğrultusunda hazırlamışlardır.

### **2.5.1. Uygulamayı Yönlendiren Kurumlar ve Kurullar**

#### **2.5.1.1. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB)**

Uluslararası standartlar ve en iyi uygulamalarda kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetime ilişkin mevzuat, standart ve yöntemi oluşturmak ve geliştirmek, uygulanmasını koordine etmek ve izlemek ve gerekli eğitimleri sağlamak amacıyla merkezi uyumlaştırma faaliyeti gerekli görülmektedir (Maliye Bakanlığı, 2014:2).

İç kontrol merkezi uyumlaştırma biriminin temel görevi, tüm kamu idarelerinde iç kontrol uygulamalarını koordine etmektir. Bu amaçla uyumlaştırma birimleri; standartları belirleme, gerekli hukuki düzenlemeleri yapma, yeni kavram ve sistemleri tanıtmak ve farkındalık oluşturmak için eğitim programları hazırlama ve yürütme, uygulamaları izleme ve raporlama ile iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını yerine

getirmektedir. Uygulamada bu işlevi üstlenen birimlerin daha çok maliye bakanlıkları bünyesinde oluşturulduğu görülmektedir (Uzunay, 2007; Örenay, 2009: 30).

5018 sayılı Kanununun 55'inci maddesinde “mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı, iç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda sistemde merkezi uyumlaştırma görevini yerine getirmek üzere iki birim oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı bünyesinde iç kontrole ilişkin uyumlaştırma görevi Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü (eski adıyla BÜMKO) tarafından yürütülmektedir. Genel Müdürlük bu görevini İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi aracılığıyla yerine getirmektedir. İç denetime yönelik merkezi uyumlaştırma görevini ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) yürütmektedir.

Maliye Bakanlığının iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi, “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”ın 9'uncu maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

- “İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izler.
- Ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön mali kontrole tâbi mali karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler.
- İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir.
- İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle iş birliği yapar, çalışma toplantıları düzenler.
- İç kontrol ve ön mali kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi alarak sistemlerin işleyişini izler.
- İdarelerin mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler.

- Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar.
- İç kontrol ile mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar.”

Maliye Bakanlığınca yayımlanan “*Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*”nde (2006: 7-8) bu birimin fonksiyonları “hukuki düzenleme yapmak, iç kontrol sistemini izlemek, eğitim, yönlendirme ve koordinasyon ve iş birliği” olarak ifade edilmiştir.

#### 2.5.1.2. Strateji Geliştirme Birimleri (SGB)/ Mali Hizmetler Birimleri

Strateji Geliştirme Birimleri (SGB)/Mali Hizmetler Birimleri kamu mali yönetimi reformunun gerçekleştirilmesinde kilit görevleri olan kurumsal yapılardır.

5436 sayılı Kanununun 15 inci maddesinde, kamu idarelerinde SGB’lerin nasıl yapılanacağı düzenlenmiş ve bazı idarelerde “Strateji Geliştirme Başkanlığı”, bazılarında ise “Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı” ve bir kısmında da “Strateji Geliştirme Müdürlüğü” şeklinde farklı statülerde SGB’lerin kurulması öngörülmüştür.

Kanunda mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yer alan görevler SGB kurulmayan idarelerde ise bu idarelerin bünyesinde mali hizmetleri yürüten mali hizmetler birimleri tarafından yerine getirilmektedir (Eray, 2020:121).

5018 sayılı Kanununun 60’ıncı maddesi ve “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile strateji geliştirme/mali hizmetler birimleri idarenin “iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve ön mali kontrol faaliyetini yürütmek ve sonuçlarını üst yöneticiye raporlamak” tan sorumlu kılınmışlardır. SGB’ler bu süreçte koordinasyon, eğitim, teknik destek ve rehberlik hizmeti sağlamakla yükümlüdürler.

SGB'lerin iç kontrol sisteminin izlenmesi ile ilgili de önemli görevleri bulunmaktadır. Bu kapsamda birimlerden gelen İç Kontrol Eylem Planı İzleme Raporlarının sonuçlarını İzleme ve Yönlendirme Kurulu ile üst yöneticiye sunulmak üzere konsolide etmek, iç kontrol sistemini çeşitli izleme araçları ile değerlendirmek, iç ve dış denetim raporlarıyla ilgili gerekli çalışmaları yapmak, risk çalışmalarının sonuçlarıyla ilgili bilgileri toplamak ve yıllık değerlendirme raporunu hazırlayarak üst yöneticiye sunmak sorumluluğu SGB'lere verilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2014:10).

Yönetmelik, iç kontrol faaliyetinin SGB'lere verilen diğer görevleri yerine getiren alt birim ve personelden farklı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesini zorunlu kılarak SGB'lerin iç kontrol konusundaki rolünün önemini vurgulamıştır.

#### 2.5.1.3. İç Denetim Birimleri

Gerek COSO, INTOSAI ve IIA gibi uluslararası standartlar gerekse 5018 sayılı Kanunda tanımlanan ve düzenlenen iç denetim faaliyetinin iç kontrole ilişkin temel işlevi, bir kurumda iç kontrol sisteminin varlığı, yeterliliği, etkinliği ve güvenilirliğini değerlendirerek idareye bu konuda güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.

Güvence hizmeti; kurumların teşkilat yapıları, iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçleri ile ilgili durumlarının değerlendirilerek görüş verilmesi faaliyetidir (Işık, 2011: 5,7).

Danışmanlık faaliyetleri ise güvence faaliyetinin yerine getirilmesinde iç denetime önemli katkı sunmaktadır. İç denetimin her iki işlevi birbirini tamamlamakta ve iç denetimin amaçlarının gerçekleştirilmesine imkân sağlamaktadır (Aytar, 2020:58). Danışmanlık faaliyeti ile iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler sunarak kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmaktadır.

İç kontrol sisteminin asli unsurlarından biri olan iç denetim, üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda önemli bir yardımcısıdır.

İdarelerde yeterli ve etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması da etkin iç denetim faaliyetlerinin varlığına bağlıdır.

Türk kamu yönetiminde iç denetim faaliyetleri 2008 yılında fiilen iç denetçi atamaları yapılmasının ardından yürütülmeye başlanmıştır. İç denetim sistemine yönelik yasal altyapı ve standartlar büyük ölçüde tamamlanmış olsa da idarelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması ve tahsis edilen kadrolara iç denetçi atanması ile ilgili sorunlar bulunmaktadır (Gök, 2015:499-500).

#### 2.5.1.4. Sayıştay

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine dayalı sistem temelli denetim yaklaşımı 1970'lerin ikinci yarısından itibaren gelişmeye başlamıştır. Bu yaklaşımda her bir iş ve işlem tek tek değil, sistem bir bütün olarak değerlendirilmekte ve güvence elde edilmektedir. Denetimde hata bulmaya değil hataları önlemeye, hataya neden olan süreçlerin düzeltilerek geliştirilmesine ve bu şekilde maliyet etkin ve kuruma değer katan bir denetim gerçekleştirmeye odaklanılmaktadır (Bozkurt, 2010:136).

Kamu yönetiminde iç kontrolün etkili bir şekilde oluşturulması konusunda yüksek denetim kurumları özendirici ve destekleyici bir rol oynamaktadır (Akyel, 2010b:8).

Yeni sistemin etkili bir şekilde çalışması için sistemi değerlendiren, zayıflıklarını ve risklerini ortaya koyarak alınması gereken tedbirleri idarelerle paylaşan, sonuçları da Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunan bağımsız ve tarafsız Sayıştay denetimi hayati bir önem taşımaktadır (Bozkurt, 2010:138).

Kamu mali yönetimi alanındaki reformların son aşamasını oluşturan ve 2010 yılının sonunda tüm hükümleriyle yürürlüğe giren 6085 sayılı "Sayıştay Kanunu" ile Sayıştay'ın eskiye nazaran denetim alanı daha da genişlemiş gerek denetim türleri gerekse denetim sürecinde önemli değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerin başında denetlenen idarenin iç kontrol sisteminin değerlendirilerek sonuçlarının kamuoyuna açıklanması gelmektedir. Kamuoyuna da açıklanan bu tür değerlendirmeler, kamu yöneticileri üzerinde iç kontrol

sistemi ile ilgili eksikliklerin hızlıca giderilmesi konusunda baskı oluşturmaktadır (Balyemez, 2016:42-44).

#### 2.5.1. 5. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulları

İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin etkili bir biçimde uygulanmasının sürdürülmesi amacıyla sisteme beşinci bileşen olarak yerleştirilmiştir.

2009 tarihli “Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi” nde, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun kamu idarelerinin üst yönetici yardımcısı ile harcama birimi yöneticileri veya yardımcılarında oluşturulması ve aşağıdaki görevleri yerine getirmesi öngörülmüştür (Maliye Bakanlığı, 2009):

- İdarelerin eylem planı taslaklarını değerlendirmek ve gerekli düzeltme ve düzenlemeleri yaparak plana son şeklini vermek,
- İhtiyaç duyulduğunda revize edilen eylem planları ile planların uygulanması sürecini izleyerek planlanan ve belli bir takvime bağlanan eylemlerin amacına uygun ve zamanında gerçekleştirilmesi için gerekli kararları almak,
- Üst yöneticiye sunulacak değerlendirme raporlarını hazırlamak.

Diğer bir deyişle İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulları, eylem planlarının izlenmesi, geliştirilmesi ve iç kontrol sisteminin araçlarının etkin bir şekilde oluşturulmasına yönelik gerekli yönlendirmelerin yapılmasından sorumlu bir danışma organı olarak kurgulanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2009).

Uygulamada kamu kurumlarının büyük çoğunluğunda bu kurulların oluşturulduğu, özellikle üniversitelerin bu kurulları oldukça önemsedikleri ve çalışma usul ve esaslarını yönergelerle belirledikleri görülmektedir.

## 2.5.2. Uygulamayı Yönlendiren Düzenlemeler

Kamu idarelerinin iç kontrol çalışmalarını standartlara uygun, etkin ve verimli yürütmelerine rehberlik yapmak amacıyla İç Kontrol MUB tarafından “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi”, “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi” ve “Kamu İç Kontrol Rehberi” yayımlanmıştır.

Gerek ikincil ve üçüncül düzey mevzuatta gerekse rehberlerde iç kontrol sisteminin teorik çerçevesi oldukça ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuştur. Her iki rehberin iç kontrol çalışmalarının planlanması ve yürütülmesi aşamalarında idarelere “ne” yapılacağı konusunda faydalı ve yol gösterici olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, çalışmaların “nasıl” yürütüleceği noktasında yeterince yönlendirme yaptıkları, detaylı metodoloji ve araçlar önerdikleri söylenemez. Uygulamada idareler bu nedenle bazı sıkıntılar yaşamaktadırlar (Kaya, 2015:210,214).

### Şekil 5. Uygulamayı Yönlendiren Düzenlemeler

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi	04.02.2009
Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi	02.12.2013
Kamu İç Kontrol Rehberi	10.02.2014

**Kaynak:** Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

#### 2.5.2.1. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi

Kamu idarelerinin mevcut iç kontrol sistemlerini kamu iç kontrol standartları ile uyumlu hale getirmeleri için dikkate almaları gereken temel ilkelerin ortaya konulması, yapılacak çalışmalar ve bu çalışmaların hangi yöntemle yürütüleceğinin belirlenmesi konularında



kamu idarelerine rehberlik etmek için Maliye Bakanlığınca hazırlanan Rehber, 04.02.2009 tarihinde yayımlanmıştır.

Rehber, iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde çalışmalar sırasında dikkate alınması amacıyla temel ilkeler belirlenmiş, ikinci bölümde ise çalışmaların yürütülmesinde izlenecek yöntem konusunda yol gösterici bazı açıklamalar yapılmıştır.

Rehberde yer alan temel ilkelerin iç kontrol konusundaki yanlış veya eksik algılamaların açıklığa kavuşturulmasına yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Rehberde temel ilkeler olarak (Maliye Bakanlığı, 2009):

- Yeni sistemin esasını yönetim sorumluluğunun oluşturduğu ilkesinden hareketle, idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve izlenmesi konusunda asıl sorumluların üst yönetici ve diğer yöneticiler olduğu,
- İç kontrol sisteminin sadece düzenleme, prosedür, süreç akış şemalarından oluşmadığı, idarenin idari ve mali tüm işlem, faaliyet ve kararlarını kapsayan bir yönetim kontrolü olduğu,
- İç kontrolün idarenin bütününden ayrılan bir yapı veya görev olmadığı, mevcut sistemlerin tamamlayıcı parçası olduğu,
- İdarelerin sistemi oluştururken idari, personel, mali yapı gibi kendine özgü koşulları dikkate alacakları ve çalışmalarını risk esaslı yürütecekleri,
- Sistemin kurgusunun ve işleyişinin yöneticiler ve çalışanlarca tam ve doğru anlaşılması için sisteme ilişkin tüm düzenlemelerin ayrıntılı açıklamalar içermesi gerektiği,

ifade edilmiştir.

İç kontrol çalışmalarını yürütürken izleyecekleri yöntem idarelerin inisiyatiflerine bırakılmakla beraber rehberde idarelere yol gösterici nitelikte açıklamalar yapılmıştır.

- İç kontrol sisteminde nihai sorumlu üst yönetici olduğundan ve en üst düzeyde sahiplenmenin sağlanması için çalışmalar üst yönetici onayıyla başlatılmalıdır.
- Çalışmalar üst yöneticinin öncülüğünde, harcama birimlerinin katılımı ve strateji geliştirme birimlerinin koordinatörlüğü ve teknik desteğiyle yürütülmeli, gerektiğinde de iç denetim biriminden danışmanlık desteği alınmalıdır.
- Her bir kamu idaresinde sekretaryasını strateji geliştirme biriminin yapacağı “İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu” ile “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubu” üst yönetici onayı ile oluşturulmalıdır.
- Eylem Planı Hazırlama Grubu tarafından ilk olarak idarenin iç kontrol konusundaki mevcut durumu ile ilgili mevzuattaki iç kontrol sistemini karşılaştıran bir rapor hazırlanmalı; sonrasında raporda yer alan konular dikkate alınarak “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Taslağı” hazırlanmalıdır.
- İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunda görüşülerek uygun olduğu değerlendirilen rapor ve Eylem Planı Taslağı üst yöneticinin onayına sunulmalıdır.
- Eylem Planları kamu idarelerin strateji geliştirme birimlerince en az altı ayda bir düzenli olarak izlenip değerlendirilmeli ve üst yöneticiye raporlanmalıdır.

#### 2.5.2.2. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi

“Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi” doğrultusunda kamu idarelerince hazırlanarak Maliye Bakanlığı’na gönderilen Eylem Planlarının incelenmesi ve yürütülen izleme çalışmaları sonucunda Bakanlıkça yapılan tespitler ile Sayıştay’ın “2012 Genel Değerlendirme Raporu”ndaki tespitleri çerçevesinde kamu kurumlarına Eylem Planlarının hazırlanması, uygulanması ve revizyonu çalışmalarında yol göstermek ve rehberlik etmek amacıyla 02.12.2013 tarihli “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi” yayınlanmıştır.

Genelgede (2013);

- İlk defa eylem planı hazırlayacak idarelerin yapmaları gereken iş ve işlemler,
- Eylem Planı hazırlamış olan idarelerin ihtiyaç olması durumunda planlarını her zaman revize edebilecekleri,
- İdarelerin mevcut eylem planlarındaki faaliyetler gerçekleştirildikten sonra da mevcut durumlarını hem kamu iç kontrol standartları hem de genel şartlar açısından değerlendirmeleri ve gerekirse yeni eylem planları hazırlamaları,
- Eylem Planının uygulanması sürecinde teşkilat yapılarında değişiklik olması durumunda kamu idarelerinin yeni duruma uygun yeni bir eylem planı hazırlamaları,
- Eylem planları hazırlık ve revize çalışmalarına taşra teşkilatı olan idarelerin taşra teşkilatlarının da dahil edilmesi,
- Eylem planlarının hizmet satın almak suretiyle özel kişi veya kuruluşlara yaptırılmaması,

hususları vurgulanmıştır.

Genelgede ayrıca, Maliye Bakanlığına eylem planlarını henüz göndermeyen idareler ile yeni eylem planı yapan idarelerin çalışmalarını 31.12.2014 tarihine kadar tamamlayarak Bakanlığa göndermeleri istenmiştir.

### 2.5.2.3. Kamu İç Kontrol Rehberi

Maliye Bakanlığı AB'nin finanse ettiği Eşleştirme Projesi kapsamında, iç kontrol sisteminin uygulama sürecinde kamu idarelerine rehberlik etmek için 10.02.2014'te "Kamu İç Kontrol Rehberi"ni yayımlamıştır.

Rehber iç kontrol standartlarının uygulanmasına açıklık getirmek amacıyla uygulama adımlarını, tüm paydaşların kullanabilecekleri yöntem ve araçlar ile örneklerini içerecek

şekilde iç kontrol bileşenleri çerçevesinde hazırlanmıştır. Rehberde, idarelerin ihtiyaçları doğrultusunda Rehberdeki temel gerekliliklere aykırı olmamak kaydıyla farklı araçlar kullanabilmeleri mümkün kılınmıştır (Maliye Bakanlığı, 2014:4).

Rehberde yer alan 5 ana bölümün her birinde iç kontrolün beş bileşeni ayrıntılı olarak ele alınmıştır (Maliye Bakanlığı, 2014: 4-5):

- Birinci bölümde kontrol ortamına ilişkin kavramsal çerçeve, kontrol ortamını oluşturan standartlar ve genel şartlar ile ilgili mevzuat ve uygulama araçları anlatılmıştır.
- İkinci bölümde; risk yönetimine ilişkin kavramsal çerçeve, risk değerlendirme standartları ve bunlar için gerekli genel şartlar, risk yönetiminin faydaları ve etkinliği için temel başarı faktörleri, risk yönetimi süreci ve süreçte yer alan aktörlerin rol ve sorumlulukları ile raporlama araçları örneklerle kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.
- Üçüncü bölümde; kontrol faaliyetlerine ilişkin kavramsal çerçeve, standartlar ve genel şartlar anlatıldıktan sonra kontrol faaliyetleri “yönlendirici, önleyici, tespit edici ve düzeltici” şeklinde sınıflandırılarak somut örneklerle açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca kontrol faaliyetlerinin belirlenme yöntemleri ayrıntılı olarak ve örneklerle anlatılmıştır.
- Dördüncü bölümde; bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili kavramlar, standartlar ve genel şartlar, Yönetim Bilgi Sistemlerinin (YBS) kurulması ve işleyişi, iç ve dış iletişim araçları ve yöntemleri ile raporlama mekanizmaları ele alınmıştır.
- Beşinci bölümde; sistemin izlenmesi ve değerlendirilmesinde rolü olan aktörler ve sorumlulukları ile izlemenin hangi yöntem ve araçlarla yapılacağı örneklerle anlatılmıştır.

## 2.6. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI

5018 sayılı Kanunla “kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet gösterilmesi, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında, güvenilir rapor ve bilgiler edinilmesi, varlıkların kötüye kullanımı ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasının sağlanması” amaçlarına yönelik olarak uluslararası standartlarla uyumlu iç kontrol sisteminin Türk kamu yönetiminde de oluşturulması hedeflenmiştir. Bu kapsamda, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik bugüne kadar önemli çalışmalar yapılmıştır.

Öncelikle Maliye Bakanlığı çıkardığı kanun, yönetmelik, standart, tebliğ ve genelgelerle sistemin birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatını oluşturmuştur. Ayrıca Bakanlıkça iç kontrol alanında yoğun eğitim ve proje çalışmaları yürütülmüştür (Bozkurt, 2010:135).

Ayrıca, 5018 sayılı Kanunun iç kontrol sistemi ile ilgili hükümlerine tabi olan tüm kamu idareleri, iç kontrol sistemlerini ilgili mevzuata uygun olarak oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme çalışmalarına devam etmektedirler. Aşağıda kamu idarelerinin iç kontrol sistemi oluşturmaya yönelik yürüttükleri çalışmalara yer verilecektir.

### 2.6.1. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları

26 Aralık 2007 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” nde, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini oluşturmaya yönelik çalışmalarını tamamlamaları için 31 Aralık 2008 tarihi milat olarak belirlenmiştir. Kamu idareleri iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik faaliyetlerini yürütürken daha çok İç Kontrol MUB’un rehberliğinden ve “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi” nden faydalanmışlardır. Bu süreçte bazı kamu idareleri dışarıdan danışmanlık desteği almışlardır.

Kamu idareleri, ilgili mevzuat çerçevesinde ve strateji geliştirme birimleri/mali hizmet birimlerinin koordinesinde;

- İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulları ile Eylem Planı Hazırlama Gruplarını oluşturmuşlardır.
- Çoğu kamu idaresi, ilgili mevzuatın gerekliliklerini büyük ölçüde karşılayan Uyum Eylem Planlarını “Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi” ekindeki standart tablo formatında oluşturarak üst yönetici onayını aldıktan sonra Maliye Bakanlığına göndermiştir.
- Eylem planlarını hazırlayan kamu idarelerini iç kontrol sistemine yönelik yaptıkları çalışmalar açısından üç grupta değerlendirmek mümkündür. İlk grupta yer alan idareler eylem planı hazırlamak dışında başka bir çalışma yapmamış idarelerdir. İkinci gruptakiler, eylem planları yürürlüğe girdikten sonra öncelikle “kontrol ortamı” bileşenine yönelik çalışmalar başlatmış ve/veya tamamlamış idarelerdir. Söz konusu idareler bu çalışmalar sonrasında diğer bileşenlerle ilgili hiçbir çalışma yapmamışlardır. Üçüncü grupta yer alanlar ise tüm bileşenlere yönelik çalışmalarını başlatmış ve sürdüren idarelerdir (Kaya,2013: 22).
- İdareler, yaptıkları öz değerlendirmeler sonucunda yeni İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları hazırlayarak Maliye Bakanlığına göndermektedirler.

Öte yandan, uygulamada her ne kadar bu kurullar ve gruplar kurulmuş gözükse de kamu idarelerinde iç kontrol sistemi idarelerin strateji geliştirme birimleri/mali hizmetler birimlerinde oluşturulan bir birim (İç Kontrol Daire Başkanlıkları/İç Kontrol Şube Müdürlükleri) tarafından oluşturulmaya çalışılmaktadır. Kamu idarelerinin büyük çoğunluğu iç kontrolün bu birimlerin görevi olduğu yönünde bir algıya sahiptir. Eylem planları da daha çok bu birimlerce hazırlanmış metinler niteliği taşımaktadır.

İlk yıllarda iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini yürüten BÜMKO Genel Müdürlüğünün web sayfasında 5018 sayılı Kanuna göre idarelerinde iç kontrol sistemini kurma zorunluluğu olan ve eylem planlarını hazırlayarak Maliye Bakanlığına gönderen

ve göndermeyen kamu idareleri ile eylem planlarına ilişkin tespitler ve öneriler yayımlanmıştır. Bu kapsamda kamu idarelerinin strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanan yaklaşık 2.500 eylem planı analiz edilmiştir (www.bumko.gov.tr; SIGMA, 2012:17). Maliye Bakanlığının eylem planlarına yönelik tespitleri incelendiğinde hata olarak genellikle Rehberdeki hususlara uyulmadığı, bazı eylemler için çıktı/sonuç öngörülmediği, öngörülen bazı eylemlerin ise somut çıktılarına yer verilmediği, birçok eylem için çıktı/sonuç/sorumlu veya işbirliği yapılacak birim ilişkisi kurmak yerine ya tüm birimlerin sorumlu ya da tüm birimlerin işbirliği yapılacak birim olarak gösterildiği hususlarının vurgulandığı görülmektedir (www.bumko.gov.tr).

Eylem planları için öneriler başlığı altında ise, eylem planlarının hazırlanmasındaki yaygın hata ve yanlışlıklardan yola çıkılarak idarelere yol gösterici ve ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Eylem Planında yer verilmesi gereken bilgiler, eylem planı bölümlerinin nasıl doldurulması gerektiği açıklanmıştır (www.bumko.gov.tr).

Gelinen aşamada iç kontrol konusunda merkezi uyumlaştırma görevini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığı Mali Kontrol ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü'nün web sayfasında kamu idarelerinin iç kontrol çalışmalarına ilişkin herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.

## **2.6.2. Diğer Faaliyetler**

### **2.6.2.1. Ön Mali Kontrol Faaliyetleri**

Ön mali kontrol, “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”ın 3’üncü maddesinde, “İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol” şeklinde tanımlanmaktadır.

Yeni sistemde ön mali kontrol görevi, eski sistemden farklı olarak yönetim sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerine devredilmekte ve oluşabilecek hataların harcama

yapılmadan önce önlenmesi amacıyla taahhüt aşamasında gerçekleştirilmektedir. Ön mali kontrol hem harcama birimleri hem de mali hizmetler birimi tarafından yapılmakta ve bir süreç kontrolü şeklinde yürütülmesi öngörülmektedir (Bozkurt, 2009:40).

Ön mali kontrol bağlayıcı değil, danışma ve önleyici niteliği olan bir işlem olduğundan, mali hizmetler birimince verilen olumlu görüşler harcama yetkilileri ve sorumlu diğer kişilerin sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır.

Ön mali kontrol, iç kontrol sistemi kapsamında iç kontrolü yerine getiren tek araç olmamakla beraber etkin bir iç kontrol aracıdır. İdarelerin amaç ve hedeflerini gerçekleştirirken tespit edeceği riskleri en aza indirmeyi amaçlayan kontrolleri geliştiren bir sistemdir. Bozkurt'a göre (2009:33), iç kontrol ve ön mali kontrol birbirinden farklı kavramlar olmamakla birlikte, iç kontrol ön mali kontrolü de kapsayan üst bir çatı oluşturmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen düzenlemeler çerçevesinde kamu idarelerinin neredeyse tamamında, ön mali kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağına ilişkin usul ve esasların yönergelerle belirlendiği ve uygulamanın bu kapsamda yürütüldüğü görülmektedir.

#### 2.6.2.2. İç Denetim Birimlerinin Kurulması ve İç Denetçi Atamaları

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve etkinliğinin sağlanması ile iç denetimin başarılı bir şekilde yürütülmesi yakından ilişkilidir. İç denetim, gerçekleştirdiği denetimlerle kurumun iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde ve etkin kontrollere sahip olmasında kritik bir role sahiptir.

5018 sayılı Kanununun 63'üncü maddesinde "iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı; kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği" hususu düzenlenmiştir. İlgili mevzuatta, 3 veya daha fazla iç denetçi atanmış idarelerde iç denetim birim başkanlığı kurulabileceği belirtilmektedir.



Kamu idarelerinde iç denetçi atamaları 2008 yılında başlamıştır. 5018 sayılı Kanunun iç denetim hükümleri kapsamındaki 373 kamu idaresine 2020 yılı sonu itibarıyla 2071 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. 373 kamu idaresinden 253’ünde (%68) 885 iç denetçi fiilen görev yapmakta ve bunların %18’ini kadınlar oluşturmaktadır. 253 idarenin 128’inde ise iç denetim birim başkanlığı kurulmuştur (İDKK, 2021: 28-33).

### 2.6.2.3. İç Kontrol Güvence Beyanları

“Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” in 27’nci maddesi ile “İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” ın 8’inci maddesinde , iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasında temel sorumluluğu olan üst yönetici ve harcama yetkililerinin her yıl, iç kontrol güvence beyanlarını düzenleyerek idare faaliyet raporları ile birim faaliyet raporlarına ekleyecekleri düzenlenmiştir. İç Kontrol Güvence Beyanı örnekleri Yönetmelik ekinde yer almaktadır.

İç kontrol güvence beyanında üst yönetici; “faaliyet raporunda yer alan bilgilerin tam ve doğru olduğunu, kaynakların planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve işlemlerin düzenlilik ve yasallığı konusunda iç kontrol sisteminin öngördüğü yeterli güvenceyi sağladığını” beyan etmektedir.

Üst yönetici ayrıca bu güvenceyi “sahip olduğu bilgi ve değerlendirmelere, yönetim bilgi sistemlerine, iç kontrol sistemi değerlendirme raporlarına, izleme ve değerlendirme raporlarına, harcama yetkilileri ile malî hizmetler birim yöneticisi tarafından sunulan güvence beyanlarına ve denetim raporlarına dayanarak” verdiğini ifade etmektedir.

Harcama yetkilisi de üst yöneticinin imzaladığı iç kontrol güvence beyanına benzer şekilde, “birim faaliyet raporunda açıklanan faaliyetler için faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını” bildirmekte ve güvence beyanını üst yöneticinin beyanında da yer alan dayanaklar çerçevesinde imzaladığını ifade etmektedir.

Uygulamada üst yöneticiler ve harcama yetkilileri her yıl hazırladıkları idare faaliyet raporları ve birim faaliyet raporlarına “İç Kontrol Güvence Beyanı”nı imzalayarak eklemektedirler.

Görüldüğü üzere, kamu idareleri birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çerçevesinde idarelerinde iç kontrol sistemi oluşturmaya yönelik yukarıda da ifade edilen birtakım faaliyetleri yürütmektedirler.

## **2.7. İÇ KONTROL UYGULAMALARI KONUSUNDA HAZIRLANAN ULUSAL VE ULUSLARARASI RAPORLAR**

5018 sayılı Kanunun 2003 yılında yasalaşmasından bugüne kadar kamu idarelerinin iç kontrol sistemi oluşturmaya yönelik uygulamalarının çeşitli ulusal ve uluslararası raporlarda değerlendirildiği görülmektedir. Söz konusu raporlarda iç kontrol sisteminin kamu idarelerince ne düzeyde benimsendiği ve uygulandığı, süreçte karşılaşılan güçlükler/sorunlar ve iç kontrol sistemiyle hedeflenenlerle gelinen aşamadaki uygulama sonuçlarının örtüşüp örtüşmediğine ilişkin önemli tespitler yer almaktadır.

### **2.7.1. Uygulamanın Değerlendirilmesine Yönelik Ulusal Raporlar**

#### **2.7.1.1. Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları<sup>1</sup>**

Sayıştay, 6085 sayılı Kanunun 36’ncı maddesine göre yürüttüğü düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini de değerlendirmektedir. 2018 yılından önce bu denetimler belli bir sisteme dayanmazken, 2018 yılı denetimlerinde 20 sorudan oluşan bir değerlendirme anketi kullanılarak kamu kurumlarının stratejik yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi alanlarında kaydettikleri ilerlemeler izlenmeye başlamıştır. 2019 yılında ise denetim prosedürü daha da geliştirilmiş, Sayıştay Denetim Yönetim Programı’nda (SayCAP) yer alan ve iç

---

<sup>1</sup> Bu bölümde Sayıştay Başkanlığı’nın <https://www.sayistay.gov.tr> adresindeki Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından yararlanılmıştır.

kontrol sisteminin beş bileşeni altındaki 35 soruluk prosedür uygulanarak denetimler daha kapsamlı ve sistematik bir hale getirilmiştir.

Sayıştay ilk düzenlilik denetimlerini 2012 yılında gerçekleştirmiş ve bu kapsamda kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini de değerlendirmiştir. Çalışmada Sayıştay'ın 2012-2020 yıllarına ilişkin denetim raporları, herhangi bir denetim prosedürünün uygulanmadığı 2012-2017 dönemi ve 2018-2020 yılları olmak üzere ayrı değerlendirilecektir.

#### 2.7.1.1.1. 2012-2017 Dönemi Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları

Sayıştay'ın 2012-2017 dönemi Dış Denetim Genel Raporları incelendiğinde, Raporlarda öncelikle kamu idarelerindeki iç kontrol uygulamalarına ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığı ve sonrasında daha spesifik değerlendirmelere yer verildiği görülmektedir. Ayrıca, ilk değerlendirmenin yapıldığı 2012 yılı ile 2017 yılı Raporları arasında iç kontrol sistemine yönelik bulgular açısından hemen hemen hiçbir fark bulunmamaktadır.

Sayıştay'ın iç kontrol sistemi denetimleri sonucunda ortaya koyduğu tespitleri aşağıdaki başlıklar altında ele almak mümkündür:

- **Uyum Eylem Planlarına İlişkin Bulgular**

- Bazı kamu idarelerinde eylem planları henüz hazırlanmamıştır.
- Bazı kamu idarelerinde eylem planları Eylem Planı Hazırlama Rehberinde belirtildiği şekilde hazırlanmamış ya da eksik hazırlanmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği”ndeki standartların karşılığı faaliyetlere planlarda yer verilmediği, faaliyetler için süre öngörülmediği, bazı faaliyetlerin gerçekleştirilme yönteminin belirtilmediği ve taşra teşkilatının eylem planı hazırlık çalışmalarına dahil edilmediği tespit edilmiştir.
- Bir kısım kamu idaresinde ise plan Rehberine uygun hazırlanmakla beraber planda yer alan faaliyetler gerçekleştirilmemiştir.

- **İç Denetime İlişkin Bulgular**

- Bir kısım kamu idaresinde iç denetim birimleri hala oluşturulmamış, oluşturulanlarda ise yeterince iç denetçi ataması yapılmamıştır.
- İç denetim birim yönergeleri, iç denetim planları ve yıllık iç denetim programları hazırlanmamıştır.
- İç denetim birimlerinin mevzuatla verilen bazı görevleri yerine getirmedikleri görülmüştür.
- İç denetçilerin gerçekleştirdikleri denetimler sonucunda iç denetim raporlarını hazırlamadıkları, denetim raporlarında yer alan önerilerin takibi için gerekli mekanizmaları kurmadıkları ve denetim sonuçlarını izlemedikleri tespit edilmiştir.

- **Ön Mali Kontrole İlgili Bulgular**

Ön mali kontrol işlemleri ile ilgili bulgular tüm raporlarda neredeyse aynı ifadelerle “*bazı kamu idarelerinde ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ise ön mali kontrol işlemlerinin harcama birimleri ve mali hizmetler birimleri tarafından İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’ın öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya ön mali kontrole tabi tutulması gereken işlemlerin ön mali kontrol dışında bırakıldığı*” şeklinde yer almaktadır.

- **İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

Raporlarda, iç kontrol sistemlerinin yılda en az bir defa değerlendirilmesi gerekliliğine rağmen bu değerlendirmenin yapılmadığı ve üst yöneticiye raporlanmadığı, kurumun karşılaşacağı iç ve dış risklerin belirlenerek analiz edilmediği, ayrıca risklere yönelik kurumsal önlemlerin tespit edilmediği hususlarına yer verilmiştir.

2012-2017 dönemi dış denetim genel değerlendirme raporlarından kamu idarelerinde iç kontrol sistemi uygulamalarında yaşanan benzer sorunların beş yıllık süreçte devam ettiği, dolayısıyla iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik çalışmalarda çok bir mesafe alınmadığı anlaşılmaktadır.

#### 2.7.1.1.2. 2018-2020 Yılları Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları

Sayıştay'ın 2018 yılından önceki raporlarında iç kontrol kamu idarelerine ilişkin genel konular başlığı altında ve yalnızca 2 sayfada değerlendirilirken; 2018, 2019 ve 2020 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında bir metodoloji öngörüldüğü, bu çerçevede tüm kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin beş bileşen altında puanlanarak ve "*Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Değerlendirme ve Tespitler*" başlığı altında ayrı bir bölümde değerlendirildiği görülmektedir. Bu durum, Sayıştay'ın 2018 ve sonrasında iç kontrole verdiği önemin arttığını göstermektedir.

- *2018 Yılı Genel Değerlendirme Raporu*

2018 yılı denetimlerinde kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri, 20 sorudan oluşan "İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu"ndaki sorulara verilen cevapların 1 ile 5 arasında puanlanması sonucunda ortaya çıkan veriler çerçevesinde değerlendirilmiştir. 1 puan iç kontrol konusunda bir çalışma olmadığı anlamına gelirken, 5 puan yeterli ve etkili bir çalışma ve uygulamanın mevcut olduğu anlamına gelmektedir. Tablo 3'de görüldüğü gibi bütçe türleri açısından en yüksek ortalama puana (4,73) sosyal güvenlik kurumlarının sahip olduğu, genel ve özel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin (3,76) ise onu takip ettiği; öte yandan 5018 sayılı Kanun ya da Kanunun iç kontrole yönelik düzenlemeleri kapsamında olmayan düzenleyici ve denetleyici kurumlar (2,32) ile diğer kamu idarelerinin (1,99) ise en düşük ortalama puanlara sahip oldukları görülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2019:18).

**Tablo 3. Bütçe Türleri İtibarıyla Kamu İdarelerinin 2018 Yılı Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan
Sosyal Güvenlik Kurumları	4,73
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	3,76
Özel Bütçeli İdareler (Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	3,76
Özel Bütçeli Diğer İdareler	3,72
Mahalli İdareler	3,16
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	2,32
Diğer Kamu İdareleri	1,99

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2019.

Kamu idarelerinin mali ve mali olmayan faaliyet ve işlemlerini yürütürken, iç kontrolün beş bileşenine ilişkin gereklilikleri tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri sistemin etkin olarak oluşturulması ve sürdürülebilirliği açısından büyük önem taşımaktadır.

**Tablo 4. Kamu İdarelerinin Bileşenler Bazında 2018 Yılı Değerlendirmesi**

Değerlendirme Kriterleri	Kontrol Ortamı (%)	Risk Değerlendirme (%)	Kontrol Faaliyetleri (%)	Bilgi ve İletişim (%)	İzleme (%)
Bileşen bazında yeterli ve etkili bir çalışma vardır.	29	18	33	35	5
Yapılan çalışmalarda eksiklikler bulunmaktadır.	66	68	55	58	77
Herhangi bir çalışma bulunmamaktadır.	5	14	12	7	18
TOPLAM	100	100	100	100	100

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2019.

2018 yılı Raporunda, iç kontrol bileşenlerine ilişkin değerlendirmelerin yanı sıra, 2012-2017 dönemi raporlarında yer alan eylem planları, ön mali kontrol ve iç denetime ilişkin tespitlerle neredeyse aynı tespitlerin yapıldığı görülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2019: 23-24).

- *2019 Yılı Genel Değerlendirme Raporu*

Sayıştay 2019 yılı denetimlerinde 5018 sayılı Kanun, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat ile yapılan düzenlemeleri dikkate alarak, iç kontrol sistemi alanındaki uluslararası standartlara uyumlu bir değerlendirme prosedürünü uygulamaya başlamıştır. Değerlendirmede kullanılan 35 prosedürün her birine 0 (sıfır) ile 4 (dört) puan aralığında verilen puanlar toplanarak üç farklı “Kurum Toplam Puanı”na ulaşılmakta ve idarelerde stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol sistemlerinin oluşturulup oluşturulmadığı ve etkin işleyip işlemediği bu puanlar çerçevesinde değerlendirilmektedir. 0 (sıfır) puan iç kontrol konusunda bir çalışma olmadığında, 4 puan ise bu konuda etkin bir uygulama olduğunda verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2020: 19-20).

**Tablo 5. 5018 Sayılı Kanuna Tabi Kamu İdarelerinin 2019 Yılı Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Genel Bütçeli Kurumlar	73	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	71	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	67	35
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	66	98
Mahalli İdareler	62	160
Toplam İdare Sayısı		331

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2020.

Tablo 5’de 5018 sayılı Kanuna tabi kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucunda aldıkları puanlara bakıldığında; 2018 yılı Raporunda en yüksek puanı sosyal güvenlik kurumları almışken, 2019 yılında genel bütçeli idarelerin en üst sırada yer aldığı görülmektedir.

5018 sayılı Kanun’un iç kontrol konusundaki hükümlerine tabi olmayan kamu idarelerinin aldıkları puanlar ise Kanuna tabi kamu idarelerinden daha düşüktür (Sayıştay Başkanlığı, 2020:20-21).

**Tablo 6. Kamu İdarelerinin Bileşenler Bazında 2019 Yılı Değerlendirmesi**

<b>Değerlendirme Kriterleri</b>	<b>Kontrol Ortamı (%)</b>	<b>Risk Değerlendirme (%)</b>	<b>Kontrol Faaliyetleri (%)</b>	<b>Bilgi ve İletişim (%)</b>	<b>İzleme (%)</b>
Bileşenin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.	31	25	25	66	20
Uygulamaya geçilmekle beraber bazı yetersizlikler vardır.	32	24	27	16	20
Uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.	19	27	27	10	28
Çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.	10	9	12	3	16
Bileşenin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.	8	15	9	5	26
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2020.



Tablo 6’den kamu idarelerinin bilgi ve iletişim bileşeninde 2018 yılına göre ciddi sıçrama kaydettikleri anlaşılmaktadır. 2018 yılında %35 olan oran 2019 yılında %66’ya yükselmiştir. 2019 yılında kontrol faaliyetleri bileşeninde %33’ten %25’e bir düşüş görülmektedir. Raporda ayrıca bileşenlerin altında yer alan 35 prosedüre yönelik tespit edilen eksiklikler tek tek açıklanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2020:26-31).

İlk defa 2019 yılı Raporunda İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurullarına ilişkin değerlendirmede bulunulmuş, bu kurulların bazı kamu idarelerinde kurulmadığı ifade edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2020:30).

Raporda ayrıca, kurum üst yöneticisince imzalanarak idare faaliyet raporuna, harcama yetkilisi tarafından imzalanarak birim faaliyet raporuna eklenmesi gerekli olan “İç Kontrol Güvence Beyanı”nın bazı kamu idarelerince eklenmediğinin görüldüğü de belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2020:31-32).

• *2020 Yılı Genel Değerlendirme Raporu*

2020 yılında da kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri Sayıştay tarafından 2019 yılında olduğu gibi 35 prosedür çerçevesinde değerlendirilmiştir.

**Tablo 7. 5018 Sayılı Kanuna Tabi Kamu İdarelerinin 2019 Yılı Ortalama Puanları**

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Genel Bütçeli Kurumlar	79	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	78	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	76	31
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	73	98
Mahalli İdareler	68	180
Toplam İdare Sayısı		347

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2021.

Tablo 7’de 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarının aldıkları puanların -mahalli idareler hariç- birbirlerine yakın olduğu, 2020 yılında da 2019 yılında olduğu gibi genel bütçeli idarelerin en üst sırada yer aldığı görülmektedir.

Ayrıca 5018 sayılı Kanuna tabi kamu idarelerinin puanlarının Kanunun iç kontrol hükümlerine tabi olmayan kurum ve kuruluşların puanlarından daha yüksek olduğu Raporda belirtilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2021:15).

**Tablo 8. Kamu İdarelerinin Bileşenler Bazında 2020 Yılı Değerlendirmesi**

<b>Değerlendirme Kriterleri</b>	<b>Kontrol Ortamı (%)</b>	<b>Risk Değerlendirme (%)</b>	<b>Kontrol Faaliyetleri (%)</b>	<b>Bilgi ve İletişim (%)</b>	<b>İzleme (%)</b>
Bileşenin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.	42	36	36	76	26
Uygulamaya geçilmekle beraber bazı yetersizlikler vardır.	30	27	25	16	25
Uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.	17	24	22	4	20
Çalışmalara başlanmış ancak henüz tamamlanmamıştır.	6	5	10	3	11
Bileşenin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.	5	8	7	1	18
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2021.

Tablo 8’de kamu idarelerinin yıllar itibariyle bilgi ve iletişim bileşeninde sağladığı ilerlemenin devam ettiği görülmektedir.

Raporda, 2019 yılı Raporundaki gibi iç kontrolün beş bileşenine ilişkin tespitler ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 21-25).

**Tablo 9. 2018, 2019 ve 2020 Yılları Dış Denetim Raporlarının Bileşenlerin Gerekliliklerinin Sağlanması ve Etkin Çalışmaları Açısından Karşılaştırılması**

Bileşen	2018 Yılı Raporu (%)	2019 Yılı Raporu (%)	2020 Yılı Raporu (%)
Kontrol Ortamı	29	31	42
Risk Değerlendirme	18	25	36
Kontrol Faaliyetleri	33	25	36
Bilgi ve İletişim	35	66	76
İzleme	5	20	26

**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı'nın 2018, 2019 ve 2020 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

2018, 2019 ve 2020 yılı bulguları bileşenlerin gerekliliklerinin sağlanması ve etkin çalışmaları açısından karşılaştırıldığında, Tablo 8'de görüldüğü gibi, 2019 yılında yalnızca kontrol faaliyetleri bileşeninde %33'ten %25'e bir düşüş söz konusudur. 3 yıllık süreç itibarıyla en fazla artış ise bilgi ve iletişim bileşeninde yaşanmıştır. 2020 yılında tüm bileşenlerde bir yükselme olduğu dikkati çekmektedir. Bu durum, kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik çalışmalarda ilerlemeyi göstermesi açısından anlamlıdır.

Ayrıca, üç yılın raporlarından izleme bileşenine ilişkin yıllar itibarıyla ilerleme kaydedildiği anlaşılmakla birlikte, izleme bileşeninin %18 ile bileşenin gerekliliklerinin henüz sağlanmaması açısından en yüksek değerlendirme puanını aldığı anlaşılmaktadır.

Sayıştay'ın 2012-2020 dönemine ait raporların -2019 ve 2020 yılları hariç- tamamının (2012:15; 2013:9-10; 2014:9-10; 2015:10; 2016:13; 2017:14-15; 2018:24),

*“İç kontrol sistemine ilişkin olarak yukarıda açıklanan hususlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, kamu idarelerinin kanunlara uygun*

*faaliyet göstermesine, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesine engel teşkil etmektedir. Bu engellerin ortadan kaldırılması için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve gözetilmesinde üst yöneticiler gerekli liderlik ve sahiplenmeyi göstermeli ve bu hususlarda düzenleme ve gözetim görevi bulunan kamu idareleri tarafından iç kontrole ilişkin olarak öngörülen bütün mekanizmaların tam olarak kurulması ve işletilmesi sağlanmalıdır”* vurgusu ile bitirildiği görülmektedir.

2018-2020 dönemi Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından, 2012-2017 dönemi raporlarıyla kıyaslandığında, kamu idarelerinde iç kontrol sistemi oluşturulmasına yönelik çalışmalarda özellikle bilgi ve iletişim bileşeninde ciddi bir ilerleme kaydedildiği, en az ilerlemenin izleme bileşeninde olduğu, ayrıca genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin çalışmalarda diğer idarelerden önde olduğu anlaşılmaktadır.

#### 2.7.1.2. Kamu İç Denetim Genel Raporları<sup>2</sup>

İDKK, iç denetimin kamu idarelerinde daha etkin uygulanabilmesi amacıyla merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütmek üzere oluşturulmuş bir kuruldur. Uyumlaştırma görevi kapsamında Kurul, kamu yönetiminde iç denetime yönelik düzenleme yapma, standart ve yöntemleri oluşturma, koordinasyon ve rehberlik sağlama, eğitim ve sertifika işlemleri ile kamu idarelerinin yürüttüğü iç denetim faaliyetleriyle ilgili kalite değerlendirmesi yapma görevlerini yerine getirmektedir. İDKK, 2 yıllık periyotlarla hazırladığı Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi’nde iç denetim faaliyeti için öngörülen amaç ve hedefler ile bu alanda uygulanacak temel politika ve önceliklere yer vermektedir.

İDKK, kamu idarelerince her yıl gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirmekte, iç denetim birimlerinin ve Kurulun faaliyetlerini Kamu İç Denetim Genel Raporu olarak yayınlamaktadır. Bu raporlar 2008 yılından itibaren kamuoyuna açıklanmaktadır. Raporlarda; iç denetim hakkında genel bilgiler, amaç ve hedefler, iç denetim faaliyetleri ve performansa ilişkin bilgi ve değerlendirmeler, gerçekleştirilen eğitimler, iç denetimin

<sup>2</sup> Bu bölümde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun <https://www.hmb.gov.tr/idkk-faaliyet-raporlari> adresindeki Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yararlanılmıştır.

kapasite ve kabiliyetleri, kamu idarelerinin riskleri ve bunlara yönelik kontrol süreçleri ile önerilere yer verilmektedir.

2008-2020 dönemi Kamu İç Denetim Genel Raporları değerlendirildiğinde aşağıdaki önerilerin bahse konu tüm Raporlarda vurgulandığı görülmektedir:

- İç denetim birimlerinin idarelerin teşkilat yapısını düzenleyen mevzuatta yer alması,
- İç denetim yönetiminin etkin bir iç denetim faaliyetinin yürütülmesini sağlayacak şekilde organize edilmesi, yöneticilerin görev ve kadro ilişkisinin kurulması,
- Özellikle iç denetim ile teftiş arasındaki görev ve yetki ayrımının açıklığa kavuşturulması konusunda yasal düzenleme yapılması,
- Kadro tahsis edilmesine rağmen henüz iç denetçi atamayan kurumların atamalarını tamamlamaları yönünde motive edilmesi,
- İç denetimin kamu idarelerince anlaşılması ve sahiplenilmesi için üst yöneticiler başta olmak üzere idare personeline yönelik farkındalık oluşturma faaliyetleri yapılması,
- Mevcut iç denetçilerin yetkinliğinin artırılması amacıyla hizmet içi eğitimlerin her yıl düzenli olarak yapılmaya devam edilmesi,
- Bilgi teknolojileri (BT) denetimi konusunda uzman iç denetçi kaynağı oluşturmak amacıyla mevcut iç denetçilerin BT denetimine ilişkin yetkinliklerinin artırılması, BT denetimi yapabilecek nitelikteki iç denetçilerin atanmasının desteklenmesi,
- İhtiyaç duyulan alanlarda idareye danışmanlık hizmeti verilmesi için güvence faaliyetleri yanında danışmanlık hizmetlerine de yeterli kaynak ayrılması, danışmanlık faaliyetlerinden öncelikle idarelerin iç kontrol eylem planı çalışmalarının desteklenmesinde yararlanılması,
- Kamu kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanmak bakımından iç denetim birimlerinin eğitim ihtiyaçlarının karşılanmasında öncelikli olarak diğer iç

denetim birimlerindeki yetkin personelden istifade edilmesi, gerekli olması durumunda hizmet alımı yönteminin kullanılması,

- İç denetim birimlerinin diğer birimlerle iş birliği ve iletişimini güçlendirmesi,
- İç denetim birimlerinin, kamu idarelerinde iç kontrol sistemine ilişkin rollerinin tanımlanarak iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin çerçevesinin ortaya konulması (2017, 2018 ve 2019 Kamu İç Denetim Genel Raporları).

Gerek Sayıştay Raporları gerekse Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları ve SIGMA Raporlarında iç denetime ilişkin ifade edilen “iç denetim birimlerinin idarelerin teşkilat yapısını düzenleyen mevzuatta yer almaması, iç denetim ile teftiş arasındaki görev ve yetki ayrımının net olmaması, yöneticilerin görev ve kadro ilişkisinin kurulmaması, tahsis edilen kadrolara iç denetçi ataması yapılmaması, üst yöneticilerdeki farkındalık eksikliği” gibi birçok sorunun 2008-2020 dönemi Kamu İç Denetim Genel Raporlarında da yer aldığı görülmektedir.

## **2.7.2. İç Kontrol Uygulamaları Konusunda Hazırlanan Uluslararası Raporlar**

### **2.7.2.1. Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları<sup>3</sup>**

Avrupa Komisyonu, aday ülkelerin Kopenhag kriterlerine uyum konusunda ilerlemelerini tespit etmek amacıyla her yıl ilerleme raporları yayınlamaktadır. Türkiye ile ilgili ilk ilerleme raporu 1998 yılında yayınlanmıştır. Türkiye'nin kamu mali yönetimi alanında kaydettiği gelişmeler 2004 yılına kadar 28'inci fasılda değerlendirilirken, 2005 yılından itibaren 32'nci fasılda değerlendirilmeye başlanmıştır. 1998 ve 1999 yıllarında yayınlanan İlerleme Raporlarında kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine ilişkin herhangi bir değerlendirme bulunmamaktadır. İç kontrol kavramı ilk kez 2001 Yılı İlerleme Raporunda kullanılmıştır.

---

<sup>3</sup> Bu bölümde Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı'nın [https://www.ab.gov.tr/ilerleme-raporlari\\_46224.html](https://www.ab.gov.tr/ilerleme-raporlari_46224.html) adresindeki Avrupa Komisyonu Türkiye Raporlarından yararlanılmıştır.

2001-2020 dönemini kapsayan (2017 yılında Rapor yayınlanmamıştır) İlerleme Raporları incelendiğinde iç kontrol konusundaki gelişmelere ilişkin;

- 2001 Yılı İlerleme Raporunda; Hükümetin mevcut mali yönetim ve kontrol sistemindeki yetersizlik ve zayıflıkları belirlediği ve Ulusal Programda mevcut sistemin uluslararası standartlar ve AB uygulamaları ile uyumlu olacak şekilde değiştirilmesinin öngörüldüğü,
- 2002 Yılı İlerleme Raporunda; KİMK Politika Belgesinin hazırlandığı ve Kanun Tasarısının TBMM'ye sevk edildiği,
- 2004 Yılı İlerleme Raporunda; Türkiye'nin Aralık 2003 tarihinde KMYKK'yı kabul ederek kamu mali kontrolü alanında önemli bir adım attığı,
- 2005 Yılı İlerleme Raporunda; 5018 sayılı Kanunun bütçenin uygulanması ile ilgili olanlar hariç tüm maddelerinin 2005 yılında yürürlüğe girdiği,
- 2006 Yılı İlerleme Raporunda; KİMK alanında bazı mesafeler alındığı, Kanunun ikincil düzey mevzuatının önemli bir bölümünün tamamlandığı,
- 2007 Yılı İlerleme Raporunda; KİMK alanında bir miktar ilerleme kaydedildiği, KMYKK için uygulama yönetmeliğinin kabul edildiği, bazı kamu kurumlarında iç denetçilerin atanmasıyla iç denetimin işlevsel hale getirildiği, strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve bu birimlere personel alımının devam ettiği, İDKK'nın iç denetim hususunda önemli belgeler hazırladığı,
- 2008 Yılı İlerleme Raporunda; KİMK alanında ilerleme kaydedildiği, en iyi uygulamalardan yararlanılarak kamu iç kontrolünün daha da uyumlaştırılması için mevzuat değişiklik tasarıları hazırlandığı, 2008 yılında kamu iç kontrol standartları ve iç denetim kılavuzu gibi ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çıkarıldığı, 500'den fazla iç denetçinin yeni Kanununa göre eğitilerek sertifika aldığı,
- 2009 Yılı İlerleme Raporunda; 2008'de değiştirilen yürürlükteki birincil ve uygulamaya ilişkin mevzuatın KİMK'in uygulanması için temel gereklilikleri karşıladığı, 2009 yılında uygulamaya yönelik çok sayıda mevzuatın kabul edildiği, 209 idarede 803 kayıtlı iç denetçi bulunduğu,

- 2010 Yılı İlerleme Raporunda; Harcama birimlerinin bir önceki yıl yayımlanan rehber doğrultusunda uyum eylem planlarını hazırlayarak İç Kontrol MUB'a göndermeye başladıkları,
- 2011 Yılı İlerleme Raporunda; Türkiye'nin Mali Kontrol faslındaki genel hazırlık durumunun oldukça ileri düzeyde olduğu, KİMK konusunda bazı ilerlemeler kaydedildiği, İDKK'nın 2011-2013 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesini yayınladığı, iç denetimle ilgili iyi uygulamaların yaygınlaştırılmasına yönelik faaliyetler gerçekleştirdiği, İç Kontrol MUB'un mali yönetim ve kontrol uygulamalarının iyileştirilmesi amacıyla bir boşluk analizi gerçekleştirerek eylem planı ve iç kontrol konusunda bir operasyonel el kitabı hazırladığı,
- 2012 Yılı İlerleme Raporunda; KİMK ile ilgili bazı mesafeler alındığı, Maliye Bakanlığınca Avrupa Komisyonuna Haziran ayında yeni bir Politika Belgesi Taslağı sunulduğu, AB müktesebatıyla uyuma yönelik hazırlıkların ileri düzeyde olduğu,
- 2013 Yılı İlerleme Raporunda; Kamu idarelerinin Uyum Eylem Planlarının yürürlüğe girdiği, İç Kontrol MUB'un farkındalık artırma ve eğitim faaliyetleri gerçekleştirdiği,
- 2014 Yılı İlerleme Raporunda; Maliye Bakanlığının kamu iç kontrol standartlarına uyumla ilgili bir genelge, kamu iç kontrol rehberi, iç denetçi atamaları ve iç denetim uygulamaları ile ilgili bir genelge yayınladığı, İç Kontrol MUB'un bir merkezi uyumlaştırma el kitabı hazırladığı, İDKK'nın 2014-2016 İç Denetim Strateji Belgesini açıkladığı,
- 2015 Yılı İlerleme Raporunda; Türkiye'nin mali kontrol alanında oldukça hazırlıklı olduğu, mali yönetim ve kontrol alanındaki uyumlaştırmadan sorumlu MUB'un yöntem konusunda rehberlik sağladığı ve kamu idarelerinin uygulamalarını koordine ettiği, iç denetim alanındaki uyumlaştırmadan sorumlu MUB'un ise kamu idarelerindeki iç denetim uygulamalarını koordine ettiği,

değerlendirmelerinin yapıldığı görülmektedir. İlerleme raporlarında iç kontrol konusunda yapılan olumlu değerlendirmelerin daha çok 5018 sayılı Kanunun çıkarılması ve iç kontrolle ilgili diğer mevzuat düzenlemelerinin yapılması, iç kontrol ve iç denetim



MUB'ların farkındalık oluşturma faaliyetlerine yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Raporlardaki değerlendirmeler, ilk dönemlerde iç kontrole ilişkin yoğun bir mevzuat ve farkındalık çalışması yapıldığını göstermektedir.

Öte yandan özellikle 2016 yılından itibaren yayınlanan İlerleme Raporlarında sistemle ilgili olumsuz değerlendirmeler dikkat çekmektedir. Genel olarak 2001-2020 dönemi İlerleme Raporları değerlendirildiğinde sorun alanları olarak ifade edilen hususlar şunlardır:

- 2001 Yılı İlerleme Raporu; KİMK alanında oldukça sınırlı bir ilerleme kaydedilmiştir.
- 2004 Yılı İlerleme Raporu; Kanunun kabulüyle kamu mali yönetimi ve kontrolüne yönelik önemli bir adım atılmakla birlikte uygulamada özellikle bakanlıklar arasındaki koordinasyonun zayıf olması sıkıntı yaratmaktadır.
- 2005 Yılı İlerleme Raporu; 5018 sayılı Kanunun bütçenin uygulanması ile ilgili olanlar hariç tüm maddeleri 2005 yılında yürürlüğe girmekle beraber uygulama mevzuatı çıkarılmadığından çoğu işlevsel değildir.
- 2006 Yılı İlerleme Raporu; 5018 sayılı Kanuna ilişkin ikincil düzeydeki mevzuat büyük oranda tamamlanmış olmakla beraber uygulamada birtakım eksiklikler bulunmaktadır. Reformun temel unsurlarından birini oluşturan iç denetimin işlevsel hale gelmesiyle ilgili sorunlar devam etmektedir.
- 2007 Yılı İlerleme Raporu; Kanuna dayanılarak çıkarılan uygulama yönetmeliği tam olarak uygulanmamaktadır.
- 2013 Yılı İlerleme Raporu; Yeni KİMK Politika Belgesi henüz tamamlanmamıştır. İç denetim fonksiyonu kamu idarelerinin teşkilat yasalarında açıkça tanımlanmamıştır. Ayrıca iç denetim kamu idarelerinde tam olarak uygulanmaya başlanmamış ve iç denetçi sayısı fiilen azalmıştır.
- 2014 Yılı İlerleme Raporu; Hem merkezi hem de yerel idarelerde iç denetçi atamaları halen tamamlanmamıştır.

- 2016 Yılı İlerleme Raporu; 2015 Yılı Raporundaki tavsiyelerden hiçbiri uygulanmamıştır. Teftiş ve denetim fonksiyonlarının her ikisinin de yasal uygunluğa odaklanması sebebiyle aralarında olası örtüşmeler söz konusudur. İç denetimin yönetici düzeyinde sahiplenilmesi konusunda zayıflıklar vardır. Bazı kilit kurumlarda henüz iç denetçi ataması yapılmamıştır.
- 2018 Yılı İlerleme Raporu; Kaydedilen bazı ilerlemelere rağmen 2016'dan bu yana Komisyon tarafından KİMK Modeline ilişkin yapılan tavsiyelerin büyük bölümünün yerine getirilmediği görülmektedir. Usulsüzlüklerin raporlanması ve izlenmesi ile risk yönetimine ilişkin hesap verebilirlik düzenlemeleri zayıftır ve denetim sistemlerinin işleyişinde boşluklar vardır. Kamu kuruluşlarındaki iç denetçi kadrolarının yarısından fazlasına hâlen atama yapılmamış olup gerek iç denetim planlaması gerekse tavsiyelerin uygulanması konusunda eksik veriler bulunmaktadır.
- 2019 Yılı İlerleme Raporu; Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesiyle beraber, 5018 sayılı Kanun hem kurumsal hem de idari yapıda gerçekleştirilen değişiklikler doğrultusunda değiştirilmiştir. Ancak ilgili kurumların rol ve sorumluluklarının açık bir şekilde tanımlanmaması şeffaflık ve hesap verebilirliğin azalmasına sebep olabilecektir. Hesap verebilirliğe ilişkin düzenlemelerdeki zayıflıklar devam etmektedir. Reform uygulamalarının koordinasyonu, düzenli olarak izlenmesi ve raporlanmasını sağlayacak bir mekanizma bulunmamaktadır. 5018 sayılı Kanun, büyük ölçüde uluslararası standartlarla uyumlu iç kontrol sistemini düzenlemekle beraber risk yönetiminin uygulanması için henüz erkendir. İç Kontrol MUB'un denetim tavsiyelerinin uygulanmasına yönelik sistematik bir izleme mekanizması yoktur.
- 2020 Yılı İlerleme Raporu; Türkiye, mali kontrol alanında iyi seviyede hazırlıklı olmakla beraber raporun hazırlandığı dönemde sınırlı ilerleme kaydetmiştir. Risk yönetimi uygulanması hâlâ erken aşamadır. Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin kurulması konusunda yasal bir zorunluluk olmaması iç denetimi sekteye uğratmaktadır. İç denetim birim yöneticilerinin resmi statüleri yoktur. İç denetçilerin doğrudan Bakan Yardımcılarına veya üst yöneticilerine rapor vermeleri, iş planı hazırlama ve yürütme konusunda iç denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye atmaktadır. Denetim tavsiyelerinin uygulanmasına ilişkin sistematik bir izleme mekanizması

yoktur. İDKK faal değildir. Sayıştay'ın önerilerinin büyük bir kısmının denetlenen kamu idarelerince sistemli ve yeterince hızlı bir şekilde uygulanmasında sıkıntılar bulunmaktadır.

- 2021 Yılı İlerleme Raporu; Türkiye, mali yönetim ve kontrol alanında oldukça hazırlıklı olsa da raporun döneminde sınırlı ilerleme kaydettiği ve bir önceki yıldaki tavsiyelerin dikkate alınmadığı görülmektedir. KİMK Politika Belgesi de 2012 yılından bu yana güncellenmemiştir. İç kontrol sistemleri kapasite ve sahiplenme sorunları nedeniyle tam olarak uygulanmamaktadır. Risk yönetiminin uygulanması için henüz erkendir. İç denetime ilişkin kılavuzlar 2013'ten bu yana güncellenmemiştir. 2020 Yılı Raporunda da iç denetim birimlerinin kurulması ve birim yöneticilerinin statüleri ile bağımsızlıklarına ilişkin eleştiriler bu Raporda da tekrar edilmektedir. Ayrıca iç denetçilerin önerilerinin uygulanmasına yönelik sistematik bir izleme mekanizması yoktur. İç denetim birimleri ile teftiş kurulları arasındaki görev ve sorumlulukların hala açıklığa kavuşturulmamış olması da iç denetimin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

İlerleme raporlarındaki iç denetim birimlerinin ve birim yöneticilerinin statülerinin yasal olarak tanımlanmamış olması, teftiş ve denetim fonksiyonları arasındaki örtüşmenin açıklığa kavuşturulmaması, iç denetçi kadrolarının yarısından fazlasına hâlen atama yapılmaması gibi olumsuz değerlendirmelerin daha çok iç denetime ilişkin olduğu görülmektedir. Raporlarda, iç kontrol sistemlerinin de kapasite ve sahiplenme sorunları nedeniyle tam olarak uygulanmadığı belirtilmektedir. Raporlardan 2016 yılından itibaren eleştirilerin dozunun arttığı, uygulamada sınırlı ilerleme kaydedildiğinin ifade edildiği görülmektedir.

Avrupa Komisyonu Raporlarda yaptığı tüm bu değerlendirmeler sonucunda aşağıdaki tavsiyelerde bulunmaktadır.

- 2003 Yılı İlerleme Raporu; Türk idare sistemi içerisindeki mali yönetim ve kontrol mekanizmalarının hem hukuki çerçeve hem de uygulama açısından iyileştirilmesi, bunun için KMYKK'nın kabul edilmesi, Sayıştay Kanununda bu

yönde değişiklik yapılması ve yapılan düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanması için gayret gösterilmelidir.

- 2004 ve 2005 Yılı İlerleme Raporları; Yeni Kanunla ilgili uygulama mevzuatının tamamlanması ve etkin olarak uygulanması amacıyla ilgili yönetsel yapıların kurulması konusunda çaba gösterilmelidir.
- 2006 Yılı İlerleme Raporu; KMYKK'yı tam anlamıyla işlevsel hale getirmeye yönelik çabalar artırılmalıdır.
- 2007 Yılı İlerleme Raporu; İDKK danışma işlevini daha da geliştirmelidir.
- 2008 Yılı İlerleme Raporu; Ön mali kontrolün kesin tanımının yapılması, mali yönetim ve kontrol konusunda ve iç denetim birimleri için operasyonel MUB'ların kurulması, teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin rol ve sorumluluklarının ayırımının açık olarak yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.
- 2009 Yılı İlerleme Raporu; Maliye Bakanlığının reform sürecini yönlendirme rolünün güçlendirilmesi, Politika Belgesi ve Eylem Planının özellikle teftiş, iç denetim, İDKK ve MUB'un görevleri açısından güncellenmesi, İç Denetim MUB'un yeri konusunun açıklığa kavuşturulması, iç denetim birimlerinin personel durumunun değerlendirilmesi gereklidir.
- 2010 Yılı İlerleme Raporu; KİMK Politika Belgesi ve Eylem Planının gözden geçirilmesinin akabinde 5018 sayılı Kanunda değişiklik yapılması; söz konusu belgelerde yönetsel hesap verebilirlik, teftiş, kontrol ve denetim görevlerinin tanımlanması ve iç denetim için daimi bir MUB'un oluşturulması konuları düzenlenmelidir.
- 2011 Yılı İlerleme Raporu; Reform sürecinde Maliye Bakanlığının yönlendirme rolü daha fazla güçlendirilmelidir.
- 2012 Yılı İlerleme Raporu; Raporda 2010 Yılı Raporundaki önerilere ek olarak Politika Belgesi ve Eylem Planında İDKK'nın yeniden yapılandırılması ve yönetsel hesap verebilirlik konularına yer verilmesi, ayrıca uygulamaya yönelik daha fazla çaba gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

- 2013 Yılı İlerleme Raporu; Hem merkezi yönetime hem de yerel yönetimlere daha fazla iç denetçi atanmalıdır.
- 2014 Yılı İlerleme Raporu; Kamu idarelerinde teftiş fonksiyonunun KİMİK ile uyumlu hale getirilmesi ve iç denetim fonksiyonunun güçlendirilmesi amacıyla ilave adımlar atılmalıdır.
- 2015 Yılı İlerleme Raporu; KİMİK'in kamu yönetiminin her kademesinde ve KİT'lerde uygulanması için daha çok çaba sarf edilmeli, bunun için de KİMİK Politika Belgesi güncellenmelidir. Ayrıca 5018 sayılı Kanunun uygulanmasını iyileştirmek amacıyla kamu sektöründeki iç kontrol ve iç denetimle ilgili düzenlemelerde değişiklikler yapılması, MUB'ların idari kapasitelerinin güçlendirilmesi ve iç kontrole bir yönetim sistemi olarak yeniden odaklanması gerekmektedir.
- 2016 Yılı İlerleme Raporu; Gecikmiş KİMİK Politika Belgesinin güncellenmesi ve Eylem Planının uygulanmasının düzenli olarak izlenmesi ve raporlanmasına yönelik bir mekanizmanın kurulması sağlanmalıdır. Ulusal Eylem Planı doğrultusunda 5018 sayılı Kanunda planlanan değişikliklerin uygulanması gereklidir.
- 2018 Yılı İlerleme Raporu; Sistemin her seviyedeki kamu kurumlarında ve KİT'lerde uygulanması amacıyla daha çok çalışma yürütülmeli, usulsüzlükler daha iyi bir şekilde raporlanmalı ve 2016 Yılı Raporunda da yer alan tavsiyeler yerine getirilmelidir.
- 2019, 2020 ve 2021 Yılı İlerleme Raporlarındaki tavsiyeler neredeyse birbirinin aynısıdır. Raporlarda KİMİK Politika Belgesi ve Eylem Planının güncellenmesi ve eylem planıyla ilgili eşgüdüm, izleme ve raporlamaya yönelik resmi bir çerçeve oluşturulması hususu vurgulanmaktadır. Ayrıca karar alma sorumluluklarının devredilmesi, mevzuatın uyumlaştırılmasını da kapsayacak şekilde, hesap verebilirlik ve iç kontrolün işleyişi konusunda gösterilen çabanın artırılması gerektiği ifade edilmektedir.

Avrupa Komisyonu İlerleme Raporlarında 5018 sayılı Kanunda ve ilgili diğer mevzuatta planlanan değişikliklerin yapılması, iç denetime ilişkin sorunların çözüme kavuşturulması, MUB'ların kapasitelerinin artırılması gibi önerilerin yanısıra uygulama konusunda daha çok adım atılması gerektiği hususunun da vurgulandığı görülmektedir.

#### 2.7.2.2. SIGMA Türkiye Raporları

SIGMA, aday ülkelerin idari kapasitelerinin geliştirilmesi ve iyi yönetim konusunda bu ülkelere destek sağlanması amacıyla OECD ve AB'nin ortak girişimi olarak 1992 yılında kurulan ve AB'nin finanse ettiği bir kurumsal yapılanma mekanizmasıdır.

Bir üst başlıkta bahsedilen ve Avrupa Komisyonu tarafından açılan fasıllarda yaşanan gelişmelerin değerlendirildiği ve her yıl yayımlanan ilerleme raporları hazırlanırken SIGMA'nın aday ülkelere gerçekleştirdiği değerlendirme ziyaretleri sonucunda çıkarılan raporlardan da yararlanılmaktadır.

SIGMA tarafından 2011 yılından itibaren Türkiye'ye yönelik kamu alımları, kamu yönetiminde etik, iç mali kontrol ve dış denetim gibi belirli konu başlıklarına göre raporlar hazırlanmaktadır. SIGMA'nın 2013, 2014, 2016 ve 2019 Yılı Raporlarında iç kontrol dışındaki diğer konu başlıkları değerlendirilmiştir.

Bu başlıkta mükerrerliği önlemek amacıyla SIGMA'nın iç mali kontrol konusunda Türkiye için hazırladığı raporlarda yukarıda anlatılan İlerleme Raporlarında yer almayan değerlendirme, sorun ve önerilere yer verilecektir.

#### *Olumlu değerlendirmeler*

- 2011 Yılı Raporunda, kamu idarelerinde iç kontrolün geliştirilmesi konusunda strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanan eylem planlarının uygulanması ve takibi ile birlikte ilerleme kaydedildiği, iç kontrol kavramı ile ilgili eğitimler düzenlendiği, yönetimin kamu iç kontrol standartlarına uymak için yapılması

gereken düzenlemelere ilişkin süreçlerin sahipliğini üstlenmeye başladığı (SIGMA, 2011:15),

- 2012 Yılı Raporunda, iç kontrolün geliştirilmesinde kurumsal kapasite geliştirme açısından iyileştirmeler yapıldığı, İç Kontrol MUB'un idare genelinde iç kontrolün uygulanması için ek metodolojik destek sağladığı, ayrıca strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanan yaklaşık 2.500 eylem planını analiz ettiği (SIGMA, 2012:17),
- 2015 Yılı Raporunda, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine yönelik genel çerçevenin iyi oluşturulduğu, İç Kontrol MUB'un 15 personeli ile kamu kurumlarına rehberlik ettiği ve bu kapsamda COSO modelini yansıtan ayrıntılı bir "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile bir İç Kontrol El Kitabı yayınladığı (SIGMA, 2015:88),
- 2017 Yılı Raporunda, KİMK'in kapsamlı bir yasal ve operasyonel temeli olduğu, yönetsel hesap verebilirlik ve yetki devrinin Türk kamu idarelerince uygulandığı (SIGMA, 2017:112),

belirtilmiştir.

### *Sorunlar*

- 2011 Yılı Raporunda, "yönetsel hesap verebilirlik" kavramının hala erken bir aşamada olduğu (SIGMA, 2011:18),
- 2012 Yılı Raporunda, iç kontrolün başarılı bir şekilde uygulanması için ciddi zorlukların devam ettiği, üst yönetimin bazı alanlarda şüpheli yaklaşımının ve destek eksikliğinin altında yatan sorunların yanı sıra köklü müfettişlikler ile iç denetim arasında her zaman çatışma potansiyelinin olduğu, İç Kontrol MUB'un personeli ile SGB'lerdeki personel sayısı ve personel becerilerinin yeterli olmadığı, iç denetim birimlerinin bazılarının üst yönetim altında kurulurken, diğer durumlarda denetim birimleriyle aynı raporlama hattında kurulduğu, bunun da Kanunun uygulanması açısından tutarsızlık yarattığı, iç denetimin gelişimine karşı

direnç olduğu, üst yönetimlerden yeterince destek alınmadığı ve önemli sayıda idarede henüz iç denetçi atanmadığı, tam anlamıyla profesyonel bir İDKK'nın olmadığı (SIGMA,2012:22-25),

- 2015 Yılı Raporunda, tek gerçek zayıflığın Hükümetin mali yönetim ve kontrolün uygulanmasına yönelik belirli eylemler için yön göstermemesi ve ayrıca İç Kontrol MUB'un sistemin ilk aşamada ne ölçüde uygulandığını gösterecek verileri derlememesi olduğu (SIGMA, 2015: 88-89),
- 2017 Yılı Raporunda, bazı iç kontrol sistemlerinde hala boşluklar ve zayıflıklar olduğu, kamu iç kontrolünde 2015 yılına göre önemli bir gelişme olmadığı, AB uygulamalarıyla uyumu artırmak için 5018 sayılı Kanunda yapılması önerilen değişikliklerin henüz gerçekleştirilmediği, iç denetimin çoğu merkezi kamu kurumunda kurulmuş olmakla birlikte birkaç kilit kurumda hala kurulmadığı, üst yönetimin destek eksikliğinin iç denetim işlevinin daha da gelişmesini engellediği, iç denetim birimleri ve teftiş birimlerinin işlevleri arasında net bir ayırımın hala sağlanamadığı, birkaç kamu kuruluşunda bir dizi pilot proje başlamış olsa da, risk yönetimi uygulamalarının genellikle operasyonel olmadığı (SIGMA,2017:112-116),

ifade edilmiştir.

SIGMA Raporlarında da diğer raporlarda olduğu gibi iç kontrol konusundaki rehberlik eksikliğine ve iç denetime ilişkin sorunlara vurgu yapıldığı görülmektedir.

#### *Tavsiyeler*

- 2011 Yılı Raporunda, 5018 sayılı Kanunda yönetim sorumluluklarını daha da netleştirecek ve iç kontrolün kapsamını ve tanımını iyileştirecek değişiklikler yapılması (SIGMA,2011:20-21),
- 2012 Yılı Raporunda, özellikle ön mali kontrol ve yönetsel hesap verme sorumluluğu, iç kontrol bileşenleri ile ilgili kamu idarelerinin sorumluluklarının daha da açıklığa kavuşturulması, İç Kontrol MUB'un görevlerinin daha ayrıntılı



tanımlanması, İDKK'nın üyeliğindeki değişikliklerle birlikte rol ve sorumluluklarını netleştirilmesi, iç kontrol alanında başarılı olmak için daha büyük bir siyasi iradenin olması ve idare genelinde üst yönetimin açık bir şekilde sahiplenmesi, Kanundaki değişikliklerin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi, iç kontrole ilişkin kılavuz ve el kitabının bir an önce çıkarılması, İç Kontrol MUB tarafından tüm yönetim kademelerine yönelik tanıtım kampanyası başlatılması, SGB'lerin etkinliğini artırmak için boş kadroların doldurulması, ek mali hizmetler uzmanlarının eğitilmesi ve SGB'lerin ön mali kontrollere ilişkin faaliyetlerinin risk temelli bir yaklaşım getirecek şekilde gözden geçirilmesi, iç denetim birimlerinin tüm idarelerde kurulmasını sağlamak için siyasi taahhüt ve idare genelinde üst yönetimin kararlı tutum göstermesi, teftiş birimlerinin faaliyetleri ile iç denetim birimlerinin faaliyetleri arasındaki olası örtüşmenin ele alınması (SIGMA, 2012:26),

- 2015 Yılı Raporunda, yönetsel hesap verebilirliği daha da artıracak eylemler gerçekleştirilmesi (SIGMA, 2015:90),
- 2017 Yılı Raporunda, risk yönetimi el kitabının geliştirilmesi, tüm kamu kuruluşlarının risk yönetimi uygulamaları konusunda eğitilmesi ve risk yönetiminin kamu kuruluşlarına yaygınlaştırılmasının sağlanması (SIGMA, 2017: 138),

önerilmiştir.

## **2.8. ULUSAL LİTERATÜRDEKİ AKADEMİK ÇALIŞMALAR**

Tezde bu noktaya kadar kamu yönetiminde iç kontrol uygulamalarına ilişkin ulusal ve uluslararası raporlardaki değerlendirmelere yer verilmiştir. Bu alt bölümde ise araştırma soruları -iç kontrol sistemi ile Türk kamu yönetiminde nelerin hedeflendiği, iç kontrol sisteminin kamu idarelerince ne düzeyde benimsendiği ve uygulandığı, sistemin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler/sorunlar ve sistemin başarısını etkileyen faktörlerin neler olduğu ve iç kontrol reformuyla hedeflenenler ile uygulama sonuçlarının örtüşüp örtüşmediği- çerçevesinde kamu yönetiminde iç kontrol sistemi uygulamaları ile ilgili ulusal literatürde yer alan belli başlı çalışmalar ele alınacaktır.

İç kontrol, bir yönetim sorumluluğu modeli olarak 5018 sayılı Kanunla Türk kamu yönetimine dahil edilmiş ve iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler 2007 yılının sonundan itibaren kamu kurumlarında uygulanmaya başlanmıştır. Kamu sektöründe iç kontrol sistemi ise daha çok 5018 sayılı Kanunun çıkmasıyla beraber akademik çalışmaların konusu haline gelmiştir. Üzerinden on dört yılı aşkın bir süre geçmesine rağmen Türk kamu yönetimindeki iç kontrol uygulamalarına ilişkin literatürün yeterince gelişmediği; kamu yönetimine ilişkin çalışmaların önemli bir kısmının iç kontrolü tanımlayıcı ve kavramsal düzeyde ele alan, benzer tespit ve önerileri içeren çalışmalar olduğu, bazı çalışmalarda herhangi bir nitel araştırmaya dayanmayan değerlendirmelerin yapıldığı, kamu sektörüne göre özel sektöre yönelik uygulamalı çalışmaların daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca iç denetim alanında yapılan çalışmaların iç kontrole nazaran fazla olması iç denetimin araştırmacılar tarafından daha çok ilgi çektiğini göstermektedir. Bunda iç denetime ilişkin farkındalığın daha fazla olmasının rolü büyüktür.

YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanında yapılan araştırmada iç kontrol konusunda hazırlanan tezlerin 1985 yılına kadar gittiği tespit edilmiştir. 5018 sayılı Kanun 2003 yılında yasalaşmış olmakla beraber, Kanunun tüm hükümleriyle 2006 yılında yürürlüğe girdiği ve iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında 2007 yılı sonunda uygulanmaya başlandığı göz önünde bulundurularak çalışmada özellikle 2007 yılından itibaren yapılan doktora ve yüksek lisans tezleri değerlendirilmiştir.

2007 yılından bugüne kadar iç kontrol konusunda hazırlanan 265 tezdten 21'i kamu yönetimi anabilim dalında yapılmış olup bunlardan sadece 2'si doktora tezidir. Diğer tezlerin büyük çoğunluğunun işletme anabilim dalında yapıldığı görülmektedir. Bunlar dışında maliye, bankacılık, ekonomi, muhasebe vb. alanlarda iç kontrol konusunda yapılmış yüksek lisans ve doktora tezleri bulunmaktadır. Bahse konu tezlerin yanı sıra iç kontrol konulu mesleki yeterlilik tezleri de (Kayım, 2005; Erdoğan, 2009; Alikadioğulları, 2010; Sümer, 2010) hazırlanmıştır.

Yukarıda yer alan tezler dışında iç kontrol konusuna yönelik ulusal literatürde kitap (Aksoy, 2008; Bülbül, 2009; Tüm ve Memiş, 2012; Özbek, 2012; Eralp ve Bozbaş, 2014;

Kaya,2015; Derici, 2015) ve makale (Arcagök ve Yörük, 2004; Aksoy, 2005; Kesik, 2005b; Demirbaş, 2005; Candan, 2006, 2008, 2009; Gürdoğan, 2008; Güner, 2009; Özaydın, 2009; Uzun, 2009; Kayım, 2009; Dabbağoğlu, 2009; Akyel, 2010a, 2010c; Bozkurt, 2009; Bozkurt, 2010; Bülbül, 2011; Türedi, 2011; Kaya, 2013; Fıkırkoca, 2013, 2014; Baskıcı, 2015; Cömert 2015, 2016) olarak yayımlanan çalışmaların genel olarak kamu yönetiminde kavramsal çerçeveye yoğunlaştığı görülmektedir.

İç kontrol uygulamaları konusunda daha çok özel sektör işletmesine yönelik yapılan nitel çalışmalar, son yıllarda kamu yönetiminde de (Bülbül ve Durukan, 2020; Uğurlu, 2018; Ağmaz, 2018) ağırlık kazanmaya başlamıştır. Söz konusu çalışmaların büyük çoğunluğunda iç kontrolün kamu kurumlarında uygulanma düzeyi, beş bileşen (unsur) ve altında yer alan standartlar kapsamında ve anket yöntemi kullanılarak ele alınmıştır. Ayrıca bu çalışmaların bazılarında iç kontrol sürecindeki aktörlerden yalnızca bir grubun (strateji geliştirme birim yöneticileri, çalışanları, iç denetçiler vb.) değerlendirmelerine yer verilmiştir.

Eray (2020) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’de hem kamu hem de özel sektördeki iç kontrolün performansı yeni kurumsal kuram paradigması kapsamında incelenmiş ve iç kontrolün performansının değerlendirilmesine yönelik çerçeve oluşturacak bir model önerisi sunulmuştur. Çalışmada görüşme yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonunda, iç kontrole ilişkin makro seviyede daha çok zorlayıcı mekanizmalardan kaynaklı bir eş biçimliliğin oluştuğu, genel olarak olumlu bir eğilim bulunmakla beraber iç kontrolün doğru şekilde algılanması ve içselleştirilmesini içeren sorunların sürdüğü değerlendirilmiştir. Ayrıca, iç kontrol düzenlemelerinin nitelik ve uygulama boyutlarıyla ilgili geliştirilmesi gereken alanların olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bülbül ve Durukan’ın (2020) kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin uygulanma düzeyini araştırdıkları “İç Kontrol Sistemi ve Türk Kamu Yönetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı çalışma kapsamında; Ankara’da bulunan 117 kamu idaresinden 62’sinin strateji geliştirme ve/veya mali hizmetler biriminde görevli ya da iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu personelin anket yöntemiyle görüşleri alınmış, sistemin uygulanma düzeyi kamu iç kontrol standartları baz

alınarak ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda; idarelerin dörtte üçünden fazlasında iç kontrol birimlerinin kurulmuş olduğu, kamu idarelerinin % 93,1'inde iç kontrol standartları uyum eylem planı hazırlanmakla birlikte sadece % 60,1'inin kamu iç kontrol standartlarıyla uyumlu olduğu, kamu idarelerinde iç kontrol birimi ve sistemi kurulmadan iç denetim birimlerinin kurulduğu, ankete katılan kamu personelinin iç kontrol sistemine bakış açılarının kısmen olumlu düzeyde olduğu ve iç kontrol birimleri olan kamu idarelerinin iç kontrol bileşenlerinin uygulanma oranının olmayanlara oranla daha yüksek gerçekleştiği tespit edilmiştir. Ankete katılanlar, karşılaştıkları en önemli sorun olarak üst yönetimin iç kontrol çalışmalarına yeterli desteği vermemesini, ikinci olarak çalışanların iç kontrol sistemini sahiplenmemesini, üçüncü olarak ise iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında uygulanmasının zorluğunu ifade etmişlerdir. Bu sorunlarla bağlantılı dördüncü sorun olarak da katılımcılar Merkezi Uyumlaştırma Biriminin yeterli rehberliği yap(a)mamasını belirtmişlerdir. Genel olarak değerlendirildiğinde, kamu idarelerinin büyük çoğunluğunda iç kontrol sisteminin kurulmadığı, kamu idarelerinin sistemi yeterince içselleştiremediği ve genel itibariyle danışmanlık hizmeti alım yoluna gidildiği; iç kontrol sisteminin işleyişi ve yararları ile ilgili bilgilendirme faaliyetinin tüm idarelerde yapılmadığı, ayrıca birçok idarenin kendisine özgü yazılı standartlarının olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Uğurlu'nun (2018) üniversitelerde iç kontrol sistemine ilişkin çalışmaların hangi seviyede olduğunu belirlemek ve mevcut uygulamaların etkinliğini değerlendirmek amacıyla yaptığı çalışma kapsamında, 106 üniversitenin 72'sinin Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının anket yoluyla görüşleri alınmıştır. Çalışmada iç kontrol sisteminin beş bileşeninin uygulanmasına ilişkin şartların yerine getirilip getirilmediği değerlendirilmiştir. Katılımcıların cevaplarından üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkin olduğu, iç kontrolün devlet üniversitelerinde gerek üniversite yönetimi gerekse personel tarafından genel olarak desteklendiği, pek çok üniversitenin eylem planlarını hazırladığı sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan, üniversitelerin bir kısmının eylem planlarını hazırlamış olmakla beraber planlarda öngörülen faaliyetlere çeşitli nedenlerle başlayamadığı, bir kısmının ise başladıkları çalışmaları sonuca ulaştıramadığı tespit edilmiştir.

Kılınç (2010) tarafından yapılan çalışmada, kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin uygulanmasını etkileyen faktörler, 27 kamu idaresinin strateji geliştirme başkanları ve daire başkanlarına yönelik 40 soruluk anket yöntemiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Bulgular “kurumsal teknolojik alt yapı, strateji geliştirme birimlerinin yetkinliği ve kurumsal kapasite, yasal çerçeve, stratejik planlama iç kontrol ilişkisi, iç kontrol farkındalığı, yönetim desteği, merkezi uyumlaştırma birimi ve kurumsal alışkanlıklar ve değişime karşı direnç” başlıkları altında değerlendirilmiştir. İdarelerin teknolojik kapasitelerinin olduğu fakat bu kapasiteyi etkin kullanamadıkları, bazı strateji geliştirme birimlerinin kurumsal kapasite ve yetkin personel eksikliği olduğu, iç kontrolün sadece mali kontrol olarak algılandığı, üst yöneticilerde iç kontrolün bir yönetim aracı olduğuna ilişkin farkındalığın henüz oluşturulmadığı, gelinen aşamada iç kontrol konusunda gerek mevzuat gerek uygulama performansı bakımından olması gereken seviyeden uzak olduğu, bunun da daha çok iç kontrol sisteminin amacının, yapısının, özelliklerinin, yapılan düzenlemelerin niteliğinin tam olarak anlaşılammış olmasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ağmaz’ın çalışmasında (2018), Türkiye’deki tüm büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve bu etkinliği etkileyecek faktörler ile büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumu; uyum eylem planları ile Sayıştay’ın büyükşehir belediyelerine ilişkin düzenlilik denetimi raporlarının sonuçları analiz edilerek araştırılmıştır. Araştırma neticesinde, uyumun beklenen seviyede olmadığı, hatta risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri bileşenlerinde çok daha düşük olduğu anlaşılmıştır. Nüfusu fazla olan büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin azaldığı, bu belediyeler daha küçük belediyelere göre daha fazla sayıda ve türde faaliyet yürüttükleri için etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin onlar için daha önemli olduğu ve bu nedenle iç kontrol konusunda çabalarını artırmaları gerektiği sonucuna varılmıştır.

Çalışkan ve Çiftçi (2017) Maliye Bakanlığının iç kontrol uygulamalarını değerlendirdikleri çalışmada, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması konusunda Maliye Bakanlığının henüz hedeflenen seviyeye gelemediğini, personelin iç kontrolü

sahiplenmesi ve algılamasında sorunlar olduğunu ve bunun için daha etkili önlemlerin alınması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Can ve Çetin (2016) tarafından iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemelerin Devlet üniversiteleri nezdinde oluşturduğu farkındalığı değerlendirmek amacıyla iç denetim birim başkanlarına yönelik ankete dayalı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada katılımcılara iç kontrol sisteminin beş bileşeni itibarıyla ayrıntılı sorular yöneltilmiştir. Çalışmanın sonucunda Devlet üniversitelerinde kontrol ortamının yeterli düzeyde olmadığı, risk değerlendirme ve bilgi iletişim bileşenlerinde zafiyet olduğu, izleme bileşeni açısından da yetersizlik bulunduğu sonucuna ulaşılmış; bu kapsamda iç denetçilerin kontrol ortamıyla ilgili aksaklıkların ortadan kaldırılması için somut öneriler getirmeleri, sistemin iyileştirilmesine yönelik üniversite yöneticileri ile daha koordineli çalışmaları, risk haritası çıkarılması ve risk yönetim stratejisinin belirlenmesi ve farkındalık sağlanması önerileri getirilmiştir.

Akyel (2010c) çalışmasında, iç kontrolün işletilmesi ile ilgili Türk kamu yönetiminde yapısal ve uygulamaya ilişkin sorunlar olduğunu belirtmiştir. Akyel, bu sorunların çözümü için iç kontrolün doğru tanımlanması, sağlıklı kurulması ve etkin uygulanmasına ilişkin süreçlerin birbirleriyle entegre şekilde yürütülmesi ve sistemin sürekli gözden geçirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Kaya (2013) iç denetçilerin kamu idarelerinde iç kontrol sistemi oluşturulurken ne gibi rol ve sorumluluklar üstlenebileceğini ele aldığı çalışmasında; kamu idarelerinin Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğindeki düzenlemeler doğrultusunda yürütecekleri çalışmaları 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları öngörülmesine rağmen, çeşitli sebeplerle bu çalışmaları tamamlamakta zorlandıkları ve çoğu kurumun yalnızca “İç Kontrol Eylem Planları” hazırlamak ve “Kontrol Ortamı” ile ilgili bazı çalışmalar dışında ilerleme kaydedemediklerini belirtmektedir. Kaya, iç kontrol çalışmalarının yavaş ilerlemesinin sebepleri olarak;

- “İç kontrol sistemi oluşturma konusunda kamu sektöründe yeterince iyi uygulama örneği bulunmaması,

- İdarelerin uygulamaya yönelik yeterli rehberlik sağlayamamış olması,
- İdarelerin üst yöneticilerinin iç kontrol ile ilgili olarak yeterli düzeyde bilgilendirilmemiş olması ya da hatalı bilgilendirilmesi,
- İdare genelinde iç kontrole ilişkin algıların hatalı olması,
- İç kontrolün sadece strateji geliştirme birimlerinin işi olarak algılanması,
- İç kontrol sistemi ile kalite yönetimi ve süreç yönetimi gibi kavramların karıştırılması,
- İdarelerin, iç kontrol sistemleri konusunda yetkin olmayan kişi ya da kuruluşlardan eğitim ve danışmanlık hizmetleri almaları,
- İç kontrol sistemi oluşturmaya yönelik yöntem ve araçların, idarelerin kurumsal kültür, personel yapısı ya da mevcut kurumsal kapasiteleri ile uyumlu olmaması,
- Geçmişte süreç yönetimi, kalite yönetimi gibi kurumsal projelerin çeşitli sebeplerle başarısız olması nedeniyle idarelerin yeni projelere karşı inançsız ve isteksiz olmaları,
- İç denetçilerin sağlayabileceği danışmanlık hizmetlerinden yeterince faydalanılamamasını”,

saymaktadır. Kaya ayrıca, kendi idarelerinin örgüt yapılarını, iş süreçlerini ve kurum kültürlerini iyi bilen; iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim konularında daha bilgili ve tecrübeli iç denetçilerin iç kontrol sisteminin oluşturulması çalışmalarında danışman olarak yer almalarının önemini vurgulamaktadır.

Fıkırkoca tarafından dört bölüm halinde yayımlanan “Kamuda İç Kontrol Yolculuğu” başlıklı makale dizisinin birinci ve ikincisinde (2013), iç kontrolün kavramsal çerçevesi çizilmiş ve iç kontrol sisteminin kamu yönetiminde etkin işletilmesine yönelik gerekli hususlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- “Üst yönetimin taahhüdü, desteği ve gözetimi,
- Hedeflerin gerçekçi, ulaşılabilir ve ölçülebilir şekilde belirlenmesi,

- İç kontrol sisteminin kuruluşun yönetim yapısına entegre olarak tasarlanması, kurulması ve işletilmesi,
- Güçlü bir risk değerlendirme ve kurumsal risk yönetimiyle entegrasyon sağlanması,
- Kuruluşun tümünü kapsamaması,
- Şeffaf bir iş yapış şeklinin oluşturulması,
- Kontrole uygun ve etik davranışın güçlendirildiği bir çalışma kültürünün oluşturulması,
- İçsel ve dışsal bilgi paylaşımı için gerekli sistem ve altyapının oluşturulması”.

Fıkırkoca üçüncü (2014a) ve dördüncü (2014b) makalelerinde ise 5018 sayılı Kanun ve ilgili düzenlemeler doğrultusunda iç kontrol sisteminin uygulamaya alınmasında yaşanan sorunlar, nedenleri ve çözüm önerilerini ortaya koymuştur. Üçüncü makalede söz konusu aksaklıklar beş boyutta incelenmiştir (Fıkırkoca, 2014a:69-81):

Kavramsal ve yaklaşımsal sorunlar başlığı altında; iç kontrolle bir değer yaratılmadığı, kopyalamanın ötesine geçerek, küresel düzeydeki en iyi uygulama örneklerinden yararlanarak kendi kültürümüz ve iş yapış şeklimizle uyumlu hale getirilmiş bir modelin oluşturulamadığı, üst yönetimde iç kontrol farkındalığının oluşmadığı ve böyle bir gündemin olmadığı ve iç kontrolün büyük ölçüde ön mali kontrol faaliyeti olarak algılandığı ifade edilmiştir.

Mevzuat ve uyuma ilişkin sorunları olarak; iç kontrolle ilgili mevzuat, standart ve rehberlerin yayımlanmasında geç kalınması, mevzuatın doğru ve tam olarak anlaşılması ve uygulanmasına yönelik rehberlik konusundaki yetersizlik ve uluslararası mevzuatın zamanında izlenip ulusal mevzuata uyarlanmasıyla ilgili çalışmaların yetersizliği sayılmaktadır.

Koordinasyona ilişkin sorunlar olarak ise Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Maliye Bakanlığında bir genel müdürlük bünyesinde bir daire başkanlığı düzeyinde



konumlandırılmış olmasının işin önem düzeyi ve içeriği açısından büyük bir sorun oluşturduğu, üstlendiği görev ile konumu ve kapasitesinin uyumlu olmadığı değerlendirilmiştir.

Sistemin Sayıştay tarafından denetlenmesindeki sorunlar başlığında; denetimlerde iç kontrole bütüncül olarak bakılmaması ve uygulamaya ilişkin sorunların tespitinde Sayıştay'ın yetersiz kaldığı izleniminin oluşması, denetim sonucunda iç kontrol sistemiyle ilgili olumsuzlukların ortaya çıkarılması durumunda hangi yaptırımların uygulanacağı ve sorumlular hakkında hangi sonuçları doğuracağı hususlarının herhangi bir hukuki metinde düzenlenmemiş olması en önemli sorunlar olarak ifade edilmiştir.

İdarelerde iç kontrolün kurumsallaştırılmasına ilişkin sorunlar olarak ise; ülke genelinde uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin dokümantasyon ağırlıklı yürütüldüğü, kurumlarda yeterince benimsenemediği ve yürütülen faaliyetlerin bir parçası olarak görülmediği, kamu idarelerinin çoğunluğunun daha işin başında olduğu, üst düzey yönetimin taahhüt ve desteğinde yaklaşımsal ve yapısal yetersizlikler olduğu, iç kontrol sisteminin yeterince sahiplenilmediği, strateji geliştirme birimlerinin yapısı ve yetkinliklerinin çoğunlukla bu görevin gerçekleştirilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığı, iç denetim birimlerinin izleme, denetim ve rehberlik faaliyetlerinin mevcut durumda büyük çoğunlukla gerçekleştirilmediği, kurum kültürü değişimi yaratılmasının üzerinde durulmadığı belirtilmiştir.

Fıkırkoca dördüncü makalesinde ise, kamu yönetiminde etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasına ilişkin önerilerini aşağıdaki şekilde ifade etmektedir (2014b: 81-85):

- “İç kontrolün gerekliliği ve önemi konusunda farkındalık ve bilinç sürekli geliştirilmelidir.
- İç kontrol sistemi ile değer yaratabilme konusunda çalışma kültürünün geliştirilmesi sağlanmalıdır.
- İç kontrol konusunda ulusal boyutta ve idareler boyutunda anlayış ve kavrayış geliştirilmeli, kapsamı netleştirilmelidir.

- Mevzuat, standart ve rehber iyileştirilmelidir.
- Güçlü bir organizasyonun ve koordinasyonun sağlanması gerekir.
- İç kontrolün kurumsallaştırılması sağlanmalıdır.
- Sayıştay'ın bir dış denetim fonksiyonu olarak iç kontrol konusundaki denetimlere verdiği önemi arttırarak devam ettirmesi gerekir.”

Bu çalışma, 5018 sayılı Kanun ile Türk kamu yönetimine dahil edilen iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında uygulanması sürecini değerlendirmesi açısından yukarıda bahsedilen çalışmaların bazıları ile benzerlik taşımaktadır. Ancak kamu yönetiminde iç kontrol sistemine ilişkin nitel araştırmaya dayanan diğer çalışmalar (Can ve Çetin,2016; Çalışkan ve Çiftçi, 2017; Uğurlu,2018) çoğunlukla ya bir kamu kurumunun ya da kamu kurumlarında iç kontrolle ilgili rol ve sorumluluğu olan yalnızca bir aktörün değerlendirmelerini içeren dar kapsamlı çalışmalardır. Bazı çalışmalar da (Akyel, 2010; Kaya, 2013; Fıkrkoca, 2013,2014) gözleme dayanmaktadır. Bu çalışma ise süreçte yer alan farklı aktörlerin neredeyse tamamının çalışma kapsamına dahil edilmesi ve Türk kamu yönetiminde iç kontrol uygulamalarını değerlendirmeye yönelik bütüncül bir bakış açısına sahip olması açılarından diğer çalışmalardan farklılık taşımakta ve bu yönüyle literatürdeki önemli bir boşluğu dolduracağı değerlendirilmektedir.

### 3. BÖLÜM

## KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARININ ANALİZİNE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI

### 3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KONUSU

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile hem kamu mali yönetimini hem de genel olarak kamu yönetimini etkileyen kapsamlı değişiklikler yapılmış ve kamu idareleri için YKİ anlayışını yansıtan birtakım yeni yönetsel araçlar getirilmiştir. Bu araçlardan birisi de iç kontrol sistemidir.

Kanunla, her idarenin kendi yönetim sorumluluğu kapsamında iç kontrol sistemini oluşturması ve çıkarılan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat ile de kamu idarelerinin bu amaca yönelik olarak yönetsel bir çaba göstermeleri öngörülmüştür. Bu doğrultuda, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik çalışmalar on dört yılı aşkın bir süredir yürütülmektedir.

5018 sayılı Kanun her ne kadar 2006 yılında tüm hükümleriyle yürürlüğe girmiş olsa da iç kontrol sistemi uygulamalarına yön verecek ikincil ve üçüncül düzey mevzuatın gecikmeli yürürlüğe girmesi nedeniyle uygulama 2007 yılı sonu itibarıyla başlamıştır. Bu tarih esas alındığında Türk kamu yönetiminde iç kontrol sistemi kurulmasıyla ilgili çalışmaların üzerinden reformun sonuçlarını ortaya koyabilecek bir sürenin geçtiği düşünülmektedir.

Bu araştırma, Türkiye’de iç kontrol sistemi ile kamu yönetiminde neler hedeflendiğini, ilgili düzenlemelerin kamu kurumlarınca ne düzeyde benimsendiğini ve uygulandığını (Türk kamu yönetimindeki iç kontrol sistemi uygulamalarının mevcut durumunu), iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde karşılaşılan zorlukları/sorunları ve başarısını etkileyen faktörleri, iç kontrol sistemi reformuyla hedeflenenler ile uygulama sonuçlarının örtüşme düzeyini (iç kontrol sisteminin ulaştığı noktada beklentilere karşılık

verip veremediği) değerlendirmeyi, geleceğe yönelik bazı önerilerde bulunmak suretiyle sürece katkı sağlayabilecek sonuçlara ulaşmayı amaçlamaktadır.

Araştırmanın konusu, 1980’li yıllarda başlayıp 2000’li yıllarda ivme kazanan Türk kamu yönetimindeki dönüşümün önemli adımlarından birisini oluşturan iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında uygulanmasıdır. Bu çerçevede aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır:

Araştırma sorusu: *“Kamu mali yönetimi ve kontrol reformu ile Türk kamu yönetimine giren iç kontrol sistemi kamu kurumlarınca ne düzeyde benimsenmekte ve uygulanmaktadır?”*

Bu kapsamda araştırmanın alt soruları:

- İç kontrol sistemi ile Türk kamu yönetiminde neler hedeflenmiştir?
- Kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin uygulamasında karşılaşılan güçlükler/sorunlar ve sistemin başarısını etkileyen faktörler nelerdir?
- İç kontrol sistemi reformuyla hedeflenenler ile reformun uygulama sonuçları örtüşmekte midir?

Araştırma Türkiye’deki kamu iç kontrol sistemi reformunun uygulama sürecini kapsamakta, bu sebeple dünyada iç kontrol alanında yaşanan reform ve değişim süreci araştırma kapsamı içinde yer almamaktadır. Ayrıca yeni sistemin, uluslararası standartlar ve iyi uygulamalarla ne derece örtüştüğü de bu araştırmanın konusu dışındadır. Katılımcıların dünyadaki gelişmelerle ilgili bilgi ve önerileri dikkate alınmakla birlikte araştırmanın ana konusunu Türkiye’deki iç kontrol sistemi ve uygulamaları oluşturmaktadır.

### 3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Türkiye’de kamu yönetiminde iç kontrol sistemi uygulamalarına ilişkin literatür yeterince gelişmemiştir. İç kontrol sistemi ve uygulamalarını kamu kurumları açısından değerlendiren çalışmalar literatürde sınırlı sayıdadır. YÖK’e ait tez veri tabanında, iç kontrol sistemi konusunda doktora düzeyinde yapılmış çalışmaların büyük bir kısmının işletme ve bankacılık alanlarında yoğunlaştığı ve büyük oranda özel sektördeki uygulamaları ele aldığı; kamu yönetimi alanında yapılmış, Türk kamu yönetiminde iç kontrol sistemi konusunu hem kavramsal düzeyde hem de uygulama düzeyinde ele alan, iç kontrol sisteminin kamu yönetiminde uygulanmasını ve bu süreçte karşılaşılan güçlükleri/sorunları ampirik çalışma ile ortaya koyan doktora tez çalışması bulunmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemi ve uygulama sürecine ilişkin Türkiye’de yapılan çalışmaların daha çok özel sektör ağırlıklı olması veya kamu yönetimi ile ilgili olanların daha dar kapsamda yapılmış olması nedeniyle kamu yönetimi uygulamalarını bütünsel olarak ortaya koyan bu çalışmanın ulusal literatürde bu alandaki akademik boşluğu dolduracağı değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanunda kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması sürecinde üst yöneticiler, harcama yetkilileri, strateji geliştirme birimleri yöneticileri, iç denetçiler ile diğer yönetici ve çalışanlar temel aktörler olarak belirlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Kontrol MUB’un da iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulamaların izlenmesi sürecinde ciddi bir rol ve sorumluluğu bulunmaktadır. Sistemin önemli bir diğer aktörü de Sayıştay’dır.

Araştırma kapsamında araştırmacı tarafından belirlenen 6 Bakanlıkta görev yapan ve yukarıda bahsedilen temel aktörler ile sistemin diğer aktörleri (5018 sayılı Kanunun TBMM’de yasalaşması sürecinde önemli rol oynayan milletvekilleri ve sistemin uygulanması sürecini yakından izleyen, iç kontrol konusunda eğitim, danışmanlık ve araştırma vb. faaliyetler yürüten sivil toplum kuruluşları yetkilileri) ile görüşmeler yapılmıştır. Türkiye’de iç kontrol sisteminin yasalaşması sürecinde rol alan, iç kontrol sistemini uygulayan, izleyen ve denetleyenlerin görüşleri, gözlemleri ve deneyimlerinden yararlanılarak kamu yönetiminde iç kontrol sistemi uygulamalarını değerlendirme

olanağı veren bu görüşmeler, başarı ve karşılaşılan zorluklara ilişkin önemli bir bakış açısı sağlamakta ve bu da çalışmanın özgünlüğünü artırmaktadır.

Araştırmanın bu yönleriyle, konuya ilgi duyan diğer araştırmacılar için bir referans, uygulayıcılar için bir rehber olacağı, uygulamadaki sorunları çözmeye yönelik politika yapıcılara yol gösterebileceği ve ilgili araştırmaların derinlik kazanmasına katkı sunacağı değerlendirilmektedir.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI**

#### **3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi**

5018 sayılı Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin oluşturduğu genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini ise; Kanunun ekinde yer alan (I) sayılı cetveldeki genel bütçeli kamu idareleri, (II) sayılı cetveldeki özel bütçeli idareler ve (III) sayılı cetveldeki düzenleyici ve denetleyici kurumlar oluşturmaktadır. Kanun ve ikincil mevzuatına göre; düzenleyici ve denetleyici kurumlar dışında genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin iç kontrol sistemi kurma yükümlülüğü bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun kapsamında olmamakla beraber kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ve bağlı ortaklıkları, 26 Haziran 2020 tarihli ve 31167 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 7247 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 22 nci maddesi ile 2/1/1990 tarihli ve 399 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen Ek 4’üncü madde kapsamında, idarelerinde iç kontrol sistemi oluşturmakla yükümlü kılınmışlardır.

Araştırmanın evrenini iç kontrol sistemini kurma yükümlülüğü bulunan kamu kurumlarının tamamı ve iç kontrolle ilgili yetkilileri, reformun yasalaşması sürecinde rol

oyunayan milletvekilleri, 5018 sayılı Kanunun hazırlanması sürecinde görev alan, uygulamaları yönlendiren ve izleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, idarelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini yaptığı denetimlerle değerlendiren Sayıştay denetçileri ile konuyla ilgili sivil toplum kuruluşlarının yetkilileri oluşturmaktadır. Gerek araştırmaya başlanıldığı dönemde KİT'ler ve bağlı ortaklıklarının iç kontrol sistemi kurma zorunluluğu bulunmaması gerekse hukuki ve idari statülerinin diğer kamu kurumlarından farklı olması nedeniyle KİT'ler ve bağlı ortaklıkları örnekleme dahil edilmemiştir.

Araştırmanın örnekleme belirlenirken “amaçlı örnekleme (*purposive sample*)” yöntemlerinden kartopu-zincir örnekleme modeli esas alınmıştır. Bu model, araştırmacının temel sorunsalına ilişkin zengin ve en kapsamlı bilgilerin edinilebileceği kişi veya durumların belirlenmesinde etkili bir modeldir. Modelde, araştırmacının görüşmesi gereken kişi veya ilgilenmesi gereken durumların net olarak sınırlandırılabilmesi olanağı bulunmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 111). Kartopu-zincir örnekleme, özellikle gözlem ve görüşme tekniği ile gerçekleştirilen araştırmalarda kullanılmaktadır. İlk olarak istenen özellikleri taşıyan birimlerle görüşme yapılmakta, sonra ilk görüşülen birimlerin referansıyla ikinci birimlerle görüşülmekte, ikinci birimlerden yola çıkılarak da üçüncü birimlerle vb. görüşmelere devam edilmektedir (Kümbetoğlu, 2005: 98).

Araştırmaya başlanıldığı dönemdeki mevcut Bakanlıklar arasından iç kontrol sistemi uygulamalarında daha önde olduğu ve daha geride kaldığı değerlendirilen ve klasik, klasik olmayan, yatırımcı, halkla iletişimi yoğun ve benzeri Bakanlıklar arasında temsil niteliği olan 6 Bakanlık araştırmacı tarafından seçilmiştir. Örneklem seçilirken ilk olarak uzun yıllardır bakanlık şeklinde örgütlenmiş, klasik kamu hizmeti sunan ve aynı zamanda halkla iletişimi yoğun ve yatırımcı bakanlıklar arasından Sağlık, Tarım ve Orman ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları belirlenmiştir. Diğer taraftan kurumsal geçmişleri yanında hizmet yürüttükleri alanlar da bakanlıkların seçiminde etkili olmuştur. Bilim, teknoloji gibi güncel ve yeni hizmet alanlarında hizmet sunan bakanlıkların da temsil edilmesi amaçlanmış ve bu kapsamda Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı da örnekleme dahil edilmiştir. Ayrıca öncesinde farklı bakanlık çatısı altında iç kontrol sistemi

oluşturma çalışmalarını yürütürken, sonrasında tek bir çatı altında birleşen bakanlıklarda iç kontrol sistemi uygulamalarının değerlendirilebilmesi için Ticaret Bakanlığı örnekleme yer almıştır. Kamu mali yönetimi reformunun öngördüğü stratejik yönetim modelinin temel aktörlerinden biri olan Kalkınma Bakanlığının iç kontrol sistemini uygulama sürecinin değerlendirilmesinin Teze önemli katkı sunacağı değerlendirilerek örnekleme dahil edilmiştir. Seçim yapılırken dikkate alınan bir diğer husus ise bakanlıkların iç kontrol sistemi oluşturmaya yönelik yürüttükleri çalışmalar olmuştur. Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama dışında başka bir şey yapmamış bakanlıklar, eylem planları yürürlüğe girdikten sonra “kontrol ortamı” bileşenine göre çalışmaya başlamış ve/veya tamamlamış olanlar ile tüm bileşenlere yönelik çalışma yapmış olan bakanlıkların temsil edilmesine dikkat edilmiştir.

Seçilen Bakanlıkların iç kontrol sisteminin kurulması, işleyişinin izlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınmasından sorumlu üst yöneticileri, kendi birimlerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasından sorumlu harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, tüm kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin uygulamaya geçirilmesi sürecinde gerekli koordineyi sağlamak ve birimlere rehberlik etmekten sorumlu strateji geliştirme birimlerinin yöneticileri ile iç kontrol sisteminin yeterlik ve etkinliğini değerlendirecek iç denetçiler, ayrıca 5018 sayılı Kanunun hazırlanması sürecinde görev alan ve uygulamaları izleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, TBMM’de yasalaşması sürecinde önemli rol oynayan milletvekilleri, denetimlerinde idarelerin iç kontrol sistemine ilişkin uygulamalarını değerlendiren Sayıştay denetçileri ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin yetkilileri örnekleme dahil edilmiştir.

### **3.3.2. Araştırmanın Kısıtları**

Araştırmada çalışmanın amacına ulaşmasına en fazla katkıyı sağlayacağı düşünülen katılımcılardan veri elde edilmesine özen gösterilmiştir. Kuşkusuz, iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yer alan tüm aktörlere yönelik bir alan araştırması sonuçların daha kapsamlı olmasını sağlayabilirdi. Ancak tüm kamu kurum ve kuruluşlarındaki aktörlere ulaşmanın mümkün olmaması sebebiyle araştırma, evren ve örneklem kısmında belirtilen kamu kurumu temsilcileri, milletvekilleri ve sivil toplum kuruluşları yetkilileri ile sınırlı



tutulmuştur. Benzer şekilde örneğin anket yöntemiyle daha fazla katılımcıya ulaşılabilsede mevcut çalışma için bu yöntemin derin ve nitelikli bir veri sağlamayabileceği değerlendirilmiştir. Dolayısıyla mevcut araştırmada çalışma konusuna en uygun katılımcı kitlesinden veri alınarak değerlendirme yapılmıştır.

Veri toplama sürecinde bazı sınırlılıklar yaşanmıştır. Öncelikle 5018 sayılı Kanunda üst yönetici olarak belirtilen bakan ve bakan yardımcılarının ciddi yoğunlukları nedeniyle kendilerinden randevu almak mümkün olmamıştır. Yalnızca Bakanlıkların bağlı/ilgili kuruluşlarının üst yönetici konumundaki genel müdürlerinden randevu alınabilmektedir. Bazı katılımcıların yoğun çalışma temposu randevu alma sürecini uzatmış, bu da görüşmelerin öngörülenden daha uzun bir sürede gerçekleşmesine neden olmuştur. Diğer taraftan bazı katılımcıların iş yoğunluğundan kaynaklı zaman sıkıntısı görüşmelerin tahmin edilenden kısa sürede gerçekleşmesine sebep olurken, bazı görüşmelerde konuların dışına çıkılması ise görüşme sürelerini uzatmıştır. Bazı katılımcıların görüşlerini e-posta yoluyla yazılı olarak vermeleri de yüz yüze görüşmelerdeki gibi kapsamlı cevap alma imkânını ortadan kaldırmıştır.

Ayrıca, araştırma konusunun kamu yönetiminde iç kontrol sistemi ve uygulama süreci ile ilgili olması nedeniyle araştırma sırasında katılımcıların bazı gerekçelerle sınırlı açıklama yapması, subjektif olması ve/veya sorumluluk psikolojisi ile gerçek durumu yansıtmaması olasılığı araştırmanın diğer sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

### **3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Çalışmanın konusu önceki bölümlerde literatür taraması, denetim ve ilerleme raporları, konuyla ilgili birincil, ikincil ve üçüncül düzey düzenlemeler gibi ikincil kaynaklarla ele alınmıştır. Bu bölümde ise birincil kaynak olarak yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen veriler analiz edilecek, konu tüm veri kaynakları ile ele alınarak değerlendirilecektir.

Araştırma sürecinde öncelikle araştırmaya dahil edilecek kişiler belirlenmiş, daha sonra ilgili literatür, mevzuat vb. düzenlemeler çerçevesinde katılımcıların özellikleri de

dikkate alınarak sorular hazırlanmış, görüşmeler gerçekleştirilmiş, veriler toplanmış ve son olarak elde edilen veriler analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Görüşme soruları, 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat, incelenen yerli ve yabancı literatür ile konuyla ilgili uzman görüşlerinden yararlanılarak bizzat araştırmacı tarafından hazırlanmıştır. Soruların hazırlanması sürecinde gerek Tez Danışmanının gerekse Tez İzleme Komitesi üyelerinin önerileri dikkate alınmış, konunun uzmanları ile istişarelerde bulunulmuştur. Alan araştırmasında çalışmanın ana sorusu ve alt sorularına cevap bulmak amacıyla görüşme yapılan katılımcıların konu ile ilgisi dikkate alınarak sorular özelleştirilmiş, toplamda 7 soru seti hazırlanmıştır.

**“İç kontrol sistemi kamu kurumlarınca ne düzeyde benimsenmekte ve uygulanmaktadır?”** araştırma sorusu çerçevesinde katılımcılardan;

1. *“Kurumunuz üst yöneticisinin iç kontrole bakışı ve algısı nasıldır?”*
2. *Kamu kurumları üst yöneticilerinin iç kontrole bakışı ve algıları nasıldır?”*
3. *İdarenizde, görev ve yetkileri çerçevesinde iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan harcama yetkilileri ile diğer yöneticilerin iç kontrol sistemi hakkında farkındalığı hangi düzeydedir ve algıları nasıldır?”*
4. *İdarenizde çalışanların iç kontrol sistemi hakkındaki farkındalık düzeyi nedir, iç kontrole bakışı ve algıları nasıldır?”*
5. *Kamu çalışanlarının iç kontrole bakışı ve algıları nasıldır?”*
6. *İdarenizde iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için bugüne kadar yürütülen çalışmalar nelerdir, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?”*
7. *İç kontrol sistemiyle ilgili kamu kurumlarındaki algı ve kurumsal kültür değişimi hakkında ne düşünüyorsunuz?”*
8. *Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüşmesi hakkında değerlendirmeleriniz nelerdir?”*

sorularına cevap vermeleri istenmiştir.

**“İç kontrol sistemi ile Türk kamu yönetiminde neler hedeflenmiştir?”** alt araştırma sorusu çerçevesinde katılımcılara;

1. *“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı sizce nedir?”*
2. *Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemini, kamu yönetimine olan katkısını ve önemini nasıl değerlendiriyorsunuz?*
3. *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yasalaşma sürecinde iç kontrol sistemi hakkında önceden bilgilendirildiniz mi?*
4. *Kamu idarelerinde uluslararası kabul görmüş standartlarda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?*
5. *5018 sayılı Kanun ile bu Kanunda değişiklik yapan 5436 sayılı Kanunun TBMM Plan Bütçe Komisyonu ve Genel Kurul görüşmelerinde iç kontrol sistemine ilişkin maddelerle ilgili hiçbir milletvekilinin söz almamasının nedeni sizce ne olabilir?”*

soruları sorulmuştur.

**“Kamuda iç kontrol sisteminin uygulamasında karşılaşılan güçlükler/sorunlar ve sistemin başarısını etkileyen faktörler nelerdir?”** alt araştırma sorusu çerçevesinde katılımcıların;

1. *“İç kontrol sistemi idarenizde kurumsal kültürün bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?”*
2. *İç kontrol sisteminde iç denetimin rolü ve idarenizdeki iç denetim uygulamalarının etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?*
3. *İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) idarenize verdiği rehberlik ve destek konusunda ne düşünüyorsunuz?*
4. *Kamu idarelerinde Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, idarenizin iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların*

*iç kontrol sisteminin idarenizde etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?*

5. *İdarenizin iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşadığı güçlükler sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?”*

sorularına cevap vermeleri istenmiştir.

**“İç kontrol sistemi reformuyla hedeflenenler ile reformun uygulama sonuçları örtüşmekte midir?”** alt araştırma sorusu çerçevesinde katılımcılara;

1. *“Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için önerileriniz nelerdir?”*
2. *Bu tür yeni yönetim araçlarının bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği konusundaki düşünceleriniz nelerdir?*
3. *Sayıştay tarafından TBMM’ye sunulan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları da dikkate alındığında geline aşamada 5018 sayılı Kanunun getirdiği iç kontrol sisteminin kamudaki uygulamalarını nasıl değerlendiriyorsunuz, uygulamaya dönüştürülebilmiş midir?”*

soruları sorulmuştur.

Çalışmanın hedeflerine ulaşabilmesi için bilgi bakımından zengin örneklerle sahip olmak amacıyla amaçlı örnekleme metodu kullanılmıştır. Görüşme yapılacak kişiler araştırmanın önemli temaları için katkı sağlayabilme durumlarına göre belirlenmiştir. Bu kapsamda, iç kontrol sistemi reformunun uygulama düzeyini ortaya koyabilecek, reformla hedeflenenler ile uygulama sonuçlarını değerlendirmeye yönelik sorulara cevap verebilecek bilgi ve tecrübeye sahip kişiler seçilmiştir.

Niteliksel veriler uygun şekilde analiz edilirse, büyük bir örneklem boyutu gerekli değildir. Çünkü belirli bir noktadan sonra her ek saha çalışmasında çok az yeni bulgu

üretilcektir. Temel kural, bireysel görüşme için örneklem büyüklüğünün genellikle 50'nin altında olmasıdır (Acar vd., 2008:10).

Seçilen Bakanlıklardaki 3 üst yönetici, 14 harcama yetkilisi, 9 strateji geliştirme birim yöneticisi ve 7 iç denetim birim yöneticisiyle görüşmeler yapılmıştır. Ayrıca 5 Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratu ve 3 milletvekili ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Sayıştay denetçilerini temsilen 5 uzman denetçi/denetçi ile sivil toplumu temsil etmek üzere Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), Mali Hizmetler Uzmanları Derneği ile Türkiye İç Kontrol Enstitüsü'nde yönetici pozisyonunda görev yapan 4 kişi olmak üzere toplam 50 kişiyle görüşme yapılmıştır.

Araştırmacı tarafından Kalkınma Bakanlığı'nda görüşmelerin gerçekleştirilmesini takiben, 2018 genel seçimleri sonrasında Kalkınma Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Cumhurbaşkanlığı bünyesinde Strateji ve Bütçe Başkanlığı altında birleştirilmiştir. Bu görüşmelerden elde edilen veriler de çalışmada kullanılmıştır.

Veriler yüz yüze görüşme ve e-görüşme (e-posta) yöntemi ile toplanmıştır. Görüşmeler büyük ölçüde katılımcılardan randevu alınarak bizzat ziyaret edilmeleri suretiyle yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Ziyaretin mümkün olmadığı durumlarda ilgili kişilerin görüşleri e-görüşme (e-posta) yoluyla alınmıştır.

Görüşmelere başlanırken, katılımcılara araştırmanın ve verilerin kullanılma amacı ve katılımcının hangi haklara sahip olduğu sözlü olarak açıklanmış ve ayrıca bu bilgilerin yazılı olarak yer aldığı Gönüllü Katılım Formu her bir görüşmeciye imzalatılmıştır.

Görüşmeler sırasında açık uçlu soruları içeren soru setleri kullanılmış, görüşülen kişinin ilgili olduğu sorulara ağırlık verilmiş, bu soru setleri 5 ile 13 soru arasında değişiklik göstermiştir (bkz. Ek 3-Ek 9). Söz konusu sorular ilgili görüşmecilere yöneltilerek kamu yönetiminde iç kontrol sistemi ve uygulamalarına ilişkin görüşleri alınmıştır. En kısa görüşme yaklaşık 9,5 dakika, en uzun görüşme 55 dakika sürmüştür ve toplam görüşme

süresi 926 dakika olarak gerçekleşmiştir. Toplam 50 kişi ile yapılan görüşmelere 10 Ocak 2018 tarihinde başlanarak görüşmeler 7 Ekim 2020 tarihinde sonlandırılmıştır.

Görüşmeler sırasında zaman ve veri kaybı yaşanmaması amacıyla katılımcılardan kayıt cihazı ile ses kaydı yapılması için izin alınmıştır. Ses kaydı alınmasına olumlu bakmayan 4 katılımcı ile görüşmeler not alma yöntemi ile yapılmıştır. 8 katılımcının değerlendirmeleri de e-görüşme (e-posta) yoluyla alınmıştır.

Çalışmada veriler betimsel analiz yöntemi ile analiz edilmiştir. Analiz aşamasında ilk olarak Tablo 10'daki gibi kodlanan katılımcılardan ses kaydı, not alma ve e-görüşme (e-posta) yöntemiyle alınan cevaplar araştırmacı tarafından dokümanite edilmiş ve her görüşme birer word belgesi haline getirilmiştir. Görüşme metinleri tek tek ve ayrıntılı olarak defalarca okunmuş, katılımcıların benzer ifadeleri araştırma soruları kapsamında önceden belirlenen tema başlıkları altında düzenlenmiştir. Görüşme yapılan kişilerin görüşlerini açık ve çarpıcı bir şekilde yansıtmak amacıyla bu kişiler tarafından kullanılan bazı ifadelere metinde aynen yer verilmiştir. Daha sonra, görüşmelerden elde edilen bulgular tespit edilen amaçlar doğrultusunda analiz edilmiş ve yorumlanmıştır. Son olarak ulaşılan sonuçlar doğrultusunda bazı önerilerde bulunulmuştur.

### **3.5. KATILIMCILAR**

Katılımcılar üst yöneticiler, harcama yetkilileri, strateji geliştirme birim yöneticileri, iç denetim birim yöneticileri, Sayıştay denetçileri, Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, sivil toplum kuruluşları yetkilileri ve milletvekillerinden oluşmakta olup aşağıda yer alan tablodaki şekilde kodlanmıştır.

**Tablo 10. Katılımcı Kodları**

Sıra	Katılımcılar	Kodu	Sayısı
1	Üst Yöneticiler	ÜY	3
2	Harcama Yetkilileri	HY	14
3	Strateji Geliştirme Birim Yöneticileri	SGB	9
4	İç Denetim Birim Yöneticileri	İDB	7
5	Sayıştay Denetçileri	SD	5
6	Hazine ve Maliye Bakanlığı Bürokratları	HMB	5
7	Sivil Toplum Kuruluşu Yöneticileri	STK	4
8	Milletvekilleri	MV	3
<b>TOPLAM</b>			<b>50</b>

Katılımcılardan 3'ü üst yönetici, 14'ü harcama yetkilisi, 9'u strateji geliştirme birim yöneticisi, 7'si iç denetim birim yöneticisi, 5'i Sayıştay denetçisi, 5'i Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratu, 4'ü sivil toplum kuruluşu yöneticisi ve 3'ü milletvekilidir. Böylece, amaca uygun bir katılımcı örnekleme oluşturulmuştur.

**Tablo 11. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı**

Katılımcıların Cinsiyeti	Sayısı	Oran (%)
Kadın	5	10
Erkek	45	90
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Tablo 11'de görüldüğü üzere görüşme yapılan 50 katılımcının 45'i erkek, yalnızca 5'i kadındır.

Türkiye'de toplam nüfus içinde kadınlar (%49,9) ve erkeklerin (%50,1) oranı birbirine oldukça yakındır. Ancak aralarındaki bu oransal dengenin kadın istihdamına yansımadağı;

2019 yılı Hanehalkı İşgücü Araştırmasına göre kadın istihdam oranının (%28,7) erkek istihdam oranının (%63,1) yarısından daha az olduğu görülmektedir (TÜİK, 2021).

Türkiye’de kadın ve erkek istihdam oranları arasındaki bu fark üst düzey yönetim kademelerinde ve parlamentoda daha da açılmaktadır. Örneğin; 2020 yılında kadın büyükelçi oranı %25, Parlamentodaki kadın milletvekili oranı %17,3’tür (TÜİK, 2021). 1937 mülki idare amiri içerisinde 101 kadın mülki idare amiri bulunmakta olup kadınların oranı %5,21’dir (İçişleri Bakanlığı, 2021). Yükseköğretim kurumlarında rektörlerin %8,54’ünü, dekanların ise %18,86’sını kadınlar oluşturmaktadır (Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 2021:65).

Yukarıdaki örneklerden de anlaşıldığı gibi, Türkiye’de üst düzey kamu bürokrasisi ve parlamentoda kadınların temsil düzeyi oldukça düşüktür. Araştırmada toplam katılımcıların yalnızca %10’unu kadınların oluşturmasının da bu açıdan anlamlı olduğu değerlendirilmektedir.

**Tablo 12. Katılımcıların Eğitim Düzeyi**

Eğitim Düzeyi	Sayısı	Oran (%)
Lisans	20	40
Yüksek Lisans	26	52
Doktora	4	8
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında yüksek lisans eğitimini tamamlamış katılımcı oranının toplam örneklemin %52’sini (26) oluşturduğu görülmektedir. Lisans eğitimini tamamlayanların oranı %40 (20), doktora eğitimi almış olanların oranı ise %8’dir. Örneklem seçimine paralel olarak katılımcıların yüksek bir eğitim düzeyine sahip olduğu görülmektedir.



**Tablo 13. Katılımcıların Görevlerindeki ve Kurumlarındaki İş Deneyimleri**

<b>Deneyim (Yıllar)</b>	<b>Görevindeki İş Deneyimi (Katılımcı Sayısı)</b>	<b>Oran (%)</b>	<b>Kurumundaki İş Deneyimi (Katılımcı Sayısı)</b>	<b>Oran (%)</b>
0-5 yıl	27	57	6	13
6-10 yıl	13	28	4	8
11-15 yıl	4	9	7	15
16-20 yıl	1	2	7	15
20 yıl üzeri	2	4	23	49
<b>Toplam</b>	<b>47</b>	<b>100</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Görüşme yapılan ve 5018 sayılı Kanunun yasalaşması sürecinde yer alan 3 milletvekilinden sadece birisi hala milletvekili olarak görev yapmaktadır. Üç katılımcı da milletvekili seçilmelerinden önce uzun süre kamu kurum/kuruluşlarında görev yapmışlardır. Bir milletvekilinin kamu sektörü dışında özel sektör tecrübesi de bulunmaktadır. Ancak milletvekillerinin görev sürelerine ilişkin sağlıklı bilgi elde edilemediğinden çalışmada milletvekilleri dışındaki 47 katılımcının iş tecrübeleri değerlendirilmiştir.

Tablo 13’de 47 katılımcının %57’sinin görevlerindeki iş tecrübelerinin 0-5 yıl arasında olduğu görülmektedir. Kamu yönetiminde iç kontrol uygulamalarının 14 yılı aşkın bir süredir devam ettiği dikkate alındığında bu durum katılımcıların iç kontrole ilişkin değerlendirme yapmalarında bir sınırlılık/dezavantaj oluşturmaktadır. Öte yandan, katılımcıların %15’inin görevinde iş deneyimi 11 yıl ve üzerindedir. Bu kişilerin deneyimleri nedeniyle iç kontrol sistemi konusunda daha sağlıklı değerlendirme yapma imkânına sahip oldukları değerlendirilmektedir.

Kurumlarındaki iş deneyimleri açısından bakıldığında katılımcıların %49’unun 20 yılın üzerinde bir iş tecrübesine sahip oldukları görülmektedir.

**Tablo 14. Katılımcıların Kamu Sektöründeki İş Deneyimleri**

<b>Deneyim (Yıllar)</b>	<b>Kamu Sektöründeki İş Deneyimi (Katılımcı Sayısı)</b>	<b>Oran (%)</b>
0-5 yıl	1	2
6-10 yıl	2	4
11-15 yıl	1	2
16-20 yıl	9	19
20 yıl üzeri	34	73
<b>Toplam</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

**Tablo 15. Katılımcıların Özel Sektördeki İş Deneyimleri**

<b>Deneyim (Yıllar)</b>	<b>Özel Sektördeki İş Deneyimi (Katılımcı Sayısı)</b>	<b>Oran (%)</b>
0-5 yıl	11	79
6-10 yıl	1	7
11-15 yıl	1	7
16-20 yıl	-	-
20 yıl üzeri	1	7
<b>Toplam</b>	<b>14</b>	<b>100</b>

Katılımcıların kamu sektöründeki iş deneyimleri kurumlarındaki iş deneyimlerinden daha yüksektir. Tablo 14’de görüleceği üzere, 47 katılımcının 34’ünün, diğer bir deyişle %73’ünün kamu sektöründe 20 yılın üzerinde iş tecrübesi bulunmaktadır. Görüşme yapılanlar içinde kamu sektöründe 0-5 yıl tecrübesi olanlar %2; 6-10 yıl arası tecrübesi olanlar %4; 11-15 yıl arası tecrübesi olanlar %2 ve 16-20 yıl arası tecrübesi olanlar %19’luk bir kısmı oluşturmaktadır.

Tablo 15’de görüleceği üzere, özel sektör tecrübesi olanlar ise sadece 14 kişi olup çalışma süreleri %79 oranında 0-5 yıl arasında değişmektedir. Sadece 1 katılımcının 20 yılın üzerinde özel sektörde tecrübesi bulunmaktadır.

Kamu yönetiminde iç kontrol sistemi ve uygulamalarını değerlendirme noktasında katılımcıların büyük çoğunluğunun kamu sektöründe uzun süredir çalışıyor olmaları nedeniyle iç kontrol sistemine ilişkin yeterince tecrübe ve bilgi sahibi oldukları, bu durumun görüşme sorularına daha sağlıklı cevap vermeleri ve değerlendirme yapmalarını sağladığı düşünülmektedir.

### **3.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI**

Araştırmacı tarafından belirlenen Bakanlıklardaki üst yöneticiler, harcama yetkilileri, iç denetim birim yöneticileri, strateji geliştirme birim yöneticileri, Sayıştay denetçileri, Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, STK yöneticileri ve milletvekilleri ile gerçekleştirilen görüşmelerden elde edilen bulgular aşağıdaki 10 ana başlıkta betimsel analiz yöntemi ile değerlendirilmiştir.

#### **3.6.1. İç Kontrol Farkındalığına İlişkin Bulgular**

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

Yeni sistemin temel unsurlarından birisi olan iç kontrolden beklenen amaçların neler olduğu Kanununun 56'ncı maddesinde;

- “Kamu idarelerinin faaliyetlerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun yürütülmesi,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli yönetilmesi,
- Usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Varlık ve kaynakların korunması ve kötüye kullanılmasının önlenmesi,
- Mali ve yönetim bilgi ve raporlarının zamanında ve güvenilir bir şekilde üretilmesi”

olarak sayılmıştır.

5018 sayılı Kanunun Türk kamu yönetimine dahil ettiği iç kontrol sisteminin uygulanabilirliği ve sürdürülebilirliği için öncelikle iç kontrol kavramının süreçte sorumluluğu bulunan tüm aktörlerce doğru bir şekilde anlaşılması, diğer bir deyişle iç kontrol farkındalığının oluşması önem taşımaktadır.

Araştırmacı tarafından kamu idarelerinde iç kontrole ilişkin farkındalık oluşup oluşmadığını değerlendirebilmek amacıyla 50 katılımcıya;

- *“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı sizce nedir?”*
- *“Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin kamu yönetimine olan katkısını ve önemini nasıl değerlendiriyorsunuz?”* soruları yöneltilmiştir.

Katılımcıların çoğunluğu bu iki soruya hemen hemen aynı cevapları verdiği için cevaplar tek bir tabloda değerlendirilmiştir. Bazı katılımcıların cevapları birden fazla kategori

altında yer almaktadır. Katılımcıların cevaplarını 6 kategoride değerlendirmek mümkündür.

**Tablo 16. İç Kontrol Sisteminin Türk Kamu Yönetimine Dahil Edilme Nedenleri ve Sistemin Kamu Yönetimine Katkısı**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Yönetimde şeffaflık, saydamlık, hesap verebilirlik, iyi yönetim ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak	30	6 HY, 6 SGB, 5 İDB, 3 SD, 4 HMB, 3 STK, 2 MV
Kamuda sistematik bir yönetim şekli oluşturmak/bireye, inisiyatife dayalı olmayan bir sistem kurmak/ kamunun yaptığı işlerde standart oluşturmak	26	2 ÜY, 8 HY, 7 SGB, 4 İDB, 2 HMB, 2 STK, 1 MV
Sunulan hizmetlerin daha düzenli, sürdürülebilir, kaliteli, etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesini sağlamak	18	1 ÜY, 5 HY, 2 SGB, 2 İDB, 2 SD, 2 HMB, 3 STK, 1 MV
İş ve işlemlerde hatayı oluşmadan önleyecek tedbirleri almak/ riskleri belirleyip önlem almak	13	1 ÜY, 7 HY, 2 SGB, 3 İDB
AB sürecine uyum sağlamak	9	1 SGB, 1 İDB, 1 SD, 3 HMB, 3 STK
Daha iyi, sürdürülebilir bir mali yönetimi sağlamak	4	1 HY, 1 SGB, 1 SD, 1 HMB

Tablo 16’da yer alan cevaplar incelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğunun (30) yönetimde şeffaflık, saydamlık, hesap verebilirlik, iyi yönetim ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak cevabını verdiği görülmektedir.

26 katılımcı ise iç kontrolün, kamuda sistematik bir yönetim şekli oluşturmak/bireye, inisiyatife dayalı olmayan bir sistem kurmak/ kamunun yaptığı işlerde standart

oluşturmak amacıyla kamu yönetimimize dahil edildiği konusunda hemfikirdir. Bu amacı bir katılımcı (HY5) şu örnekle açıklamaktadır:

*“İç kontrol dediğimiz şey aslında biraz daha işlerin düzenli yürütülmesi, işlerde karşılaştığımız risklerin azaltılmasını sağlamak diye düşünüyorum. Onun dışında bireye dayalı değil de işlerin kamuda herkes tarafından bir birey ya da memur olmadığında yürütülmesinin, devamlılığının sağlanmasını sağlamak aslında. .... Büyükşehir Belediyesinden buna şöyle bir örnek verilirdi: Bir Hasan amca vardı, bütün vanaların yerini Hasan amca bilirdi ama hiçbir yerde kayıtlı değildi, Hasan amcaya bir şey olsa vanaların yerini kimse bilemeyecekti. Aslında iç kontrol biraz da böyle, iş süreçlerinizin düzgün yürütülmesi, sürekliliğinin sağlanması. Amacının öncelikle bu olduğunu düşünüyorum.”*

Bir başka katılımcı (ÜY3) ise Türkiye’deki en büyük eksikliğin systemsizlikten kaynaklandığını ve iç kontrolün bir sistem getirdiğini aşağıdaki sözlerle ifade etmektedir:

*“Türkiye’nin en büyük eksiği bu bence. Türkiye’de başarısız olan şey veya başarıdaki eksiklik systemsizlikten kaynaklanıyor. Bir genel müdürün genel müdürlüğe atandığında neler yapacağını her şeyiyle birlikte belli olması lazım, yani kafasına göre iş yapmaması lazım. Bir Bakanın hakeza kendi düşündüğüne göre o anda aklına geldiğine göre veya kendi önceliklerine göre iş yapmaması lazım. Türkiye gerçeklerine ve önceliklerine göre gerekiyor, bu da sistemle olur ancak. Kamu yönetimindeki bu iç kontrol sisteminin de buna hizmet eden bir yöntem olduğunu düşünüyorum.”*

*“Temel amacı bence yönetimi kişiye bağlı olmaktan çıkarıp bir sisteme bağlı hale getirmek, sistemin oluşmasını sağlamak. Malum bizde, Türkiye’de genellikle kişiye bağlı anlayışlar, yöneticiye göre değişen yönetim algıları oluşmakta. Bence bu noktada bir sistem kurulması hedefleniyor.”* diyen bir diğer katılımcı (SGB6) da iç kontrol ile bir sistem kurulmasının amaçlandığını vurgulamaktadır.

18 katılımcı tarafından hizmetlerin daha düzenli, sürdürülebilir, kaliteli, etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesini sağlamak cevabı verilmiştir.

İç kontrol, riskleri en aza indirgeyerek kurumların hedeflerine ulaşmaları hususunda güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. Verilen cevaplardan bazı uygulamacıların iç kontrolün bu işlevinin de farkında oldukları anlaşılmaktadır. İş ve işlemlerde hatayı oluşmadan önleyecek tedbirleri almak/ riskleri belirleyip önlem almak şeklinde cevap veren 13 katılımcıdan birisi (HY12) iç kontrolü “*Testi kırılmadan önlem almayı sağlayan sistem.*” şeklinde tanımlarken; diğer bir katılımcı da (İDB7) “*Kanunun temel amacı risklerin yönetilmesini sağlamaktır. İç kontrolün tanımında 4 temel amaç vardır. İç kontrol bu amaçları gerçekleştirmek üzere kurgulanmış bir sistemdir. Kalite yaklaşımları ile karıştırılmaması lazım. İç kontrolün en önemli farkı risklerin minimize edilmesini sağlayan etkili bir yönetim aracı olması.*” şeklinde açıklamıştır.

İç kontrolün kamu yönetimine dahil edilme amacını 9 katılımcı AB sürecine uyum; 4 katılımcı ise daha iyi, sürdürülebilir bir mali yönetimi sağlamak olarak ifade etmiştir.

### **3.6.2. Yönetici ve Çalışanların İç Kontrole Bakışı ve Algılarına İlişkin Bulgular**

İç kontrol sisteminde asıl sorumluluk üst yönetime ait olmakla beraber, yeni sistemin öngördüğü yaklaşım ve araçların etkin bir şekilde hayata geçirilmesinde kurumdaki tüm yönetici ve çalışanların farklı düzeylerde de olsa rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle, yöneticilerin ve çalışanların iç kontrole bakış açıları ve algıları önem arz etmektedir.

#### **3.6.2.1. Üst Yöneticilerin İç Kontrole Bakışı ve Algıları**

İç kontrol esas olarak yönetimin bir fonksiyonudur ve iç kontrol sisteminin sahibi üst yöneticidir. Bu manada idarede iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması, işleyişinin izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için tedbirlerin alınması sorumluluğu üst yöneticilere aittir. Bu nedenle üst yöneticinin iç kontrole yönelik olumlu algısı ve sistemin oluşturulması, uygulanması ve izlenmesi konusunda vereceği destek hayati önem taşımaktadır. Hiçbir dönüşüm sürecinin, üst yönetimin samimi ve görünür bir inancı ve desteği olmadan başarıya ulaşması mümkün değildir.

Üst yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algılarını değerlendirmek amacıyla 44 katılımcıya “Kurumunuz üst yöneticisinin iç kontrole bakışı ve algısı nasıldır?” sorusu yöneltilmiş, 40 katılımcıdan cevap alınmış, 4 katılımcı görüş belirtmemiş ve tümü 6 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 17. Üst Yöneticilerin İç Kontrole Bakışı ve Alguları**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Üst yöneticinin bakışı ve algısının olumlu olduğunu ve çalışmalarını yönlendirdiğini/desteklediğini düşünenler	19	9 HY, 7 SGB, 2 İDB, 1 SD
Üst yöneticinin bakışı ve algısının olumsuz olduğunu ve sahiplenmediğini düşünenler	8	1 İDB, 2 SD, 4 HMB, 1 STK
Üst yöneticinin iç kontrolü mevzuat yükümlülüğünün yerine getirilmesi olarak algıladığını belirtenler	5	1 HY, 1 İDB, 1 SD, 2 STK
Üst yöneticinin net bilgi sahibi olduğunu ve yeterince bilgilendirildiğini düşünmeyenler	4	1 HY, 2 İDB, 1 SD
Üst yöneticinin iç kontrolün önemini/pozitif katkısının farkında olmakla beraber vakit ayıramadığını/yeterince destek veremediğini düşünenler	4	1 İDB, 1 SGB, 1 HMB, 1 STK
Görüş beyan etmeyenler	4	3 HY, 1 SGB

19 katılımcı üst yöneticilerinin iç kontrole bakış ve algılarının olumlu olduğunu, iç kontrolü sahiplendiğini ve çalışmalarını desteklediğini ifade etmiştir. Verilen cevaplardan harcama yetkilileri ile strateji geliştirme birim yöneticilerinin büyük çoğunluğunun üst yöneticilerinin iç kontrole olumlu baktığı düşüncesinde oldukları görülmektedir.

Üst yöneticilerin bakışı ve algılarının olumsuz olduğunu söyleyen 8 katılımcı bunu çeşitli nedenlerle açıklamaktadır. Bu nedenleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:



- Yöneticilerin alışkanlıklarını terk etmekte zorlanmaları,
- İç kontrol ve iç denetime savunmacı refleksle yaklaşmaları, kurumun hatasının bulunması faaliyeti olarak algılamaları,
- Yöneticilerin hesap vermekten hoşlanmamaları,
- Üst yöneticilerin uygulamaya dönük çalışmayı tercih etmeleri,
- Yöneticilerin iç kontrol sistemi ile inisiyatiflerinin daraldığı ve sınırlandırıldığı kaygısına kapılmaları,
- Konu olarak üst yönetimi cezbetmemesi.

Kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi konusunda önemli rolü bulunan ve görüşme yapılan Sayıştay denetçilerinin üst yöneticilerin iç kontrole bakış ve algılarının olumsuz olduğu yönünde değerlendirmede buldukları görülmektedir. Bir denetçi (SD2) üst yöneticilerin iç kontrole karşı savunmacı bir tavır sergilediklerini aşağıdaki şekilde dile getirmektedir:

*“Kamu idarelerinin üst yöneticileri, sorumlu oldukları idareleriyle ilgili dış denetim veya kendi teftiş kurullarınca yapılan denetim sürecinde korumacı bir içgüdüyle refleks göstermektedirler. Bu sebeple denetim elemanlarının yapmış olduğu denetim faaliyetleri neticesinde elde ettiği tespit ve değerlendirmeleri, yol gösterici olmaktan ziyade kurumu tarafından yapılan bir hata olarak algılayarak savunmacı bir tavır takınmaktadırlar. Bu yüzden üst yöneticiler iç kontrol faaliyetlerini bir nevi kurumun hatasının bulunması olarak görmektedirler...Dış denetimce veya kurumların kendi teftiş elamanlarınca yapılan denetim faaliyetlerine olan bakış açısının iç kontrol faaliyetlerine de yansımaları iç kontrolün etkinliğini azaltmaktadır.”*

İç kontrol sistemi reformunun hazırlayıcısı, sürece rehberlik eden ve uygulamaları izleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, iç kontrol sisteminin uygulamaya alınmasının üzerinden uzun bir zaman geçmesine rağmen iç kontrol sisteminin gerekliliği konusunda üst yöneticilerde olumlu bir algı oluşmadığını düşünmektedirler.

Örneğin bir Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokrati (HMB2) bu olumsuz algının nedenlerini, “5018 sayılı Kanunun çıkmasından itibaren 15 yıl geçmiş. Değişim için oldukça uzun ve yeterli bir süre. Bu süre içinde iç kontrol sisteminin gerekliliği konusunda yeterince algı oluştu mu diye sorduğumuzda bu soruya iç rahatlığı ile evet demek zordur. Bunun birçok nedeni olabilir. Üst yöneticiler daha çok uygulamaya yönelik çalışmayı tercih ederler; etkisini daha sonra görecekları çalışmalardan kaçınmak isteyebilirler. Bunu bir zaman kaybı olarak görürler ve bugüne odaklanırlar. Aslında burada bir kısır döngü var: yöneticiler daha etkin bir kamu idaresi istemektedirler; bunun için iç kontrolün gerekliliğini tam kavrayamadılar. İç kontrolü bir araç olarak göremediler; iç kontrol eylem planlarına da sahip çıkmadılar. Aslında biraz sabredip İç Kontrol Eylem Planlarına sahip çıksalar ve sonuçlarını görselerdi, kendileri de bu işten kazançlı çıkacaklardı. Ancak bu kadar sabırlı olamadılar. Strateji geliştirme birimleri de tam anlatamadılar; iç kontrolü bir belge hazırlama faaliyeti gibi sundular. Klişelerden kurtulamadılar. Dolayısıyla iç kontrole ilgili sağlam bir algı oluşamadı... Alışkanlıkları terk etmekte zorlanıyorlar. Daha da önemlisi iç kontrol sistemi ile yöneticiler inisiyatiflerinin daraldığı ve sınırlandırıldığı kaygısına kapılıyor. Bu da sistemi uygulama konusunda değişim gayretini azaltıyor.” şeklinde açıklamıştır.

Üst yöneticilerin iç kontrolü mevzuat yükümlülüğünün yerine getirilmesi olarak algıladıklarını belirten 5 katılımcıdan birisi (STK2) bunu, “Üst yöneticilerin iç kontrole bakışı 5018 sayılı Kanunun gereklerini yerine getirmek üzere kurgulanmış durumda. Dolayısıyla iç kontrole bakış planları hazır mı, bu eksik mi tamamlayalım ama kâğıt üzerinde. Biz geleneksellikten kurtulmadığımız için idarecilerimiz iç kontrol sistemini kâğıt bazında uygulanması gereken bir şey olarak görüyorlar.” diye ifade etmiştir.

4 katılımcı birbirine benzer ifadelerle üst yöneticilerin iç kontrol konusunda yeterince ve açıkça bilgilendirildiğini düşünmediklerini, iç kontrolün faydasının anlatılmasına bağlı olarak algıları ve bakış açılarının olumlu olduğunu/olabildiğini belirtmişlerdir.

4 katılımcı ise üst yöneticilerin iç kontrolün önemini ve pozitif katkısının farkında olduklarını ama iş yoğunluğu, sonuçları uzun vadede görülebilecek bir sistem olması ve

üst yönetici sirkülasyonu nedeniyle iç kontrol konusuna yeterince vakit ayıramadıklarını ve destek veremediklerini dile getirmiştir.

### 3.6.2.2. Harcama Yetkilileri ile Diğer Yöneticilerin Bakışı ve Algıları

Harcama yetkilileri, kendilerine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde yürüttükleri idari ve mali her türlü işleme yönelik olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludurlar. Bu sorumluluklarının bir gereği olarak harcama yetkilileri, üst yöneticilerine sundukları birim faaliyet raporlarına “İç Kontrol Güvence Beyanı” nı eklerler. Söz konusu raporlar üst yöneticilerce, idare faaliyet raporunun hazırlanmasında dikkate alınmaktadır.

Harcama yetkilileri ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algılarını değerlendirmek amacıyla 28 katılımcıya ‘Kurumunuzda, görev ve yetkileri çerçevesinde iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan harcama yetkilileri ile diğer yöneticilerin iç kontrol sistemi hakkında farkındalığı hangi düzeydedir ve algıları nasıldır?’ sorusu sorulmuş, 1 katılımcı dışındaki 27 katılımcı görüşlerini ifade etmiş ve verilen cevaplar 4 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 18. Harcama Yetkilileri ile Diğer Yöneticilerin İç Kontrole Bakışı ve Algıları**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Harcama yetkilisi ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algısının olumlu olduğunu düşünenler	10	3 ÜY, 4 SGB, 2 İDB, 1 SD
Harcama yetkilisi ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algısı olumlu olmakla beraber düşük düzeyde olduğunu belirtenler	9	4 SGB, 2 İDB, 2 SD, 1 STK
Harcama yetkilisi ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algısının olumsuz olduğunu düşünenler	8	1 SGB, 3 İDB, 1SD, 3 STK
Görüş beyan etmeyenler	1	1 SD

10 katılımcı, harcama yetkilisi ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algılarının olumlu olduğunu, iç kontrolü sahiplendiklerini ve çalışmalarını da desteklediklerini ifade etmiştir. Olumlu görüş beyan eden katılımcılardan 3'ü önceki yöneticilerin iç kontrole yönelik çalışmaları bürokrasi ve kırtasiye yaratan çalışmalar olarak gördüklerini, daha çok mali kontrol ve bu nedenle de strateji geliştirme birimlerinin işi olarak algıladıklarını ancak bu bakış ve algının zamanla değiştiğini, mevcut yöneticilerin eski yöneticilere nazaran daha bilinçli olduklarını ve iç kontrole olumlu yaklaştıklarını belirtmiştir. Bir katılımcı (SGB3) bu durumu;

*“..... Bakanlıği döneminde bir il müdürümüz biraz da esprili bir şekilde “...beyciğim ben varsam risk yoktur.” demişti. Şu anki idarecilerimiz daha bilinçli eskiye nazaran.” şeklinde açıklamıştır.*

9 katılımcı ise harcama yetkilisi ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algısı olumlu olmakla birlikte bu algının çeşitli nedenlerle düşük düzeyde olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcıların dile getirdiği nedenleri;

- İç kontrolü daha çok mali kontrol olarak algılamaları,
- İç kontrolü kendi birimlerindeki bir dairenin işi gibi algılamaları,
- İç kontrolün içselleştirilmekten öte biraz yapmış olmak için yapılması,
- Bir zorlayıcılığın olmamasının yöneticilerdeki isteği azaltması,
- Özellikle merkez teşkilatındaki yöneticilerin sık sirkülasyonu,

şeklinde saymak mümkündür.

Katılımcıların birçoğu tarafından ifade edilen iç kontrolün daha çok mali kontrol olarak algılanması sorunu bir katılımcının (STK1) cevabında açıkça görülmektedir:

*“Harcama yetkilileri adı üzerinde biraz mali bir çağrışım yaptığı için iç kontrolün mali tarafına biraz daha ağırlık veriliyor ve algı bunun üzerinde yoğunlaşıyor. Algı böyle olunca da yansımalar ve uygulamalar da mali konulara ağırlık vermek şeklinde oluyor. Bunun dışındaki*

*harcama yetkililerinin iç kontrol konusunda özellikle taşradaki birimlerde ciddi anlamda iç kontrolün gereklerini bildiklerini ve uyguladıklarını zannetmiyorum.”*

Verilen cevaplardan görüşme yapılan 3 üst yöneticinin tamamının; kamu idarelerinde sistemin oluşturulması çalışmalarının koordinasyonundan sorumlu olan 9 strateji geliştirme birim yöneticisinin ise 8'inin harcama yetkilileri ve diğer yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algılarını olumlu değerlendirdikleri dikkati çekmektedir.

Katılımcıların 8'i harcama yetkililerinin ve diğer yöneticilerin iç kontrole yönelik bakış ve algılarının olumsuz olduğunu belirtmektedir. Bunun nedenleri olarak da iç kontrolün angarya ve bürokrasi yaratan bir iş olarak görülmesi, başka bir birimin işi olarak algılanması ve iç kontrolün anlaşılmadığı için sahiplenilmemesini ifade etmektedirler.

İç kontrolün angarya olarak görüldüğünü belirten bir katılımcı (SGB8) bunu şu sözlerle açıklamaktadır:

*“Bu zorluğu her manada yaşadık, ben hala tam anlamıyla anlaşılıp içselleştirilip bunun gerçek manada iyi yönetim için gerçek bir standart olduğu, bu standartların mutlaka olması gerektiğiyle ilgili bir çaba içine girildiğini sanmıyorum. Hala angarya bir iş olarak bakılıyor, şunları şunları yapın da gönderin noktasındalar.”*

Bir başka katılımcı (İDB3) da iç kontrolün başka bir birimin işi olarak algılanmasını “İç kontrolü SGB ve iç denetimin işi olarak görüyorlar. İç kontrol sistemi hakkında farkındalığın oluşması için gerek İç Denetim Birimi Başkanlığı gerekse Strateji Geliştirme Başkanlığı büyük emek sarf etmişlerdir. Ancak halen, birim yöneticileri ve çalışanların çok büyük bir kısmı, risk yönetiminin ve iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi görevinin iç denetçilere ait olduğunu düşünmektedirler.” şeklinde ifade etmektedir.

Öte yandan bazı harcama yetkililerinin (5) bazı sorulara verdikleri cevaplardan iç kontrol ile iç denetimi birbirine karıştırdıkları görülmektedir. Bu duruma bir katılımcının (HY6) aşağıdaki değerlendirmeleri örnek olarak verilebilir:

“İlk zamanlar bir kafa karışıklığı oldu her yerde. İç kontrol nedir, teftiş süreçlerinden farkı nedir şeklinde. Bizim iç içe olduğumuz bir husus değil. Bizim idari yapımız içinde teftiş kurulumuz yok. Biz zaten müfettişlerin ne yaptığını bilmiyorduk. İç denetim yeni kurulunca biraz algı ona kaydı teftiş mi geliyor diye. Bir süre sonra denetimler başladı, bu süreçte eğitimler de verildi. Bunun sonucunda iç denetim ne işe yarar nasıl faydası var anlaşıldı. Birimimizde geçen yıl iç denetim yapıldı, orada çalışan arkadaşlar bunun çok faydalı olduğunu düşünüyorlar. Biz çok teknik bir birimiz, iş yükümüz çok. Çoğu zaman yaptığımız işin doğruluğunu, etkinliğini değerlendirme şansımız olmuyor. Bunu üçüncü bir gözün dışardan bakıp siz şu süreci şöyle yönetmişsiniz, şurada şu açıklar oluşmuş demesi bizim için çok olumlu.”

### 3.6.2.3. Çalışanların İç Kontrole Bakışı ve Algıları

İç kontrol tüm çalışanların görevinin bir parçasıdır. Kurumun misyonu ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi için her düzeydeki çalışanın etkin bir iç kontrolün uygulanmasında görev, yetki ve sorumlulukları çerçevesinde önemli rolü vardır.

Araştırmacı tarafından 47 katılımcıya “İdarenizde çalışanların iç kontrole bakışı ve algıları nasıldır?” sorusu yöneltilmiştir. 1 katılımcı görüş beyan etmemiş, 46 katılımcı görüşlerini ifade etmiş ve tümü 4 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 19. Çalışanların İç Kontrole Bakışı ve Algıları**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Çalışanların iç kontrole bakışı ve algısının olumsuz olduğunu düşünenler	22	1 ÜY, 4 HY, 4 SGB, 3 İDB, 3 SD, 4 HMB, 3 STK
Çalışanların iç kontrole bakışı ve algısının olumlu olduğunu düşünenler	13	2 ÜY, 8 HY, 1 SGB, 1 İDB, 1 SD
Çalışanların iç kontrole bakışı ve algısı olumlu olmakla beraber düşük düzeyde olduğunu belirtenler	11	2 HY, 4 SGB, 3 İDB, 1 HMB, 1 STK
Görüş beyan etmeyenler	1	1 SD

Görüşme yapılan katılımcıların çoğunluğu (22) çalışanların iç kontrole bakış ve algılarının olumsuz olduğunu belirtmekte ve nedenlerini de aşağıdaki şekilde ifade etmektedirler:

- İç kontrolü angarya, iş yükü olarak görmeleri ve bürokrasi yarattığını düşünmeleri,
- İç kontrolü başka bir birimin işi olarak görmeleri,
- Yönetim kültürleri arasındaki farklılık,
- İç kontrol ve iç denetimin faydalı olacağı konusunda endişe taşımaları,
- İç kontrolü anlamamaları.

Bir katılımcı (İDB2) çalışanların iç kontrolü angarya olarak gördükleri için çok ilgisiz olduklarını şu şekilde belirtmektedir:

*“Burada da bir angarya, fazlalık gibi görme maalesef çalışanlarda da var. Farkındalık halen oluşmamış, biz bunu eğitimlerde de gördük. İnsanlar hangi eğitime geldiklerinin bile farkında değil, iç kontrol bize ne yarayacak, bizi ilgilendiriyor mu gibi sorular sordular, çalışanlar da iç kontrol konusunda çok ilgisiz.”*

Bir başka katılımcı (İDB3) çalışanların iç kontrolü başka bir birimin işi olarak gördüklerini, *“Kendi vazifeleri olarak görmüyorlar. Halen, birim yöneticileri ve çalışanların çok büyük bir kısmı, risk yönetiminin ve iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi görevinin iç denetçilere ait olduğunu düşünmektedirler.”* şeklinde dile getirmektedir.

Hizmet süresi 25 yıl ve üzeri olan çalışanların sistemi sahiplenme konusunda sıkıntı olduğunu belirten bir katılımcı (HY11) bunu aşağıdaki sözlerle dile getirmektedir:

*“Çalışanlar da aynı. Bizim merkez teşkilatındaki personelin %70’inin hizmet yılı 25 artı. Bu ne demek bir geçmişi, taşra tecrübesi vardı. Eskiden bu mekanizmalar yoktu, bu seviyeye gelen kişilerin yeniliklere, bu uygulamalara adapte olmasının zorluğunu yaşıyoruz. Ne işe yaradığını*

*sorguluyorlar. Halbuki şunu kabul etse, bu bir kontrol mekanizmasıdır, kişiyi cezalandırma, takip etme, yönlendirme değildir, iş ve işlemlerin düzenli yapılıp takip edilmesidir diye düşünsek sıkıntı kalmayacak. Diğer genç kesimde (10 yıla kadar hizmeti olan) problem yok, her yeniliğe kolay adapte olabiliyorlar.”*

Çalışanların iç kontrole bakışı ve algısı olumlu diyen katılımcılarla (13) olumlu olmakla birlikte düşük seviyede diyen katılımcıların (11) sayısı birbirine çok yakındır.

Katılımcıların cevaplarından, iç kontrole yönelik çalışanların algısının olumlu olduğunu düşünen harcama yetkilisi 8 katılımcının 4'ünün iç kontrolü iç denetim olarak algıladığı ve çalışanların da iç denetime yönelik algılarını olumlu olarak değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

Algının düşük düzeyde olduğunu söyleyen katılımcılar ise bunu aşağıdaki nedenlerle açıklamaktadırlar:

- İç kontrolün ne olduğunun tam anlatılamaması,
- Yasal zorunluluktan dolayı katkı sağlamaları,
- Özellikle 25 yıl ve üzeri çalışanların ne işe yaradığını sorgulamaları,
- Merkez teşkilatında özellikle sık sirkülasyonlar nedeniyle taşra teşkilatına göre daha zor sahiplenilmesi.

### **3.6.3. İç Kontrole Yönelik Kurumsal Kültüre İlişkin Bulgular**

Kurum kültürü genel olarak bir kuruma mahsus inanç, davranış ve alışkanlıkların tamamını kapsayan, o kurumun tüm çalışanlarınca paylaşılan ve çalışan davranışlarını düzenleyen ve disipline eden bir kavramdır. Bir kurumda kurum kültürünün oluşabilmesi için zamana, özverili çalışmaya, sorumluluk almaya ve çalışanların süreçte aktif yer almasına ihtiyaç duyulur. Ayrıca kurum kültürünün gelişmesi ve sürekliliği konusunda yönetime büyük görevler düşmektedir.



Bir sistemin amaçlandığı gibi işletilmesi ve beklenen faydayı sağlaması ancak gerekli kültür değişiminin yaratılması ile mümkündür. İç kontrol sisteminin kurumsal kültürün bir parçası haline gelebilmesi ise içselleştirilmesine bağlıdır, aksi durumda iç kontrol sistemi rehberler, kitapçıklar, broşürler, formlar ve eylem planlarının dokümanite edilmesinden ibaret kalır.

50 katılımcıya “İç kontrol sistemi idarenizde kurumsal kültürün bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?” sorusu yöneltilmiştir. 1 katılımcı görüş beyan etmemiş, 49 katılımcı görüşlerini ifade etmiş ve verilen cevaplar 4 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 20. İç Kontrolün Kurumsal Kültürün Bir Parçası Haline Gelip Gelmediğine İlişkin Görüşler**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Henüz kurumsal kültürün bir parçası haline geldiğini düşünmeyenler	31	1 ÜY, 7 HY, 5 SGB, 4 İDB, 4 SD, 4 HMB, 3 STK, 3 MV
Kısmen kurumsal kültürün bir parçası haline geldiğini düşünenler	9	1 HY, 2 SGB, 3 İDB, 1 SD, 1 HMB, 1 STK
Kurumsal kültürün bir parçası haline geldiğini düşünenler	9	2 ÜY, 5 HY, 2 SGB
Görüş beyan etmeyenler	1	1 HY

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (31), kurumlarında iç kontrol sisteminin henüz kurumsal kültürün bir parçası haline gelmediğini belirtmiştir. Kurumsal kültürün bir parçası haline geldiğini söyleyen katılımcı sayısı (9) ile tamamen olmasa da kısmen geldiğini düşünen katılımcı sayısının (9) eşit olduğu görülmektedir.

Olumsuz görüş beyan eden katılımcılar bunun nedenleri olarak şunları belirtmişlerdir:

- İç kontrolün kurumlara ve yöneticilere sağlayacağı faydaların üst yöneticilere tam anlatılamaması,
- Yöneticilerin iç kontrol sistemi ile inisiyatiflerinin daraldığı ve sınırlandırıldığı kaygısına kapılmaları,
- İç kontrolün kamu idarelerince tam anlaşılabilmesi, algının doğru bir şekilde oluşmaması,
- İç kontrolün bürokratik işlem, angarya olarak görülmesi,
- Yöneticilerin sık değişmesi,
- Personel sayısı ve niteliğinin düşük olması,
- İç kontrol sisteminin geldiği kültür ile Türk yönetim kültürü arasındaki farklılık,
- Dışarıdan hazır alınmış bir sistemin ülkemize uyarlanması noktasında çok istekli olunmaması,
- Kurumsallaşmanın kolay bir süreç olmaması.

Bir katılımcı (STK1) iç kontrolün kurumsal kültürün bir parçası haline gelmesinin uzun vadeli bir iş olduğunu şu şekilde açıklamaktadır:

*“Bu konuda iyimser olamıyoruz çünkü kurumsal kültüre girmesi çok uzun soluklu bir iştir, bu birkaç yılda olacak bir iş değil, özellikle kamu gibi çok köklü birtakım belki yüzyılları bulan alışkanlıkları olan bir kamu kültüründen bahsediyoruz. Bir anda süreç yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim gibi kavramların kültürün bir parçası olması derinliklere inmesi gereken bir konu. Bunun için daha erken, kültürün bir parçası olduğunu söylemek çok iyimser bir tablo olur. Çünkü kültürden bahsetmemiz için günlük yaşamın, rutin faaliyetlerin içinde iç kontrolden bahsetmemiz lazım. Ama kurumsal kültürden daha çok, kurumsal iklim açısından daha yüzeysel, geçici tarzlı bir parça oldu diyebiliriz ama kültüre enjekte edildiğini söyleyemeyiz.”*

Bir başka katılımcı (HMB3) ise dışardan hazır alınmış bir sistemin ülkemize uyarlanması noktasında istekli olunmadığını aşağıdaki sözlerle ifade etmektedir:

*“Bu yeni sistemin algılanması ve uygulamaya dönüşmesinde ciddi tereddütler oluşmuştur. Çünkü mevcut bir yapı var, kurumsal kültürler oluşturulmuş, belli bir kontrol yapısı var, dışarıdan oluşturulmuş, hazır bir sistemin ülkemize uyarlanması noktasında çok istekli olunmadığı anlaşılmıştır. Çünkü bu şekliyle dışarıdan alınacak bir sistemin kamu idarelerine uygulanması mevcut yapıyı çok radikal bir şekilde değiştirecektir. Bunun çok göze alınmamış olduğunu düşünüyorum.”*

Diğer bir katılımcı (HMB5)) iç kontrol sisteminin geldiği kültür ile Türk yönetim kültürü arasındaki farklılık nedeniyle iç kontrolün kurumsal kültürün bir parçası haline gelmediğini şöyle açıklamaktadır:

*“Kanun çıktıktan bu yana yaklaşık bir 15 yıl geçti, geriye dönüp bu 15 yıla baktığımızda bu konuda olumlu konuşmanın pek mümkün olmadığını düşünüyorum. Hem kamu kurumlarındaki algının doğru olmadığını hem de iç kontrolün gerektirdiği kurumsal kültür değişiminin hemen hemen yok denecek düzeyde olduğunu, beklenen düzeyde bir değişim sağlamadığını düşünüyorum. Bu biraz da yönetim kültürlerinden kaynaklanıyor diye düşünüyorum. Biz Kıta Avrupa’ına bağlı bir ülkeyiz, bizim yönetim sistemimiz Kıta Avrupa’ına göre şekillenmiş, oysa 5018 sayılı Kanunla getirilen iç kontrol sistemi esas itibarıyla Anglo-Sakson modele dayalıdır, bu sistem oranın mekanizmalarını kullanıyor. O mekanizmalarla bizdeki yönetim kültürü bire bir uyumuyor, tezat halinde.”*

Tablo 20’den de görüleceği üzere, iç kontrolün kurumsal kültürün bir parçası haline gelmediğini veya kısmen geldiğini düşünen katılımcıların büyük çoğunluğunu, sistemin kamu idarelerindeki işleyişini izleme ve etkinliğini değerlendirme yetkisi ve olanağı olan iç denetçiler ve Sayıştay denetçileri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları ve STK yetkilileri oluşturmaktadır.

### 3.6.4. Uygulamaya Yönelik Rehberliğe İlişkin Bulgular

#### 3.6.4.1. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Kontrol MUB)

Maliye Bakanlığı merkezi uyumlaştırma görevi kapsamında, idareler arasında iç kontrol çalışmalarının koordine edilmesi ve idarelere rehberlik hizmeti sunulması, eğitim programları hazırlanması, uluslararası ve ulusal iyi uygulama örneklerinin uygulanmasına yönelik çalışmalar yapılması, iç kontrol sistemlerinin işleyişinin izlenmesi gibi görevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Merkezi uyumlaştırma görevi, Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne bağlı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesince yerine getirilmektedir.

Ülke çapında iç kontrol faaliyetlerinin koordinasyon ve rehberliğini sağlamaktan sorumlu olan Merkezi Uyumlaştırma Biriminin (MUB), kamu kurumlarına verdiği rehberlik ve desteği değerlendirebilmek amacıyla 42 katılımcıya *‘İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) idarenize verdiği rehberlik ve destek konusunda ne düşünüyorsunuz?’* sorusu yöneltilmiştir. Verilen cevaplar 3 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 21. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin İdarelere Verdiği Rehberlik ve Destek**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
MUB’un yeterince rehberlik ve destek sağlamadığını düşünenler	18	8 SGB, 4 İDB, 2 SD, 4 STK
Bilgi sahibi olmadığını belirtenler	16	1 ÜY, 12 HY, 1 İDB, 2 SD
MUB’un yeterince rehberlik ve destek sağladığını düşünenler	8	2 ÜY, 2 HY, 1 SGB, 1 İDB, 1 SD

18 katılımcı MUB’un idarelerine yeterince rehberlik ve destek sağlamadığını düşünmektedir. 1’i dışında görüşme yapılan 8 strateji geliştirme birimi yöneticisi, iç

denetçilerin çoğunluğu ve STK yöneticilerinin tamamının MUB'un rehberliği konusunda olumsuz görüş beyan ettikleri görülmektedir.

Çoğunluğunu harcama yetkililerinin oluşturduğu 16 katılımcı MUB ile ilgili bilgi sahibi olmadığını ifade etmiştir. Bu durumun İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin kamu kurumlarında iç kontrole ilişkin çalışmalarını doğrudan strateji geliştirme birimleri ile koordine etmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Yalnızca 8 katılımcı MUB'un rehberlik ve desteği konusunda olumlu görüş beyan etmiştir.

Olumsuz görüş beyan eden katılımcılar bu durumu aşağıdaki nedenlerle açıklamaktadırlar:

- MUB'un rehber, yönerge vb. düzenlemeleri yapmakta geç kalması

Kamu iç kontrol standartları daha makul bir zamanda, 2007 yılının sonunda 'Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği' ekinde yayımlanmasına karşın, sistemin kurulması ve işletilmesine rehberlik edecek "Kamu İç Kontrol Rehberi" ancak 10 Aralık 2014 tarihinde yayımlanabilmiştir.

Katılımcılar da MUB'un uygulamaya yön verecek rehber, yönerge vb. düzenlemeleri çıkarmakta geç kaldığını aşağıdaki gibi ifade etmişlerdir:

*"İç kontrol merkezi uyumlaştırmanın rehberlik ve danışmanlık fonksiyonunu yeterince yerine getiremediğini düşünüyorum. Rehberlerin yayımlanması konusunda yaşanan gecikmeler, kamu idarelerinde hali hazırda iç kontrol çalışmalarının farklı düzeylerde olması bu görüşü doğrulamaktadır." (SGB9)*

- Hazine ve Maliye Bakanlığının bu görev için doğru bir adres olmaması

Bazı katılımcılar Hazine ve Maliye Bakanlığının iç kontrol merkezi uyumlaştırma görevi için doğru bir adres olmadığını belirtmişlerdir.

Bir katılımcı, uyumlaştırma görevinin Hazine ve Maliye Bakanlığınca yerine getirilmesinin kamu kurumlarınca iç kontrolün yanlış hatta daha çok mali bir iş olarak algılanmasına neden olduğunu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“İç kontrol sistemi mali bir kontrol sistemi değildir. Ön mali kontrolün de içinde olduğu fakat yönetim standartlarının olduğu bir sistemdir. Bunu bu şekilde algılamak gerekiyor, dolayısıyla iç kontrol sistemi ile ilgili çalışmalar veya merkezi uyumlaştırma biriminin Maliye Bakanlığının altında kurulması baştan yanlıştı. Böyle olunca kurumlar da bunu mali iş olarak gördüler... Maliye Bakanlığından bu işin yönetilmesi baştan yanlış, onlar ne kadar uğraşırlarsa uğraşsınlar bu algı değişmeyecek.” (SGB8)*

Diğer bir katılımcı (İDB2) ise Hazine ve Maliye Bakanlığının diğer Bakanlıklarla eşit düzeyde olduğunu ve uyumlaştırmanın söz konusu Bakanlıkça yapılmasının doğru olmadığını şu sözlerle dile getirmektedir:

*“Maliye Bakanlığı eşitler arası bir Bakanlık, bizle denk bir Bakanlık ama siz Bakanlığın içine bir Uyumlaştırma Dairesi koyuyorsunuz, aynı statüdeki birimin yaptığı çok etkili ve yön verici olmuyor...”*

- MUB’un statüsünün belirsiz, kapasitesinin ve personel sayısının yetersiz olması

Katılımcıların vurguladığı sıkıntılı hususlardan birisi de MUB’un yapılanması ve kapasitesine ilişkindir. Merkezi uyumlaştırma görevi, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesine diğer görevlerinin yanı sıra verilmiş ikincil bir görevdir. Mevcut durumda MUB, iç kontrole ilişkin koordinasyon, düzenleme, rehberlik ve izleme görevlerini çok az sayıda personel ile yerine getirmektedir.

Bir katılımcı (SGB6) kapasite sorununu, “Çok ciddi bir destek veremiyor, kurumsal kapasitesi eksik. Tüm kamu kurumlarına bu kapasiteyle destek vermesi imkânsız, altından kalkması mümkün değil, dolayısıyla kurumlara yeterince destek olamıyor, sadece doküman yaparak ya da yılda bir SGB yöneticileri toplantısı yaparak görevini icra etmeye çalışıyor. ...Oradaki arkadaşlar canla başla çalışıyor ama bir dairenin tüm Türkiye’ye yetmesi mümkün değil.” şeklinde dile getirmektedir.

Diğer bir katılımcı (STK2) personel sayısının yetersizliğini, “Çok zayıf, Maliye Bakanlığı büyük bir teşkilat sadece bu işlerle ilgilenmiyor. Yapısal olarak Daire zayıf, 5 uzmanla gidiyor, oysa görevi çok fazla. İç kontrol, iç denetim canlı bir yapıdır, tavsiye yapabilmemiz için buranın güncel dinamik olması lazım. 5 kişinin uyumlaştırma yaptığını düşünün sıkıntı burada.” şeklinde ifade etmektedir.

- Hazine ve Maliye Bakanlığının katkısının mevzuat düzenlemeleriyle sınırlı kalması

Yukarıda da belirtildiği gibi, MUB’un kapasitesinin ve personel sayısının yetersiz olması nedeniyle uygulamada idarelere yeterince rehberlik yapamadığını, katkısının sadece mevzuat düzenlemeleriyle sınırlı kaldığını bir katılımcı (SD3) aşağıdaki gibi dile getirmektedir:

*“Maliye Bakanlığı ve ilgili birimlerin bu konudaki katkısının, uygulamaya dönük rehberlik ve destekten ziyade mevzuata ilişkin düzenlemeler yapmak niteliğinde olduğunu düşünmekteyim.”*

#### 3.6.4.2. Strateji Geliştirme Birimleri (SGB)

SGB’ler 5018 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen reformun gerçekleştirilmesinde önemli görevlerle donatılmış, reformun kurumsal aracı olan birimlerdir. Kamu idarelerinde üst yönetici adına harcama birimlerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasına yönelik çalışmaları koordine etme, bu kapsamda eğitim ve rehberlik hizmetlerini sağlama görevi SGB’lere verilmiştir. İç kontrolün uygulanması sürecinde SGB’lerin idarelerindeki birimlere öncülük etmesi ve bunun için de SGB yöneticileri ve

çalışanlarının iç kontrol konusunda gerekli bilgi ve yetkinlik düzeyine sahip olmaları ve sisteme ilişkin yaklaşımlarının önemi büyüktür.

Görüşmelerin farklı aşamalarında SGB yöneticileri dışındaki katılımcıların SGB'lere yönelik yaptıkları değerlendirmelere ilgili başlıklarda yer verilmiştir. Bu başlıkta ise SGB yöneticilerinin kendilerine sorulan sorulara verdikleri cevaplar doğrultusunda SGB'lere ilişkin bazı değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Araştırma kapsamında 9 SGB yöneticisi ile görüşme yapılmış ve kendilerine 13'er soru yöneltilmiştir. Araştırma sorularına verilen cevaplar analiz edildiğinde; çoğu SGB yöneticisinin sistemin ana unsurlarına hakim oldukları, konuyu bildikleri ve strateji geliştirme birimlerinin rolü hakkında doğru tespitler yaptıkları şu örneklerden anlaşılmaktadır:

*"...Kurumda risk yönetiminiz var mı yok mu, süreçlerinizi belirlediniz mi, hangi noktalarda problemler oluşabilir bunları ortaya çıkardınız mı, bunlara yönelik kontrol önlemlerinizi aldınız mı gibi birçok şart var, bu şartların kurumda nasıl yerine getirildiğiyle ilgili bir mesele. İç kontrol sistemi Uyum Eylem Planından ibaret değil. Nihayetinde şu var. 79 şartın tamamının yapılarak eylem planına göre planladığımız süreler sonunda neticede ne elde edeceksiniz, ne elde ettiniz, iç kontrol sistemi aşında bakarsanız sonuçta elde ettiğiniz noktadır. O noktada mısınız değil misiniz meselesi vardır. Yeni gelişmelere göre de 79 şart kendi içinde değişim gösterecektir. Teknolojik gelişmelere veya siyasal gelişmelere göre vs. bu şartlar değişkenlik gösterebilir. Yeni duruma göre 79 şartı adapte etmeniz, şekillendirmeniz gerekiyor. Dolayısıyla iç kontrol canlı bir yapıdır ve bu canlılığı da sürekli tutmak gerekiyor." (SGB8)*

*"Geldiğimiz nokta itibarıyla kamuda işin farkındalığını artırmış durumdayız. Uygulama noktasında, kamu iç kontrol sisteminin esas mantığı riski yönetme sanatıdır. Kamu kişiye bağlı bir sistem değildir, mevzuatla verilen görevleri etkili verimli yerine getirmekle mükelleftir. Bunu yaparken karşılaşacağı riskler vardır. İç kontrol sistemi kurumsal risk odaklı yönetim anlayışını uygulamaktır." (SGB2)*

Öte yandan, bir SGB yöneticisi tarafından dile getirilmemesi gereken iç kontrolün idarelerin esas işi olmadığı, soyut olduğu şeklindeki tespitler ve bu sistemin zaten bizim



kültürümüzde yer aldığını vurgulayan reddetme meyilli ön kabullerin bazı SGB yöneticilerince aşağıdaki şekilde ifade edildiği görülmektedir:

*“Bakanlığımızın asli işleri önceliklendiği zaman iç kontrol gibi çalışmalar kamuda ikincil iş, mevzuat gereği yan işler olarak görülmesinden kaynaklanan bir eksiklik var.” (SGB2)*

*“İç kontrol sistemi soyut bir uygulama olduğu için çalışan insanlar ve yöneticiler sürekli önlerinde raporlar, tablolar, çıktılar gördüğü zaman bu işi bir prosedür olarak görüyorlar.” (SGB2)*

*“Her ne kadar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç kontrol kavramının, iç kontrol sisteminin mali yönetim sistemimize dahil olduğu algısı var ise de ben şahsen köklü Türk kamu yönetiminde isimleri ve standartları farklı olsa da iç kontrol standartlarının çok uzun yıllar var olduğunu düşünüyorum. 5018 sayılı Kanunla tabi ki sistematik bir şekilde mali yönetim sistemine, çok daha geniş anlamda Türk kamu yönetimi sistemine kamu iç kontrol standartları girmiş durumda. Yillardır bu çalışmalarını da yapıyoruz. Tabi ki faydalı oldu ama ben kendi değerlerimizin daha önemli olduğunu düşünüyorum...” (SGB3)*

Bazı SGB yöneticilerinin ise henüz iç kontrolü içselleştiremedikleri, kendilerine mevzuatla verilen bir görev olarak algıladıkları aşağıdaki açıklamadan da anlaşılmaktadır:

*“Yasal olarak yapılması zorunlu olan uyum eylem planlarını, mevzuat gereği yapılması gereken her şeyi yaptık.” (SGB7)*

İç kontrol sisteminin kurulması sürecinde kendi idarelerinde yönlendirici olması gereken SGB yöneticilerinin yapılan çalışmalar konusunda verecekleri bilgilerin önemli olduğu değerlendirilmektedir. Strateji geliştirme birim yöneticilerinin cevapları bazı idarelerde sağlıklı bir iç kontrol yapısına ilişkin altyapının kurulduğunu gösterirken, bazı cevaplar gerçekleştirilen çalışmaların “yapmış olmak için” yapılan çalışmalar olduğunu ortaya koymaktadır.

*“Benim çalıştığım üst yöneticiler üniversite kökenli olduğu için bu tarz yeniliklere açık insanlardı. Bu nedenle biz kolaylıkla anlatabildik. Onlar da bunu algıladı ve diğer bakanlıklardan daha fazla iş yapıldı...” (SGB8)*

*“Baştan beri bu standartlara uymakla ilgili iş süreçleri, süreç tanım formları ve iş akış şemaları, birim yönergeleri, görev tanımları, görev dağılım çizelgeleri, fonksiyonel teşkilat şemaları, hassas görev prosedürleri gibi çalışmalara başladık ve bugüne gelene kadar bu çerçevede eğitim faaliyetlerimiz de oldu. Kurumsal risklerle ilgili eylem planı, konsolide risk raporu, kontrol faaliyetleri listesi, performans yönetim sistemi gibi çalışmalarımız oldu.....” (SGB1)*

*“Tüm kamuda olduğu gibi bizim Bakanlığımızda da iç kontrol biraz yapmış olmak, tamamlamış olmak, gerçekleştirmiş olmak için yapılıyor içselleştirmekten öte.” (SGB4)*

İç kontrol sistemi yaşayan ve sürekli izlenmesi gereken dinamik bir süreçtir. Oysa bazı SGB yöneticilerinin verdikleri cevaplardan bir kez Eylem Planı hazırlamakla iç kontrol sisteminin kurulduğunu düşündükleri görülmektedir. Bir katılımcı (SGB4) bunu *“Kurumumuz iç kontrol eylem planı hazırladı üç aşamalı olarak. Eylem planı kapsamında iç kontrol şartlarına ilişkin olarak tüm eylemler-kendi inisiyatifi ve bünyesindeki eylemler- gerçekleştirildi. O anlamda iç kontrol çalışmalarını tamamlamış görünüyoruz.”* sözleriyle dile getirmektedir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında SGB yöneticilerinin sisteme ilişkin çözüm önerileri; süreçteki rolü “beyincik” metaforu ile tanımlanan strateji geliştirme birimlerinin kendi idarelerinde özgül ağırlıklarının artırılması, konuyu sürekli gündemde tutmaları ve süreçte daha etkili olmaları ve yapılan çalışmaların, gelinen seviyenin ölçülebildiği bir “belgelendirme veya sertifikalandırma” sürecine ihtiyaç olduğu konularına odaklanmaktadır.

*“Tabi ki bir de Bakanlıklarımızda SGB’lerin değer verilen yerler olması gerekiyor. En büyük hata bence burada, adının Başkanlık olması hata bence. SGB Başkanlığı değerli değil, kimse onların beyincik olduğunu kabul etmiyor. SGB’ler hiçbir birimin üstünde değil, bana göre*

*olmaları gereken yer beyincik gibi bir organ, yani vücuttaki tüm verileri toplayan bir merkezdir, fakat hiç kimsenin işine karışmayan, olan veriyi toplayıp üst amirine, beyne ileten ve beynin emrine göre vücudun çalışıp çalışmadığını kontrol eden bir birimdir... Sistemdeki sıkıntımız da burada. Kurguyu kontrol eden birimin gerçekten de yerinde çalışması gerekiyor. Şu an yerimizde değiliz.” (SGB5)*

*“Ancak Bakanlığımızın asli işleri önceliklendiği zaman iç kontrol gibi çalışmalar kamuda ikincil iş, mevzuat gereği yan işler olarak görülmesinden kaynaklanan bir eksiklik var, bunu çözenin birinci yolu üst yöneticinin ve SGB'nin bu yöndeki iradesinin devam etmesidir. Koordinasyon birimi olan SGB'nin bu işi sürekli gündemde tutması gerekiyor.” (SGB2)*

*“Türkiye’de biliyorsunuz TSE’nin bir standardı var. Bir standart çıkarıyor, o standartla ilgili belge almak isteyen kuruluşlar TSE’ye başvurur, TSE yerinde inceleme yapar, orada o standartlar varsa TSE belgesi verirler. İç kontrol sisteminde böyle bir belgelendirme sürecine ihtiyaç var. Bu açıktaki kaldığı için kurumlar ne kadar iç kontrol yaptıklarını bilmiyorlar. Yaptıklarını iç kontrol zannediyorlar, böyle bir sıkıntı var, böyle bir belgelendirme birimine ihtiyaç var. O birim gidecek, kurumda iç kontrolle ilgili 79 genel şart yerine getirilmiştir şeklinde tespit edecek ve belgeleyecek.” (SGB8)*

### **3.6.5. İç Denetimin Rolü ve Etkinliğine İlişkin Bulgular**

5018 sayılı Kanuna göre iç denetim, idarelere hem güvence hem de danışmanlık hizmeti sağlama fonksiyonunu yerine getirmektedir. İç denetçilerin güvence rollerini iç kontrolün yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yürüttükleri denetim faaliyetleri; danışmanlık rollerini ise süreçlerin iyileştirilmesine yönelik öneriler, incelemeler, eğitimler, analizler vb. faaliyetleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda, kamu idarelerinde standartlara uygun ve etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması sürecinde iç denetçilerin faaliyetleri büyük önem taşımaktadır.

42 katılımcıya “İç kontrol sisteminde iç denetimin rolü ve idarenizdeki iç denetim uygulamalarının etkinliği konusunda ne düşünüyorsunuz?” sorusu yöneltilerek iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde iç denetimin rolü ve etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1 katılımcı görüş beyan etmemiş, 41 katılımcı düşüncelerini ifade etmiştir. Tüm cevaplar 4 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 22. İç Denetimin Rolü ve Etkinliği**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
İş süreçlerine değer katma ve rehberlik/danışmanlık rolüne vurgu yapanlar	25	2 ÜY, 11 HY, 7 SGB, 3 İDB, 2 STK
İç denetim uygulamalarının etkin olmadığını düşünenler	10	1 ÜY, 3 HY, 2 SGB, 3 SD, 1 STK
Yönetime güvence sağlama rolü olduğunu belirtenler	6	4 İDB, 1 SD, 1 STK
Görüş beyan etmeyenler	1	1 SD

Tablo 22’de, katılımcıların büyük çoğunluğunun (25) iç denetimin iş süreçlerine değer katma ve rehberlik/danışmanlık rolüne vurgu yaptıkları görülmektedir. İç denetçilerin olumlu katkısına vurgu yapan katılımcıların büyük bir kısmını (18) harcama yetkilileri ve strateji geliştirme birim yöneticileri oluşturmaktadır.

Kamu idarelerinde iç denetimin rolü ve etkinliği iç denetçilere de sorulmuştur. Görüşme yapılan 7 iç denetçinin kamu idarelerine hem danışmanlık ve rehberlik hem de yönetime güvence sağlama anlamında olumlu katkılarının olduğu kanaatinde oldukları görülmektedir.

İç denetçilerin en önemli görevlerinden biri kurumlarında iç kontrole ilişkin farkındalık oluşturulmasını sağlamaktır. Bir katılımcı (HY10) iç denetimin bu rolünü aşağıdaki sözlerle ifade etmektedir:

*“Rehberlik edici tavırları var, en azından yaklaşımları uygulamada şu sorunlarla karşılaşırsanız çözümü şöyle olursa bunu sonunda şunlara ulaşırsınız gibi rehberlik edici faydası*

*var... Herhangi bir kurumda iç denetim biriminin aktif olup olmaması konusunda çok büyük fark olacaktır. Sadece bir birime, bir Genel Müdürlüğe, SGB gibi bir birime bırakıp da bütün bir kurumu siz yönetin demektense, rehberlik eden, denetleyen, başka bir bakış açısı getiren birilerinin olmasının faydası var tabi ki.”* diyerek iç denetimin rehberlik edici rolüne vurgu yapmaktadır.

Bir strateji geliştirme birim yöneticisi (SGB8) iç denetimin kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulmasına danışmanlık anlamındaki katkılarını şu sözlerle dile getirmektedir:

*“Kurumdaki birimlerin iyileştirilmesi, kurumsallaşması, iç kontrol sisteminin, stratejik yönetim sisteminin oturtulabilmesi için ciddi manada paslaştık ve yardımlaştık.”*

Başka bir katılımcı (HY9) iç denetimin iş süreçlerine değer katma rolünü şu şekilde dile getirmektedir:

*‘Biz biliyoruz ki iç denetim bizim yanlış giden süreçlerimizin iyileştirilmesi konusunda bize bir yol göstericilik faaliyeti, onun için biz en kötü olduğumuz yerleri hep masanın üzerine koyuyoruz, diyoruz ki şu alanda çok kötüyüz, bu alanda iç denetim faaliyeti yapılınsin.’*

10 katılımcı ise idarelerindeki iç denetim uygulamalarının etkin olmadığını belirtmişlerdir. Söz konusu katılımcılara göre iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler şunlardır:

- İç denetimin rolünün tam olarak bilinmemesi ve anlaşılabilmesi

Uygulamada iç denetimin rolünün anlaşılabilmediği, çoğu zaman teftiş birimleri ile karıştırıldığı görülmektedir. Bir katılımcı (ÜY1) bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

*“İç denetim biriminin rolü tam algılanmadı, önümüze de tam ne olduğu koyulamadı. Dolayısıyla birim yetkilisi de iç denetimden gelen yetkiliyi teftiş yetkilisi gibi görüyor. Kurguyu*

*savunma üzerine kuruyor. Aslında hastalık gelmeden tedbir aldırır bu sana. Mantığı çok doğru ama uygulamada içini dolduramıyoruz.”*

- İç denetimin üst yöneticiye bağlı olarak gerçekleştirilmesinin etkinliğini azaltması

Bazı katılımcılar ise iç denetimin üst yöneticiye bağlı olarak gerçekleştirilmesinin iç denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünmektedirler. Bir katılımcı (SD4) bu durumu şu şekilde ifade etmektedir:

*“İç denetimin üst yöneticiye bağlı olarak gerçekleştirilmesi, iç denetim faaliyetlerine içerik ve etkinlik bakımından olumsuz etki yapmaktadır. Kamu idarelerinde iç denetim tam anlamıyla bir bağımsız denetim olarak da algılanmamaktadır. Bütün bunlar iç denetimin etkinliğini azaltmaktadır.”*

- İç denetim birimleri ilk kez kurulurken müfettişlerin iç denetçi olarak atanmasının teftiş mantığının iç denetime yansımaya neden olması

5018 sayılı Kanuna göre iç denetçiler İDKK koordinasyonunda, Maliye Bakanlığınca düzenlenen iç denetim eğitimini başarıyla tamamlayan sertifikalı adaylar arasından atanmaktadır. İç denetçi atanmasına ilişkin usul bu olmakla beraber, geçiş sürecinde Kanununun Geçici 5'inci maddesinde sayılan denetim elemanlarına 31 Aralık 2007 tarihine kadar iç denetçi kadrolarına atanma imkanı getirilmiştir. Bu kapsamda sürecin başlangıcında Kanunda belirtilen şartları taşıyan birçok denetim elemanı iç denetçi olarak atanmıştır.

Bazı katılımcılar özellikle teftiş kökenli iç denetçilerin atanmasının iç denetimin etkinliğini olumsuz etkilediğini değerlendirmektedir. Bir katılımcı (SGB8) iç denetçilerin müfettişlerden atanmasının denetimin idarelerde yeterince gelişmemesine ve katkı sunamamasına neden olduğunu şu şekilde dile getirmektedir:

*“İç denetimler ne yazık ki Türkiye’de kurulurken büyük problemler oldu. İç denetçiler daha çok Teftişlerden alındı. Teftiş Kurulunda çalışan müfettişler o kültürle harmanlanmış kişiler. İç denetim ise Teftiş Kurulunun mantığından tamamen farklı bir mantıkta, çok farklı, denetim kelimesi dışında benzerlikleri yok. İç denetimde daha çok danışmanlığın, yönlendiriciliğin ön planda olması ve süreçleri denetlemesi lazım. Süreçlerde bir hata kusur var ise onlarda bize yol göstermesi lazım. Ne yazık ki bu konularda iç denetimlerin kurumlarda tam olarak gelişemediğini ve dolayısıyla yeterince katkıyı sunamadığını görüyoruz.”*

Başka bir katılımcı (SGB7) ise teftiş kültürünün iç denetime taşındığını aşağıdaki sözlerle ifade etmektedir:

*“İç denetim kamu yönetimindeki liberal anlayışa değer katacak mekanizma olarak tanımlanmıştı ama geçişlerde müfettişlerin iç denetçi olarak geçmesi teftiş mantığının oraya yansımaya neden oldu. Şu an yapılan işlerde iç denetimin sebep sonuç ilişkisi kurarak raporlaması ve ortaya şunu şöyle yaparsan daha iyi olur bunu yaptığın için bu yanlış olmuş gibi müspet çıktılar sunması gerekiyorken müfettişlik mantığı biraz etkisini devam ettirdi.”*

- İç denetim birimlerinin hukuki statüsü anlamında belirsizliklerin olması

5018 sayılı Kanun, her bir kamu idaresinin yapısı ve personel sayısı göz önünde bulundurulmak suretiyle İDKK’nın uygun görüşü doğrultusunda doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulabilmesine imkân tanımaktadır. Bu kapsamda “Kamu İç Denetim Genel Tebliği” nin 8’inci maddesinde bir kamu idaresinde en az 3 iç denetçinin olması şartıyla iç denetim birimi kurulabileceği öngörülmüş ve İDKK tarafından kamu idarelerine genel uygun görüş verilmiştir.

Ancak iç denetimin kendi mevzuatında iç denetim birimlerinin idarelerin teşkilat şemalarında yer alması gerektiği düzenlenmiş olmasına rağmen, idarelerin kuruluş mevzuatında iç denetim birimlerinin bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca kamu idarelerinde iç denetim birim başkanı kadrosu da bulunmamaktadır (Tekin, 2014:25-26).

Bir katılımcı (SGB8) iç denetimin hukuki statüsündeki belirsizliğin kurumlara yeterince destek verilememesine neden olduğunu şu sözlerle açıklamaktadır:

*“...İç denetim Türkiye’de gelişemediği için hala daha iç denetim biriminin başkanlığı, bir genel müdürlüğü, herhangi bir statüsü, kadrosu yok. Bu da iç denetimin Türkiye’de ne kadar geliştiğini maalesef bize gösteriyor. Dolayısıyla iç denetimin bu aşamada kurumlara destek olması pek mümkün görünmüyor.”*

6 katılımcı iç denetimin yönetime güvence sağlama rolüne yönelik görüş beyan etmiştir. Bir katılımcı (İDB7) iç denetimin güvence sağlama rolünü, *“Kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasında iç denetimin güvence mekanizması olması beklenmektedir... 200 denetim alanımız var, denetim yaparken süreçteki iç kontroller nasıl ona bakıyoruz. İç denetçiler temel olarak kontrol faaliyetlerinin etkinliğini değerlendiriyor.”* şeklinde ifade etmektedir.

### **3.6.6. Sayıştay’ın Desteği ve Rolüne İlişkin Bulgular**

“Sayıştay Kanunu” nda Sayıştay’ın düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirmekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Sayıştay’ın yapacağı değerlendirmeler ve bu kapsamdaki rehberliği ve yönlendiriciliğinin iç kontrolün etkin uygulanmasına ciddi katkı sunması beklenmektedir.

Sayıştay’ın süreçteki rolü ve katkısını değerlendirebilmek için 42 katılımcıya *“Kamu idarelerinde Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, idarenizin iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların iç kontrol sisteminin idarenizde etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?”* sorusu sorulmuştur. 4 katılımcı hariç 38 katılımcı görüş beyan etmiştir. Cevaplar 3 kategoride ele alınmıştır.



**Tablo 23. Sayıştay'ın Desteği ve Rolü**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Sayıştay'ın olumlu katkısı olduğunu belirtenler	22	2 ÜY, 4 HY, 3 SGB, 4 İDB, 5 SD, 4 STK
Yeterince katkısı olmadığını düşünenler	16	1 ÜY, 6 HY, 6 SGB, 3 İDB
Görüş beyan etmeyenler	4	4 HY

Tablo 23'de görüleceği üzere 22 katılımcı Sayıştay'ın iç kontrolün işleyişine yönelik değerlendirmeleri ile ortaya koyduğu tespit ve önerilerin sistemin etkinliğine olumlu katkısı olduğunu değerlendirmektedir. 3 üst yöneticiden 2'si, iç denetçilerin çoğunluğu ve STK yöneticilerinin tamamı olumlu görüş beyan etmişlerdir.

Bazı katılımcılar Sayıştay'ın iç kontrol konusuna daha fazla önem vermeye başladığını ve bu durumun kurumları iç kontrol sisteminin oluşturulması konusunda motive ettiğini belirtmektedirler. Bir katılımcı (STK1) Sayıştay'ın iç kontrole verdiği önemin giderek arttığını aşağıdaki şekilde ifade etmektedir:

*“Şu anda Sayıştay'ın giderek ivme kazanan şekilde iç kontrole gerekli önemi verdiğini düşünüyorum, özellikle 2018 denetim raporlarına baktığımızda daha önceki raporlardan daha fazla ve ayrıntılı iç kontrol tespitleri olduğunu görüyoruz. Daha önceki yıllarda daha genel ifadelerle geçiştirilirken artık daha somut, daha kapsamlı tespitleri ve önerileri olduğunu görüyoruz. Bu da Sayıştay'ın iç kontrol konusundaki kapasitesinin ve yetkisinin arttığını gösteriyor.”*

Bir başka katılımcı (STK4) da Sayıştay'ın iç kontrolü ayakta tutan tek kurum olduğunu şu sözlerle dile getirmektedir:

*“Şu anda kamuda iç kontrolü ayakta tutan tek müessese Sayıştay'dır, başka bir müessese yok. Sayıştay denetçilerinin denetimlerinde aslında en önem verdiği konulardan bir tanesi olmaya başladı iç kontrol... Sayıştay'ın elimizdeki tek silah olduğunu düşünüyorum iç kontrolü ayağa*

*kaldırmak için... Tabi ki şu anki haliyle bile Sayıştay iç kontrolü ayakta tutan kurumdur. O denetimleri yapmalarından dolayı insanlar, iç kontrolle ilgili böyle bir eleştiri geldi Sayıştay'dan şunu yapalım der vaziyetler. Mesela Sayıştay diyor ki risklerinizi belirlememişsiniz kurumlar geliyorlar risklerimizi belirleyelim diyorlar ve bir proje çıkıyor ortaya, bu şekilde ilerliyorlar.”*

Sayıştay'ın kurumlarda iç kontrolün işleyişine yönelik somut tespit ve önerileri ile sürece yeterince katkı sunmadığını belirten 16 katılımcıdan 6'sını SGB yöneticileri oluşturmaktadır. Olumsuz düşüncede olan katılımcılar görüşlerini şu gerekçelerle açıklamaktadırlar:

- Sayıştay'ın da öğrenme sürecinde olması

Sayıştay'ın iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde önemli bir misyona sahip olmakla beraber henüz yolun başında olduğunu bazı katılımcılar aşağıdaki şekilde ifade etmektedirler:

*“Sayıştay da kamuya yeni getirilen kavramlarla ilgili biz de sizlerle beraber hem öğreneceğiz hem de denetim yapacağız şeklinde bir yaklaşıma sahip.” (SGB1)*

*“Sayıştay iç kontrol sistemini algılamada, uygulamada, denetim mekanizmalarına sokma noktasında zorlanıyoruz diyor, kendilerinin ifadesi bu. Biz de yeniyiz diyorlar.” (SGB2)*

- Kuruma/birime özel değerlendirme yapmayıp genel değerlendirmeler yapması

Sayıştay'ın katkısının olumlu olduğunu düşünen katılımcıların aksine bazı katılımcılar Sayıştay'ın genel değerlendirmeler ve yönlendirmeler yaptığını ve bunun da kurumlarda iç kontrolün oluşturulması sürecine katkı sağlamadığını şu sözlerle dile getirmektedirler:

*“Bakanlığımıza ilişkin değil tüm kamu kurumlarına ilişkin değerlendirmelerin aynı noktada olduğunu düşünüyorum... Sayıştay Raporlarındaki iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeler spesifik değerlendirmeler değil, aynı ifadeler bütün kamu kurumlarının Sayıştay raporlarında var.” (SGB3)*

*“Aslında Sayıştay çok genel bir şey söylüyor, bu da hiçbir fayda sağlamaz. Sadece iç kontrol sistemini daha iyi yapabilirsiniz, yapmalısınız şeklinde genel bir uyarı. Teşvik edici bir husus yok diye düşünüyorum. Somut önerileri yok...Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporu hususlarında daha net Sayıştay.” (SGB4)*

- Sayıştay denetçilerinin daha çok teknik, mali konulara girmeleri; iç kontrol konusunda sadece prosedürleri yerine getirmeleri

Bazı katılımcıların ifade ettiği bir diğer eleştiri konusu da Sayıştay denetçilerinin daha çok teknik ve mali konuların denetimine odaklandıkları, iç kontrol denetimini sadece prosedürleri yerine getirmek için yaptıklarıdır.

Bir katılımcı (SGB8) yapılan şekilsel denetimi şu şekilde açıklamaktadır:

*“Sayıştay denetçilerinin bu konularla ilgili sonradan eğitim almaya çalışmalarını, işi sonradan kavramaya çalışmalarını neticesinde şu ana kadar çok verimli olduğunu düşünmüyorum. Bir form, checklist hazırladılar, normal mali denetimlerinin yanında -çünkü onlar için önemli olan mali denetimdir- en son aşamada şunu da yapalım şekline döndü ne yazık ki. Kurumlara formları verip doldurmalarını istediler. Sayıştay’ın da bu konuda alacağı çok yol var. Bakış açıları doğru, güzel, yapmak istiyor bunu, bununla beraber Sayıştay denetçilerinin çok ciddi manada bu konuda bilgi birikimlerinin olmadığını görüyorum.”*

Bir diğer katılımcı (SGB2) da yukarıdaki görüşe benzer şekilde, denetimlerde rehberlik boyutunun öne çıkması gerektiğini ancak mevcut denetimlerin prosedürü yerine getirme anlamında bir denetim olduğunu aşağıdaki sözlerle dile getirmektedir:

*“Sayıştay’ın bundan sonra denetimlerde iç kontrol sisteminin etkin uygulanıp uygulanmadığı konusundaki denetimlerinde rehberlik boyutunun öne çıkması lazım. Hesap sorucu, cezalandırıcı anlamda değil iç denetim gibi iyileştirici rehberlik boyutunun ön plana çıkması lazım. Bu konuda Sayıştay henüz o noktaya gelmedi. Diğer denetimlerinin yanında iç kontrole şöyle bir bakalım mantığıyla yaklaşıyor. Bu da prosedürü yerine getirme anlamında bir denetim.”*

- Sayıştay’ın sistemli denetim yapmaması

Sayıştay’ın sistemli bir denetim yapmadığını ifade eden bir katılımcı (HMB5) bunu şu sözlerle açıklamaktadır:

*“Sayıştay’ın en az Merkezi Uyumlaştırma Birimleri kadar bir etkisinin olması beklenir, ancak benim şahsi görüşüm, denetim alanlarında gördüğüm bu konuda Sayıştay tarafından sistemli bir denetimin yapılmadığı, denetçinin inisiyatifinde ve ilgi alanında ise yazıp çiziyor, ilgi duymuyorsa o konuya hiç değinmiyor. Sistematik bir iç kontrol denetimi yapılmıyor. Kanunda Sayıştay’ın görevlerinden birisi ama bu görevlerinin yapılmadığını görüyoruz, çok kısmi düzeyde yapıldığına şahit oluyoruz, o da birtakım denetçilerin kişisel merakları, ilgileri, bakışları sayesinde oluyor.”*

### **3.6.7. İç Kontrol ve Bürokratikleşmeye İlişkin Bulgular**

Literatürde bürokrasinin birçok tanımı yapılmaktadır. Kimileri bürokrasiyi kamu yönetimi ile aynı manada kullanırken, kimileri ideal bir yönetim şekli olarak, kimileri “masaların ve büroların egemenliği”, "bürokratların yönetimi", “memurlar tarafından yönetim”, kimileri ise kuralcılık, kırtasiyecilik, verimsizlik ve işlerin ağır yürütülmesi şeklinde tanımlamaktadır (Akçakaya, 2016a: 276; Akçakaya, 2016b: 669). Çok farklı tanımlamalara rağmen bürokrasi kavramının daha çok olumsuz anlamda kullanıldığı görülmektedir.

İç kontrol sistemlerinin beklenen faydaları verebilmesi için uygulanmasında sorumluluğu bulunan kurum yöneticileri ve çalışanlarınca söz konusu değişim ve dönüşümün doğru algılanması ve içselleştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Aksi durumda, iç kontrol sisteminin bir süre sonra bürokrasiye dönüşme riski ile karşı karşıya kalınacaktır.

50 katılımcıya “Bu tür yeni yönetim araçlarının bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği konusundaki düşünceleriniz nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir. 45 katılımcı bu soruya cevap vermiş, 5 katılımcı görüş beyan etmemiş, tümü 5 kategoride değerlendirilmiştir.

**Tablo 24. İç Kontrol Sisteminin Bürokratik Bir Sürece Dönüşüp Dönüşmediği Konusundaki Görüşler**

<u>Düşünceler</u>	<u>Katılımcı Sayısı</u>	<u>Kodlara Göre Katılımcı Sayısı</u>
Bürokratik sürece dönüştüğünü düşünenler	12	3 HY, 1 SGB, 2 İDB, 3 HMB, 2 STK, 1 MV
Bürokratik bir süreç gibi algılandığını düşünenler	12	2 HY, 4 SGB, 2 İDB, 3 SD, 1 HMB
Bürokratik sürece dönüşmediğini düşünenler	11	1 ÜY, 5 HY, 1 SD, 1 HMB, 2 STK, 1 MV
Henüz dönüşmemekle beraber dönüşme riski olduğunu düşünenler	10	2 ÜY, 1 HY, 4 SGB, 2 İDB, 1 SD
Görüş beyan etmeyenler	5	3 HY, 1 İDB, 1 MV

Görüş beyan etmeyenler dışında 4 kategorideki katılımcı sayısının birbirine çok yakın olduğu görülmektedir. 12 katılımcı iç kontrolün bürokratik sürece dönüştüğünü, 12 katılımcı ise bürokratik bir süreç gibi algılandığını düşünmektedir. 11 katılımcı iç kontrolün bürokratik bir sürece dönüşmediğini söylerken, henüz dönüşmemekle beraber böyle bir riskin olduğunu belirten katılımcı sayısı ise 10'dur. Bürokratik sürece dönüştüğünü düşünenler ile dönüşme riski olduğunu ifade eden katılımcı sayısı 22'dir.

Verilen cevaplardan sürecin en önemli aktörlerinden biri olan 9 SGB yöneticisinin 8'inin iç kontrol sisteminin bürokratik sürece dönüşme riski taşıdığını veya bürokratik bir süreç gibi algılandığını ifade ettikleri, 1'inin ise bürokratik sürece dönüştüğü kanaatinde olduğu görülmektedir.

Bürokratik sürece dönüştüğünü düşünen katılımcılar bunu aşağıdaki gerekçelerle açıklamaktadırlar:

- Yönetim kültürleri arasındaki farklılık

Tezin ikinci bölümünde de bahsedildiği gibi AB ülkelerinde Güney Avrupa (Kıta Avrupası) ve Kuzey Avrupa (Anglo-Sakson) yaklaşımı olarak iki iç kontrol yaklaşımından bahsetmek mümkündür. Avrupa Komisyonu tarafından 2000 yılına kadar uygulanan Kıta Avrupası Modeli yapılan reformlarla yerini, yönetim sorumluluğu ilkesine dayanan ve Anglo-Sakson modeli de denilen Kuzey Avrupa yaklaşımına terk etmiştir. Bu modelde her bir harcamacı idare kendisine ayrılan bütçe kapsamında gerçekleştirdiği harcamalardan tamamen kendisi sorumludur. İdare, yaptığı bu harcamalarla ilgili kontrolleri ve alınması gereken önlemleri de kendi oluşturduğu iç kontrol sistemleri aracılığıyla yerine getirmektedir. Türkiye’de de 5018 sayılı Kanun ile birlikte yönetim sorumluluğu modeline geçilmiştir.

Bir katılımcı (HMB2) yönetim kültürleri arasındaki farklılığın oluşturduğu sorunları aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

*“Bu yeni yönetim araçlarının bizim kültürümüze, yapımıza pek uygun olmayan araçlar olduğunu da kabul etmek gerekir. Anglo-Sakson kültürüne daha uygun araçlardır bunlar. Bu kültürde her şeyi dokümanete etme, süreç odaklı yönetim ve ilke bazlı yaklaşım esastır. Bizim gibi Akdeniz toplumlarında bir şeyi mutlaka çabucak yapmak ve sonuca nasıl olursa olsun gitmek ve dokümanete etmemek esastır. İşin özünü tam yakalayamadığınızda durmadan mevzuat çıkarırsınız ancak konudan giderek uzaklaşırsınız. Yeni yönetim araçları da iç kontrol de birer bürokratik sürece dönüşmüş durumdadır. Kurullar oluşturulmakta, genelgeler çıkarılmakta, toplantılar, çalıştaylar düzenlenmekte, eylem planları hazırlanmakta, uygulama sonuçlarının raporlanması yapılmaktadır.”*

- İç kontrolün doğru algılanmaması, kurumlara ve yönetime sağlayacağı faydaların tam anlatılamaması

İç kontrol sisteminde esas sorumlular idarenin üst yöneticisi ile harcama yetkilileridir. İç kontrol sisteminin üst düzeyde sahiplenme olmadan başarıyla uygulanması mümkün değildir. Bu sahiplenme ise iç kontrolün öncelikle üst yönetici ve harcama yetkililerine

doğru anlatılması ve sağlayacağı faydalara yöneticilerin inandırılması ile sağlanabilecektir.

Bazı katılımcılar kurumlara ve yöneticilere faydalarının anlatılamaması nedeniyle iç kontrolün bürokratik bir sürece dönüştüğünü düşünmektedirler.

Bir katılımcı (İDB3) bunu *“Maalesef günümüz şartlarında bürokratik bir sisteme dönüşmüş durumda. İç kontrol gibi yeni yönetim araçlarının kamu yönetimine sağlayacağı fayda tam olarak bilinmediği, üst yönetim de bilgilendirilmediği ve sistemin kurulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar da belirlenmediği sürece, yeni yönetim araçları bürokratik bir sürece dönüşmekten öteye geçemeyecektir”* şeklinde ifade etmektedir.

Bir başka katılımcı (SGB8) ise bu durumu şöyle açıklamaktadır:

*“Bürokratik bir sürece dönüştüğünü söyleyebiliriz. Bürokrasi tarafından bu kendi işlerini daha da iyileştirecek iyi yönetim standartları olarak algılanmadı, bir angarya, bir yükmiş gibi, mali bir işmiş gibi, ön mali kontrol gibi algılandı. Böyle algılatırsanız bu iş başka bir noktaya taşınır.”*

İç kontrolün bürokratik sürece dönüştüğünü düşünen katılımcılardan ikisi bu durumu hazırlanan doküman ve raporlardan yola çıkarak şöyle ifade etmektedir:

*“Uygulamaya dönüştüğüne ilişkin muhakkak kısmi örnekleri var ama şu anda büyük ölçüde dokümante etmek şeklinde yürüyor. Bizim yaptığımız denetimlerde gördüğümüz, birimler çalışmalarını dokümante edip dosyalıyorlar ve bu dosya bir daha açılmıyor.” (HMB3)*

*“İç kontrolde raporlama süreci çok iş yükü oluşturuyor, sürekli takip sistemi kamudaki bürokratik süreci yavaşlatıyor, bürokrasiyi artırıyor. Cumhurbaşkanlığı bürokrasiyi azaltacaksınız diyor ama kamunun kamuya verdiği belge sayısı maksimuma çıktı. Bana gelen her 10 yazıdan 8 tanesi rapor. 3 ayda ne yaptın, 5 ayda ne yaptın, iç kontrolle ilgili ne yaptın? Sürekli rapor veriyoruz.” (HY5)*

Azımsanmayacak sayıda katılımcı (12), iç kontrolün bürokratik bir süreç olarak algılandığı düşüncesindedir. Bir katılımcı (SGB2) bu algıyı aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

*“Çalışanlar ve yöneticiler sürekli önlerinde raporlar, tablolar, çıktılar gördüğü zaman bu işi bir prosedür olarak görüyorlar. Yaptığı çalışmaların sonucunun ölçülebilir, izlenebilir ve Bakanlığın misyon ve vizyonuna ulaşma noktasındaki katkılarını göremedikleri zaman bu işi bürokratik süreçte bir angarya olarak görmeye başlıyorlar. Yapılanların Bakanlığın asli işlerine ne olarak yansıdığını gösteremediğin zaman bunlar mevzuat gereği yapılması gereken şeyler şeklinde bir anlayışa dönüşüyor.”*

Henüz bürokratik sürece dönüşmemekle beraber böyle bir riskin olduğunu belirten katılımcılardan birisi (SGB1) ise bu tehlikeyi şu sözlerle açıklamaktadır:

*“Öyle bir tehlike var aslında. Yazılı prosedürlere döküldükçe, tam benimsenmeyince kağıt üzerinde kalabilir diye düşünüyorum. Danışmanlık satın alarak iç kontrol sistemini kurduk deyip kitaplar bastıran kurumlar var.”*

Bir diğer katılımcı (İDB7) bu riski, *“İç kontrol bu gidişle bürokratik sürece dönüşmek üzere. Kontrol fazlalığını azaltmak lazım. İç kontrolün check list olmasının ötesine geçilmesi lazım.”* sözleriyle ifade etmektedir.

### **3.6.8. İç Kontrol Konusunda Yürütülen Çalışmalara İlişkin Bulgular**

“Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği”nde kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri ile ilgili yapmaları gereken çalışmaları en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar tamamlamaları gerektiği belirtilmiştir. Daha sonra 4 Şubat 2009 tarihinde kamu idarelerine gönderilen yazıda kamu idarelerinin eylem planlarını en geç 30 Haziran 2009 tarihine kadar hazırlayarak bir ay içinde Maliye Bakanlığına göndermeleri istenmiştir. Eylem planlarını göndermeyen kamu idareleri ile yeniden hazırlayacak kamu idarelerine 1 Aralık 2014 tarihinde bir Genelge daha gönderilerek söz konusu idarelerin eylem planlarını 31 Aralık 2014 tarihine kadar hazırlamaları istenmiş ve üçüncü kez son tarih verilmiştir.



Kamu idarelerinin iç kontrol konusunda yürüttükleri çalışmalarını değerlendirebilmek amacıyla 50 katılımcıya “*İdarenizde iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için bugüne kadar yürütülen çalışmalar nelerdir, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?*” sorusu sorulmuştur.

Katılımcıların verdiği cevaplardan kamu kurumlarınca iç kontrolün oluşturulmasına yönelik yürütülen faaliyetlerin;

- Eylem planlarının hazırlanması,
- Seminerler, çalıştaylar, konferanslar vb. araçlarla farkındalık oluşturma çalışmaları,
- Süreçlerin tanımlanması ve analizi,
- İş akış şemaları ile iş/görev tanımlarının oluşturulması,
- Yetki devirleri,

gibi daha çok kontrol ortamı bileşenine yönelik faaliyetler olduğu; diğer dört bileşene ilişkin çalışmaların çok sınırlı düzeyde kaldığı anlaşılmaktadır.

Katılımcılardan birisi (SD3) bu durumu şu sözlerle açıklamaktadır:

*“Kurumlarda yürütülen çalışmalar, genellikle strateji biriminin uhdesinde iç kontrolün oluşturulmasına ilişkin süreç tam işletilmeden, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmeden yasal bir yükümlülüğün yerine getirilmesine dönük zayıf faaliyetlerden ibarettir.”*

Bir katılımcının (HY11) iç kontrol sistemini sadece iş ve görev tanımlarından ibaret gördüğü “*Bizim yürürlükte olan iç kontrol mekanizmamız var, yapılacak işlerin tanımları, görev tanımlarımız var.*” ifadesinde açıkça görülmektedir.

Strateji geliştirme birimlerinin koordinesinde hazırlanan eylem planlarında öngörülenler dışında başka bir çalışma yapmadıklarını bazı katılımcılar aşağıdaki şekilde ifade etmektedirler:

“...Birimimizde mevzuatın öngördüğü süreç dışında herhangi bir süreç gelişmedi. Bizim özellikle satın alma konusuyla ilgili süreç oluşturuldu, bunu SGB ile birlikte yaptık. Biz kendi başımıza bir çalışma yapmadık. Bütün Bakanlık genelinde SGB'nin öngördüğü bir çalışma yapıldı.” (HY4)

“...Her Genel Müdürlüğün dönemsel olarak yapması gereken faaliyetler belli Eylem Planlarında. Bunun elektronik ortama aktarılması için Bakanlığın imkanlarıyla SGB tarafından oluşturulmuş bir program var, o program üzerinden yürütülüyor işlemler, kontrolleri de onun üzerinden yapılıyor. Üçer aylık dönemler halinde harcama birimlerinden giden veriler SGB tarafından inceleniyor... Biz eylem planlarına bağlı olarak gidiyoruz. Her harcama biriminde standart olması için belirlendiği düşünülerek eylem planlarında istenilenler nelerdir onları yapıyoruz... Bizim Genel Müdürlük başkasında olmayan şu işi yaptı dediğimiz bir iş yok. Ama normal uygulamamız gereken planı olduğu gibi uyguluyoruz.” (HY10)

Bazı harcama yetkilisi katılımcılar ise iç kontrol konusunda yapılan çalışmalara ilişkin verdikleri cevaplarda daha çok iç denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim sonucunda getirdikleri öneriler kapsamında çalışma yaptıklarından bahsetmektedirler. Bir katılımcı (HY7) bunu “İç denetim birimiz var, onlar dönemsel olarak belli konuları alıyorlar... Genel Müdürlük olarak özel bir çalışmamız yok.... İç denetimin vermiş olduğu öneriler çerçevesinde gerekli yönergeleri oluşturmaya çalışıyoruz.” şeklinde dile getirmektedir.

Öte yandan bazı katılımcılar, kurumlar tarafından yapılan faaliyetlerin sadece yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesine dönük, şekilsel faaliyetlerden ibaret olduğunu aşağıdaki sözlerle ifade etmektedirler:

“Yönetim sorumluluğuna dayanan model gelişmediği için ve ayrıca Maliye Bakanlığının beklentilerini karşılamak için törensel formlar yapıp gönderiyorlar. Daha çok Maliye Bakanlığının şekli beklentilerini karşılamakla sınırlı kalıyor... Eskiye kıyasla iyileşmeler olsa bile ağırlıklı olarak yukarıda açıkladığım nedenlerle iç kontrol çalışmaları daha çok şekilsel kaldı.” (HMB1)

“İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi gerekirken bu işlem ya hiç yapılmamakta ya da kağıt üstünde kalmaktadır. Üst

*yöneticiler tarafından düzenlenen iç kontrol güvence beyanı ise bir şekil şartının yerine getirilmesi olarak görülmektedir.” (SD5)*

### **3.6.9. Uygulama Sürecinde Yaşanan Güçlükler/Sorunlara İlişkin Bulgular**

Tüm kamu idareleri iç kontrol sistemlerini ilgili mevzuatla uyumlu olarak oluşturma ve geliştirme çalışmalarına devam etmektedirler. Ancak bu çalışmalar yürütülürken birtakım güçlüklerle ve sorunlarla karşılaşmaktadır.

Kamu idarelerinin iç kontrolün uygulanması sürecinde karşılaştıkları güçlükler ve nedenlerini anlayabilmek amacıyla 47 katılımcıya “*İdarenizin iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşadığı güçlükler sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?*” sorusu yöneltilmiştir. Yalnızca 2 katılımcı süreçte herhangi bir güçlük yaşamadıklarını belirtmiştir.

45 katılımcının bu soru kapsamında ifade ettikleri güçlükler/sorunların yanı sıra katılımcılar görüşmelerde farklı sorulara verdikleri cevaplarda da bazı güçlükler/sorunlardan bahsetmişlerdir. Bu başlıkta tüm güçlükler/sorunlar toplu olarak değerlendirilmiştir.

#### **3.6.9.1. Yapısal Sorunlar**

- Mali yönetim ve kontrolün idare düzeyinden harcama birimi düzeyine indirgenememesi,

Katılımcıların dile getirdiği yapısal sorunların başında iç kontrol sisteminin kurumun tüm yönetim kademelerinin sorumluluğunda olduğunun çok açık bir biçimde anlatılamaması gelmektedir.

*“Şu andaki mevcut durumda kurum genelinde uyum eylem planları birimlerin her ne kadar katılımı da olsa aşağıdaki yönetim kademelerinin çok fazla katıldığı ve kendi mevcut faaliyet ve süreçlerini bu standartlara uygun hale dönüştürme noktasında bir faaliyetleri yok. Sadece*

*yukarda yapılmış uyum eylem planları konusunda kendilerine verilmiş bazı faaliyetleri yerine getirmek şeklinde görülüyor.” (HMB2)*

- Hem iç denetim hem de merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurumsal bir yapıya sahip olmamaları,
- Kanun yürürlüğe girerken bir geçiş süreci öngörülmemesi,
- Kurumlarda/birimlerde yeterli sayıda uzman personelin bulunmaması.

Gerek strateji geliştirme birimleri gerekse harcama birimlerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması çalışmalarını yürütecek yeterli sayıda uzman personelin olmaması katılımcılarca bir diğer yapısal sorun olarak ifade edilmektedir.

*“Bu işin en büyük eksikliklerinden birisi bu işin alt düzeyden başlaması. Bir dairenin işi gibi algılanmış, dairelerden birkaç kişi bu işle görevlendirilmiş, işin sorumluları tespit edilmiş. Bu çalışmalar üst düzeyde idari düzeyde başlamış olsaydı bu sistemin algı ve sahiplenme düzeyi daha kısa sürede (5 yıl gibi) daha üst düzeyde olacaktı... Ama personel yapımızın birinci derecede mozaik olması, kurumsal alt yapıdan gelen personel sayısı az, dışarıdan, özelleştirmeden gelen personel sayısının çok olması motivasyon eksikliğine yol açtı, ayrıca işlerin çok, personel sayımızın az olması da ikinci sıkıntı. İç kontrol çalışmalarını yürüten bizdeki personel sayısı az, bu işlemleri Maliye Bakanlığında 4-5 katı personel yürütüyor. Aynı kişiye birden fazla görev düşüyor. Bundan dolayı sağlıklı yürütememe odaklanamama sorunu var.” (SGB2)*

- Mevzuatta Bir Yaptırımın/Müeyyidenin Olmaması

Bazı katılımcılarca kamu idarelerinde iç kontrol sistemi oluşturulmadığında ilgili mevzuatta herhangi bir yaptırımın öngörülmemiş olmasının sisteme gereken önemin verilmemesine neden olduğu dile getirilmektedir.

*“Ülkemizde iç denetim modeli yaptırımın olmadığından dolayı iç kontrol için de geçerli bu, ödül ceza olmadığı zaman çok fazla dikkate alınmıyor. İç kontrolü yapsak ne olur yapmasak ne*

*olur, ben şunlarla uğraşıyorum bunlarla uğraşamam mantığı hatta daha da ilerisi- bu bana göre Türkiye'nin yönetim hastalığıdır.” (İDB2)*

- Terminoloji Sorunu

Bir diğer yapısal sorun terminolojiye ilişkindir. İç kontrol konusundaki uluslararası standartların tercüme edilerek Türk kamu yönetimine dahil edilmesi, bu standartların açık bir şekilde anlaşılmasına neden olmaktadır. Bu sorunu bir katılımcı aşağıdaki şekilde ifade etmektedir:

*“Mevzuatın da iç kontrol sisteminin doğru anlaşılması ve benimsenmesi konusunda Türkiye'nin kamu yönetimine uygun halde düzenlenmesi lazım. Şu anda mevzuat tercüme koktuğu için maalesef yeterince anlaşılıp uygulanamıyor.” (STK1)*

- Yöneticilerin ve Çalışanların Sık Sirkülasyonu

Katılımcılarca dile getirilen bir diğer sorun kamu idarelerinin yönetici ve çalışanlarının çok sık değişmesidir.

*“Yaşayan sistemi yaşatacak kişilerin sürekliliğinin olması lazım. Birincisi, kurum yöneticilerinin sık sık değişmesi en büyük handikap. İkincisi, iç kontrol çalışma grubunda yer alan kişilerin daha sonra başka bir yere kanalize olması, bu kaynak israfıdır. Personelin de sık sık değişmesi ciddi bir sorun.” (SGB2)*

- Bakanlıklarda Üst Yöneticinin Belirsizleşmesi

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte Bakanlıklarda birden fazla kişinin üst yönetici olmasının, iç kontrol sisteminin oluşturulması sorumluluğunun kime ait olduğu konusunda bir karmaşaya neden olduğu bazı katılımcılarca ifade edilmektedir.

“Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle beraber kamu mali yönetiminde, iç kontrol ve iç denetim alanında en net değişiklik üst yönetici meselesinde oldu. Bakanlıklarda üst yönetici belirsizleşti. Daha önce dışa karşı sorumlu olan Müsteşar vardı, yönetsel sorumluluğu üstleniyordu, Bakan da siyasi sorumluluğu üstleniyordu. Yönetsel ve siyasi sorumluluk birbirinden ayırılmış durumdaydı. Yeni sistemle beraber hala Bakan meclise karşı siyasi sorumlu, Müsteşar ortadan kalkınca siyasi ve yönetsel sorumluluk Bakan ya da yardımcılarında birleşmeye başladı. Bu da bir handikaba neden oldu” (HMB1)

“Türkiye’de bir siyasi model değişikliği oldu, bu model değişikliğinin ben daha doğru kurgulanabileceğini düşünüyorum. Şu anki yapıda aslında yönetsel sorumluluk ve hesap verebilirliği çok net olumlu etkilemediğini düşünüyorum. Çünkü burada eskiden idari bir sorumluluk yasal sorumluluk mantığıyla bakılırdı. Müsteşar bundan sorumlu olurdu, işin bürokratik kısmı ve hesap verme kısmından. Bakan siyasi sonuçlardan sorumlu olurdu. Bu daha doğru bir yapıydı. Şimdi bu biraz bozuldu, her ikisi de tek bir yöneticide toplanmaya başladı. Siyasi davransa bu tarafta sıkıntı olacak, bu tarafta doğru davransa siyasi beklentileri karşılayamayacak, zor durumda bıraktık biz üst yöneticileri.” (STK4)

### 3.6.9.2. Farkındalık ve Algı Sorunları

Yapısal sorunların yanı sıra iç kontrol sistemine ilişkin önemli bir diğer sorun alanını farkındalık ve algı sorunları oluşturmaktadır. Bu sorunları aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür:

- İç kontrolün yönetime sağlayacağı faydaların tam anlatılamaması/üst yönetimin iç kontrolün önemi ve faydasına inandırılmaması, diğer bir ifadeyle bilgilendirme/rehberlik eksikliği,
- Üst yöneticilerin iç kontrole yönelik olumsuz algıları ve iç kontrolü sahiplenmemeleri,
- İç kontrolün ilave iş/angarya, bürokratik süreç olarak algılanması, içselleştirilememesi,
- İç kontrolün yanlış ve buna bağlı olarak da SGB’ler ile iç denetçilerin işi gibi algılanması.

“İç kontrol denilince iki yanlış algı oluştu kamu kurumlarında. İlki kontrol kelimesi doğal olarak denetim ve teftiş algısını yarattı. Bir de mali hizmetler biriminin bir fonksiyonu olarak yer alması, Maliye Bakanlığı tarafından rehberlik yapılıyor olması, 5018 gibi adında mali olan bir mevzuat içinde düzenlenmesi sonuçta bunu tamamen mali alanla ve mali birimlerle sınırlı algısı yarattı.” (STK1)

“Ama dönem içerisinde şöyle zorluklar oldu. İç kontrol deyince sadece ödeme evraklarının, harcama evraklarının kontrolü, bir mali kontrol gibi algılar oluştu. Mali kontrol deyince de SGB’ler bu işten sorumludur şeklinde algılar oluştu.” (SGB3)

- Kurumsal Taassup/Psikolojik Engel

Bazı katılımcılar, çalışanların ön yargıları, eski alışkanlıklarını terk etmek istememeleri, diğer bir ifadeyle statükocu tutumları nedeniyle iç kontrol sisteminin uygulamaya geçirilmesinde engel oluşturduğunu düşünmektedirler.

“Ben sistematik bir güçlük olduğunu düşünmüyorum. Yazılan çizilen neyse herkes ona riayet ediyordur ama ben psikolojik bir güçlük olduğunu düşünüyorum. Bizim gibi kurumlarda ister istemez kurumsal bir taassup oluyor. Mesela bir arkadaşımız 30 yıllık devlet memuru, 30 yıldır ....yatırımlarına bakmış. Siz 30 yıldır o işi yapan birisine senin yaptığın işte de şöyle bir aksama var, şu süreci şöyle işletsen daha iyi olur, teknolojilerden şu şekilde yararlanabilirsin dediğinizde o ister istemez bir savunmaya geçiyor. Şahıs bazında değil Daire, Genel Müdürlük, Kurum bazında da öyle. İç denetim bir öneri getirdiğinde refleks olarak savunmaya geçiyoruz. Bu psikolojik bir engel. Bu kültürün yerleşmesiyle alakalı.” (HY6)

### 3.6.9.3. Üst Yönetici ve Diğer Yöneticilere İlişkin Sorunlar

İç kontrolün asıl sorumlusu ve en temel aktörü üst yöneticiler ve işleyişinden sorumlu diğer yöneticilere ilişkin sorunlar sistemin uygulanması yönündeki sorunların temelinde yer almaktadır.

- Yöneticilerin hesap vermekten hoşlanmamaları,
- Üst yöneticilerin uygulamaya dönük çalışmayı tercih etmeleri,

- Yöneticilerin iç kontrol sistemi ile inisiyatiflerinin daraldığı ve sınırlandırıldığı kaygısına kapılmaları,
- Konu olarak üst yönetimi cezbetmemesi.

#### 3.6.9.4. MUB'a İlişkin Sorunlar

İç kontrol konusunda tüm kamu idarelerini yönlendirecek, onlara rehberlik edecek merkezi uyumlaştırma birimiyle ilgili de birçok sorun bulunmaktadır.

- MUB'un statüsünün belirsiz, kapasitesinin ve personel sayısının yetersiz olması,
- MUB'un rehber, yönerge vb. düzenlemeleri yapmakta geç kalması,
- Maliye Bakanlığının katkısının mevzuat düzenlemeleriyle sınırlı kalması,
- Maliye Bakanlığının uyumlaştırma görevi için doğru bir adres olmaması.

#### 3.6.9.5. SGB'lere İlişkin Sorunlar

Diğer bir sorun alanı idarelerin kendi içinde uygulamayı koordine edecek ve birimlere iç kontrol konusunda yol gösterecek SGB'lere ilişkindir.

- Strateji geliştirme birimlerinin kapasite ve uzman personel eksikliği,
- Strateji geliştirme birimlerinin kamu idarelerinde kendilerini kabul ettirmeleri konusunda sorun yaşanması.

#### 3.6.9.6. İç Denetime İlişkin Sorunlar

İç kontrol sisteminin önemli aktörlerinden iç denetim birimleri ve iç denetimle ilgili de önemli sorunlar bulunmaktadır.

- İç denetim birimlerinin hukuki statüsünde belirsizliklerin olması,
- İç denetimin rolünün tam olarak bilinmemesi ve anlaşılabilmesi,



- İç denetim birimleri ilk kez kurulurken müfettişlerin iç denetçi olarak atanmasının teftiş mantığının iç denetime yansımaya neden olması,
- Eski alışkanlıklardan dolayı iç denetçilerin denetimi bir soruşturmacı kimliğiyle yürütme, idarecilerin de iç denetçileri bu yönde kullanma eğilimlerinin yüksek olması,
- İç denetim birimlerinin idarelerde kabullenilmesinde sorun yaşanması,
- İç denetimin üst yöneticiye bağlı olarak gerçekleştirilmesinin etkinliğini azaltması.

#### 3.6.9.7. Sayıştay'a İlişkin Sorunlar

Sayıştay kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren en temel aktördür. Sayıştay ile ilgili sorunlar sistemin uygulamaya geçirilmesi noktasında önemli bir sorun teşkil etmektedir.

- Sayıştay'ın sürece geç girmesi ve öğrenme sürecinde olması,
- Kuruma/birime özel değerlendirme yapmayıp genel değerlendirmeler yapması,
- Denetçilerin daha çok teknik, mali konulara girmeleri; iç kontrol konusunda sadece prosedürleri yerine getirmeleri,
- Sayıştay'ın sistemli denetim yapmaması.

#### 3.6.9.8. Diğer Sorunlar

Gerek yapısal gerek farkındalık ve algıya ilişkin gerekse sistemin temel aktörleriyle ilgili sorunların yanı sıra kamu idarelerinde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına engel teşkil eden başka bedenler de söz konusudur.

- Yönetim kültürleri arasındaki farklılık,
- Diğer mevzuatların iç kontrol mevzuatı ile uyumsuzluğu,
- İyi uygulama örneklerinin olmaması,
- Otomasyon çözümlerinin yaygınlaştırılmaması.

İç kontrolün üst yönetici ve diğer yöneticilere fayda sağlayacak bir yönetim aracına dönüştürülmesinde otomasyon çözümlerinden yeterince faydalanılamaması bazı katılımcılarca sorun olarak dile getirilmektedir.

*“Bir diğer güçlük bu konuda aslında otomasyon çözümünün yaygınlaştırılamaması. Biz bunu bazı kurumlarda yaygınlaştırmaya çalıştık daha önce kendi çabalarımızla. O tür konularda ciddi sonuçlar aldık, mesela şu anda 7 yıl önce kurduğumuz sistem gidin 7 yıldır içine veri girişi yapılıyor, belli bir olgunluğa gelmiş. Mesela kullanmayan başka kurumlara gidin, 7 yıl boyunca yapılan iç kontrol çalışmalarının çoğunu bulamazsınız kurumda. Kurumsal hafıza oluşmamıştır iç kontrolde, kaybedilir o dokümanlar, çalışmalar, insanların bilgisayarlarında, ortak alanlarda gider. Bunu yazılımsal boyutta yönetmemenin de çok ciddi bir sıkıntı olduğunu düşünüyorum.”*  
(STK4)

### **3.6.10. Kamu Yönetiminde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulmasına Yönelik Önerilere İlişkin Bulgular**

Kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi konusundaki önerilerinin alınması amacıyla 47 katılımcıya “*Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için önerileriniz nelerdir?*” sorusu sorulmuş, 2 katılımcı öneride bulunmamıştır.

Bu başlıkta, yukarıdaki soruya verilen cevaplar ve görüşmelerin farklı bölümlerinde katılımcıların ifade ettikleri öneriler birlikte değerlendirilmiştir. Bazı katılımcıların birden fazla önerisi bulunmaktadır. Önerileri en çok önerilenden başlayarak aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

#### **3.6.10.1. Bilgilendirme ve Farkındalık Oluşturmaya Yönelik Öneriler**

Katılımcıların en çok dile getirdiği öneri, her düzey kamu yöneticisi ve çalışanı tarafından iç kontrolün önemi ve faydasının anlaşılması için bilgilendirme ve farkındalık oluşturma faaliyetlerine ağırlık verilmesi ve bunun sistematik olarak yapılmasıdır. Söz konusu faaliyetlere öncelikle üst yöneticilerden başlanması, özellikle işe yeni başlayan memur ve

uzmanların adaylık eğitimleri ile hizmet içi eğitim programlarında iç kontrol konusuna yer verilmesi katılımcılarca vurgulanmaktadır. Hatta bir katılımcı üniversitelerin özellikle iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde iç kontrol konusunun ders olarak okutulmasını önermektedir.

Bir katılımcı (STK4) iç kontrol farkındalığının oluşturulmasına yönelik çalışmaların bir proje kapsamında yürütülmesini *“İç kontrolün farkındalığını artırmaya dönük olarak kamu genelinde bir farkındalık projesinin başlatılıp iç kontrolün kurumların üst yöneticileri ile orta kademe yöneticilerine doğru anlatılması için gerekli belki bir online eğitim platformu olabilir belki zorunlu eğitim programı olabilir, bunun sağlanması gibi faktörlerin ben özellikle etkinlik sağlayacağı kanaatindeyim.”* sözleriyle önermektedir.

#### 3.6.10.2. Üst Yöneticilere Yönelik Öneriler

İç kontrol sistemi üst yöneticilerin öncülüğünde yürüyen bir sistemdir. Kurum üst yöneticilerinin iç kontrol sistemini sahiplendiklerini ve önemsediklerini hissettirmeleri, sistemin etkin olarak oluşturulması ve uygulanması için çok önemlidir. Bunun için de üst yöneticilerin iç kontrol konusundaki bilgi ve farkındalık düzeyinin düzenli bir şekilde desteklenmesi gereklidir.

Bir katılımcı (SGB2) bunu şu şekilde dile getirmektedir:

*“İlk olarak bu işin sahiplenilmesini üst düzeyde kalıcı hale getirmek lazım. İç kontrolün kurumsal anlayışın olmazsa olmaz temel parametresi haline dönüşmesi lazım. Yöneticilerin etik değerlere sahip olması, iç kontrol sisteminin yönetimde kendine en büyük yardımcı, model olduğunun farkındalığına sahip olması lazım. Üst yöneticiye ilk olarak bunun verilmesi lazım aksi halde kendisine ulaşan her doküman mevzuat gereği oluşturulmuş, angarya bir iş olarak gözüküyor.”*

Bir başka katılımcı (İDB4) üst yöneticinin iç kontrolün en önemli unsuru olan iç denetim konusundaki farkındalığı ve yaklaşımının iç denetimin, dolayısıyla iç kontrolün etkinliğini artırdığını aşağıdaki sözlerle dile getirmektedir:

*“Zorlayıcılığımız yok bizim. Üst yöneticinin bizim raporlarımızı önemsemesi ve farkındalığı önemli. İlgili birimlerden rapordaki tespitlerin yapılmasını isterse daha etkin olur diye düşünüyorum.”*

### 3.6.10.3. Koordinasyon ve Rehberliğe Yönelik Öneriler

#### 3.6.10.3.1. MUB’a Yönelik Öneriler

- MUB’un Kapasitesinin Artırılması

Ülke genelinde iç kontrole ilişkin farkındalık ve bilinç oluşturma ve koordinasyon çalışmalarından, diğer bir deyişle iç kontrolün uyumlaştırılmasından sorumlu olan MUB’un mevcut durumda yetersiz olan kapasitesinin artırılması ve görevinin önemiyle orantılı bir yapıya kavuşturulması en çok dile getirilen önerilerden biridir.

Bir katılımcı (HMB1) önerisini *“Daha fazla rehberlik yapabilecek bir merkezi uyumlaştırma kapasitesine ihtiyaç var. Ama şu durumda Genel Müdürlüğün içinde 23 Dairenden birisi olarak bu rolü üstleniyorsunuz ve çok sınırlı bir insan kaynağıyla, uzman desteğiyle bunu yürütüyorsunuz. Burasının da elden geçirilmesi lazım. Bu birimin operasyonel yeteneğini artırmak lazım... Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Türkiye’nin ölçeğiyle uyumlu kapasitesinin geliştirilmesine muhakkak ihtiyaç var. Mali yönetim reformunun sahibi Maliye Bakanlığı, reformun sahibinin görünür ve etkin olması lazım.”* şeklinde belirtmektedir.

- MUB’un Mükemmeliyet Merkezi ile Desteklenmesi

2 katılımcı MUB’un mükemmeliyet merkezi ile desteklenmesini önermekte ve bir katılımcı (HMB5) bunu şu şekilde ifade etmektedir:

*“Çok eğitimler yapılıyor ama amaca yönelik doğru eğitimler yapıldığı kanaatinde değilim. Sistemli, düzenli, modüler, standardı belli ve periyodik eğitimlerin yapılması gerektiğini düşünüyorum. Bunu Merkezi Uyumlaştırma Birimleri yapamazlar, bunun için ayrı bir birim*

*olmalı. Elbette Merkezi Uyumlaştırma Birimi buna destek vermeli, eleman vermeli, koordine etmeli ama bu eğitimi icra edecek bir eğitim mekanizmasına ihtiyaç olduğunu düşünüyorum. Böyle bir sistem bizim ülkemizde yok. Yabancı ülkelerde bunun örneklerini görüyoruz kamuda mükemmeliyet merkezleri veya kamu mali eğitim merkezleri var.”*

- Merkezi Uyumlaştırmanın Cumhurbaşkanlığına Yapılması

Bazı katılımcılar merkezi uyumlaştırma fonksiyonunun bütün kurumların üstünde bir birim olarak Cumhurbaşkanlığına yürütülmesini önermektedirler.

Bir katılımcı (STK4) MUB’un Cumhurbaşkanlığına bağlanmasının iç kontrolün etkinliğini artıracığını şu sözlerle açıklamaktadır:

*“İç Kontrol MUB’un da aynı şekilde Cumhurbaşkanlığına bağlanması gerektiğini düşünüyorum, iç kontrol bakanlıklar üstü bir konu, bunu Maliye Bakanlığı içinde tuttuğunuz zaman diğer Bakanlıklar üzerindeki etkinliğini azaltırsınız. Nasıl ki strateji ve bütçeyi Cumhurbaşkanlığı seviyesine çıkardık bunun da yukarıya çıkması gerekir, çünkü bu bir yönetim sistemidir. Ve bu sistem standardize bir şekilde uygulandığında Cumhurbaşkanlığı sisteminin performans hedeflerine ulaşılmasını sağlar.”*

### 3.6.10.3.2. SGB'lere Yönelik Öneriler

Kamu kurumlarında iç kontrol çalışmalarının koordinasyonu ve buna ilişkin rehberlik görevleri strateji geliştirme birimlerince yürütülmektedir. Ancak strateji geliştirme birimlerinin yapıları ve kapasitelerinin mevzuatla kendilerine verilen görev ve sorumlulukları gerçekleştirebilecek yeterlilikte olmadığı görülmektedir (Fıkrkoca, 2014a:79).

- Strateji Geliştirme Birimlerinin Kapasitesinin Artırılması/Uzman Personel Eksikliğinin Giderilmesi

Bir katılımcı (HMB1) SGB'lerin kapasitesinin artırılmasını "*Kurumsal gelişim, kurumsal iyileşme sürekli bir şey. Bu alanı sürekli gözetecek, koordine edecek, yenileştirecek, görev tanımları belli kadrolara ihtiyaç var. Burada en iyisi strateji geliştirme birimleri ve onun içinde bulunan kapasite. Bunu sağlamak lazım.*" sözleriyle vurgulamaktadır.

Bir katılımcı (HMB5), SGB'lerin nitelikli ve yetkin personelden oluşturulmasını "*SGB'lerin çok nitelikli personelden oluşması lazım. Tüm harcama birimlerinden haberdar olan, onları koordine edebilen yetkin insanları çalıştırmak lazım.*" şeklinde ifade etmektedir.

#### 3.6.10.4. İç Denetime Yönelik Öneriler

- İç Denetimin Asli Fonksiyonunun Danışmanlık Olması

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemi konusunda yaşadıkları önemli sorunların başında uygulamaya yönelik rehberlik sıkıntısı gelmektedir. Kamu iç denetim mevzuatında iç denetçilerin yönetime güvence sağlama rolünün yanı sıra iç kontrol konusunda idarelerine danışmanlık hizmeti vermeleri de öngörülmüştür. Katılımcıların bazıları iç denetçilerin danışmanlık rolüne daha ağırlık verilmesini önermektedirler.

Bir katılımcı (SGB8) bu önerisini "*Yeni alınan iç denetçilerin iyi yetiştirilmeleri-onların bunları algılaması çok daha kolay oluyor- ve birimlere bu konuda destek olup yerleştirmeye çalışmaları yani denetlemenin yanı sıra asli fonksiyon olarak danışmanlık fonksiyonunun olması gerekiyor.*" şeklinde belirtmektedir.

- İç Denetimin Bağımsızlığının ve Yetkinliğinin Artırılması

Bir katılımcı (İDB2) iç denetimin bağımsızlığının ve yetkinliğinin artırılmasını şu sözlerle dile getirmiştir:

*“Öncelikle iç denetimin bağımsızlığının net bir şekilde ortaya konulması lazım. İç denetçiler acaba tek bir merkezden görev alabilir mi? Aklıma o geliyor. Örnek vermek gerekirse hiyerarşik yönden Bakana bağlı olurum ama benim denetim programımı İç Denetim Koordinasyon Kurulu gönderir, programın sonuçlarını oraya bildiririm. Bu bize daha bağımsızlık verir. Veya bunun dışında iç denetçilerin biraz daha yetkileri artırılabilir.”*

- İç Denetim ile Teftiş Ayrımının Netleştirilmesi

Bazı katılımcılar iç denetim ile teftiş arasındaki farka ilişkin kafalarda hala soru işareti olduğunu belirterek görev ayrımının netleştirilmesini önermektedirler.

#### 3.6.10.5. Sayıştay’a Yönelik Öneriler

Sayıştay’ın iç kontrole ilişkin yapacağı değerlendirmelerin kurumların iç kontrol sistemlerinin gelişmesine katkıda bulunabilmesi ve denetimin amacına ulaşması için katılımcılar aşağıdaki önerilerde bulunmuşlardır.

- Sayıştay’ın Denetim Kapasitesini Artırması ve Denetimlerde Rehberlik Yönünün Ön Plana Çıkması

*“Sayıştay’ın bu konuda kapasitesini artırması ve kurumlara gerçekten rehberlik yapıyor olması daha önemli. Kurumlarda sürekli bir denetim var, bu da insanlarda yılgınlık oluşturuyor, bu anlamda da bir yapılanmaya ihtiyaç var diye düşünüyorum.” (SGB6)*

*“Sayıştay da denetimlerinde şekilsel hususlara odaklanıyor teftiş gibi. Sayıştay’ın bundan sonra iç kontrol sisteminin etkin uygulanıp uygulanmadığı konusundaki denetimlerinde hesap*

*sorucu, cezalandırıcı değil iç denetim gibi iyileştirici rehberlik boyutunun ön plana çıkması lazım.” (SGB2)*

- Metodolojiye Dayalı Denetim Yapması

*“Sayıştay iç kontrolün olgunluk düzeyi hakkında metodolojiye dayalı denetim yapmalı, mevcut denetim sistemi geliştirilmeli.” (İDB7)*

### 3.6.10.6. Mevzuata/Düzenlemelere Yönelik Öneriler

Maliye Bakanlığınca gerek Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gerekse Kamu İç Kontrol Rehberinin COSO, INTOSAI ve AB'nin iç kontrol standartları ile birebir uyumlu şekilde hazırlanmış olmasının iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemelerin anlaşılması ve uygulanmasında bazı sıkıntıları da beraberinde getirdiği görülmektedir.

- Düzenlemelerin Sadeleştirilmesi, Bazı Standartların/Mevzuatın Türk Kamu Yönetimine Uygun Hale Getirilmesi

Bazı katılımcılar düzenlemelerin anlaşılmasındaki zorluktan bahsederek bunların sadeleştirilmesi ve Türk kamu yönetimine uygun hale getirilmesini önermektedirler.

*“Üzerine 10 sene geçti, birtakım tecrübeler edinildi, birtakım gelişmeler oldu, iç kontrole ilişkin düzenlemeleri insanlar anlamakta zorlanıyor. Önerim bunları sadeleştirmek, kamu yönetimize uygun hale getirilebiliyorsa getirilmesini sağlamak.” (İDB1)*

- Uygulama Tecrübesinin Yeni İç Kontrol Düzenlemelerine Yansıtılması ve Sistemin Tasarımındaki Eksikliklerin Giderilmesi

Bir diğer öneri ise (HMB5) uygulamada edinilen tecrübelerin mevzuata ve diğer düzenlemelere yansıtılmasıdır.



*“Uygulama deneyimimizden edindiğimiz tecrübe ile 5018 sayılı Kanun’da gerekli değişiklik yapılmalıdır. Yani sistemin tasarımında birtakım eksiklikler var onların giderilmesi lazım. Mesela Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Kanunda herhangi bir kurumsal yapısı yoktur. Bunun açıkça Kanuna derç edilmesi lazım.”*

### 3.6.10.7. Diğer Öneriler

- Kurumların İç Kontrol Performansının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Mekanizma Oluşturulması, Ödül/Ceza Sisteminin Öngörülmesi

Katılımcıların bir kısmı, iç kontrolün uygulanması sürecinde karşılaşılan sorunlar arasında iç kontrol sisteminin kurulmaması durumunda uygulanacak herhangi bir yaptırımın mevzuatta düzenlenmemiş olmasını saymaktadırlar. Bunun için ödül/ceza sistemi gibi kamu kurumlarının iç kontrol performansını ölçecek bir mekanizma oluşturulmasının çalışmalara hız kazandıracığını bir katılımcı (İDB7) şu sözlerle ifade etmektedirler:

*“Performansı ölçmediğiniz sürece etkin bir iç kontrolden söz edemeyiz. Performansın ölçülmesi, notlaştırılması tetikleyici bir unsur olacaktır. Buna yönelik bir mekanizma getirilirse çalışmaların daha hız kazanacağını düşünüyorum.”*

*“Bir sistemin idamesi için 3M gerekli;*

- a. Müşterisi olacak (müşteriye iyi tanıtmak lazım),*
- b. Motivasyonu olacak (motive edici bir şeyler gerekli),*
- c. Müeyyidesi olacak.”*

- Kamu Kurumlarına Somut Çıktılar ve Örnekler Sunulması

Bazı katılımcılar uygulama sürecinde karşılaştıkları güçlüklerden birisi olarak idarelerin uygulamaları için yol gösterici olabilecek somut çıktılar ve iyi uygulama örneklerinin olmamasını ifade etmişlerdir.

Bir katılımcı (SGB7) kamu idarelerine somut çıktılar sunmanın iç kontrole olan güveni artıracığını şu şekilde ifade etmektedir:

*“...Kişilere, çalışanlara, hizmet sağlayıcılara somut çıktılar sunmamız, kısa vadede ön plana çıkardığımız birkaç çalışmanın, önlerine koyabildiğimiz iyileştirmelerin iç kontrole daha fazla güven kazandıracağını düşünüyorum.”*

Bir başka katılımcı (İDB1) da örnek çalışmaların önemini *“Standartların güncelleştirilmesi, tek tek rehber haline getirilmesi, her birinin somutlaştırılması lazım. Bizim kültürümüzde kurumlar örnek görmek istiyor.”* şeklinde dile getirmektedir.

- İç Kontrolün Uygulanması Sürecinde Bilgi Teknolojilerinden Yararlanılması

Bu kapsamda katılımcıların bazıları Maliye Bakanlığınca izleme için standart bir yazılımın geliştirilmesi; iç kontrol konusunda sorunlar, öneriler ve örnek olayların paylaşıldığı ortak bir platform kurulması ve online eğitim platformu oluşturulması gibi önerilerde bulunmuşlardır.

*“Maliye Bakanlığının standart bir yazılım geliştirmesi lazım. Herkesin ayrı ayrı yazılımla izleme yapması doğru değil.” (SGB1)*

*“Kamu kurumlarının iç kontrol konusunda ortak bir platformu, portalı olabilir. Orada iç kontrolle ilgili sorunlar, çözüm önerileri paylaşılabilir. Örnek olaylar, olumsuz olaylar burada paylaşılıp örnek olanları yaygınlaştırılabilir. Paylaşım arttıkça etkileşim de artacak diye düşünüyorum.” (STK1)*

- Harcama Yetkililerinin İç Kontrol Sistemindeki Rolünün Ön Plana Çıkarılması

İç kontrol sisteminin önemli aktörlerinden birisi de harcama yetkilileridir. Harcama yetkilileri kendi birimlerinde iç kontrol sisteminin kurulması konusunda daha özel bir rol ve sorumluluğa sahiptirler. Ancak uygulamada iç kontrolü SGB’lerin işi gibi görüp sürecin içinde fazla yer almadıkları görülmektedir.

Bazı katılımcılar harcama yetkililerinin iç kontrol sistemindeki rolünün ön plana çıkarılması ve tüm harcamacı birimlerin kendi eylem planlarını yapmalarının iç kontrolün etkinliğini artırmadaki önemine aşağıdaki şekilde vurgu yapmaktadırlar:

*“Benim tavsiyem merkezi uyumlaştırma birimimizin iç kontrol uyum eylem planlarının her yönetim kademesi tarafından yapılması, kurum üst yönetimi ve SGB’lerin bunu izlemesi yönünde rol ve sorumluluk vermesi, bu yönde bir açıklama yapması gerekiyor.” (HMB2)*

*“Harcama yetkilisi olarak imzaladıkları kamu kaynağının harcanması konusundaki kararlarının alt yapısını iç kontrol sisteminin daha sağlıklı bir şekilde kurgulayarak o sorumluluğu hissetmeleri ve yönetimlerinde iç kontrol sisteminin getirdiği enstrümanları daha verimli şekilde kullanmalarına ihtiyaç var. Önümüzdeki dönemde harcama yetkililerinin iç kontroldeki rolünün ön plana çıkarılmasında fayda görüyorum.” (HMB4)*

### **3.7. TARTIŞMA**

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim ve kontrol alanında köklü değişiklikler öngörülmüş ve Kanunun önemli unsurlardan birisini de iç kontrol sistemi oluşturmuştur. Kanunun 2006 yılında tüm hükümleriyle yürürlüğe girmesinin ardından iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında oluşturulması ve uygulanması amacıyla ikincil düzey düzenlemeler yapılmış, biraz gecikmeli olarak da üçüncül düzey mevzuat çıkarılmıştır. İç kontrol sistemine ilişkin tüm bu düzenlemelerin yapılması kadar bunların uygulamaya geçirilmesi de önemlidir. İç kontrol sistemi, kamu kurumlarınca on dört yılı aşkın bir süredir uygulanmaya çalışılmaktadır. Bu süreçte kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini iç kontrol mevzuatı ve kamu iç kontrol standartlarıyla uyumlu hale getirmelerini sağlamak amacıyla yürüttükleri çalışmaları tamamlamaları için üç kez son tarih öngörülmüştür. Ancak gelinen aşamada kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasında birtakım güçlüklerle/sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir.

İç kontrol sistemi reformunun hazırlanması, sistemin uygulanması, değerlendirilmesi ve izlenmesi sürecinde yer alan 50 katılımcı ile yüz yüze ve e-görüşme yoluyla yapılan yarı yapılandırılmış görüşmelerle elde edilen verilerin analizi sonucu ulaşılan bulgular, daha

önceden belirlenen tema başlıkları, katılımcı grupları ve YKİ anlayışı çerçevesinde aşağıda değerlendirilmiştir. Değerlendirme yapılırken literatürdeki, denetim ve ilerleme raporlarındaki bulgulardan da yararlanılmıştır. Ayrıca bulgular, denetim ve ilerleme raporlarındaki tespit ve bulgularla karşılaştırılmıştır.

### 3.7.1. Tema Başlıklarına Göre Değerlendirme

#### *İç kontrol farkındalığı*

Katılımcıların iç kontrol farkındalığını ölçmeye yönelik sorulara verdikleri cevaplardan uygulamacıların genel olarak YKİ anlayışının kamu yönetimine getirdiği ve aynı zamanda 5018 sayılı Kanunun da temel amacını oluşturan ve mevzuatta da tanımlanan şeffaflık, hesapverebilirlik, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması gibi ilkelerin, özel olarak da iç kontrole ilişkin mevzuat, standart ve rehberlerdeki temel noktaların farkında olduklarını söylemek mümkündür.

Uygulamacıların cevaplarında en çok YKİ'nin savunduğu ilkeler ön plana çıkmasına rağmen, Kanunda iç kontrolün spesifik amaçları arasında yer alan yolsuzluk ve usulsüzlüğün önlenmesi, varlık ve kaynakların korunması ve kötüye kullanılmasının önlenmesi, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir bir şekilde üretilmesi hususlarından bahsedilmediği görülmektedir.

Ayrıca her ne kadar verilen cevaplardan katılımcıların çoğunda iç kontrol farkındalığının olduğu sonucuna varılsa da bazı katılımcıların iç kontrol ile iç denetimi birbirine karıştırdığı gözlemlenmiştir. Bu katılımcıların önemli bir kısmını harcama yetkilileri oluşturmaktadır. Bu durum iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan harcama yetkililerinin iç kontrol konusunda farkındalık ve bilgi düzeyinin düşük olduğunu göstermesi açısından anlamlıdır.

Üst yöneticilerde iç kontrol kavramının yeterince anlaşamadığı, iç kontrolün bir yönetim aracı olduğuna ilişkin bilincin yeterli düzeyde olmadığı, farkındalığın henüz

oluşturulmadığı ve böyle bir gündemin olmadığı (Kılınç, 2010; Fıkrkoca, 2014a) literatürde de ifade edilmektedir.

- *Yönetici ve çalışanların iç kontrole bakışı ve algıları*

Katılımcıların üst yönetici, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler ile çalışanların iç kontrole bakışı ve algılarına ilişkin verdikleri cevaplardan iç kontrole ilişkin bakış ve algının yöneticilerden çalışanlara doğru inildikçe daha olumsuz olduğu anlaşılmaktadır.

Bulgularda dikkat çeken bir husus, harcama yetkilileri ve strateji geliştirme birim yöneticilerinin hemen hepsinin kendi üst yöneticilerinin iç kontrole bakışının olumlu ve destekleyici olduğunu belirtmeleridir. Bu durumun gerek harcama yetkilileri gerekse strateji geliştirme birim yöneticilerinin doğrudan üst yöneticiye bağlı çalışmaları ve bu nedenle olumsuz bir değerlendirmede bulunmak istememelerinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Ayrıca görüşmeler yapılırken araştırmacı tarafından da bu durum açıkça gözlemlenmiştir.

Reformun hazırlayıcısı, sürece rehberlik eden ve uygulamaları izleyen Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları ile iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında etkin şekilde oluşturulup oluşturulmadığını denetleyen Sayıştay denetçileri ise üst yöneticilerde iç kontrol sisteminin gerekliliği konusunda olumlu algı oluşmadığını belirtmektedirler.

İç denetim birim yöneticileri ile Sayıştay denetçilerinin çoğu ve STK yöneticilerinin tamamı harcama yetkililerinin iç kontrol farkındalığının düşük düzeyde ya da iç kontrole yönelik bakış açılarının olumsuz olduğunu ifade etmektedir.

Katılımcıların çoğu, çalışanların iç kontrole bakışı ve algısının olumsuz olduğunu, bunun çalışanların iç kontrolü angarya ve iş yükü veya başka bir birimin işi olarak görmelerinden, iç kontrolün ait olduğu kültür ile Türk kamu yönetimi kültürünün farklılığından, iç kontrolün faydalarına inanmamalarından ve iç kontrolü anlamamalarından kaynaklandığını düşünmektedirler.

Literatürde de personelin iç kontrolü sahiplenmesi ve algılamasında sorunlar olduğu (Çalışkan ve Çiftçi, 2017), iç kontrolün doğru şekilde algılanması ve içselleştirilmesini içeren sorunların sürdüğü (Eray, 2020), iç kontrol sisteminin amacının, yapısının, özelliklerinin, yapılan düzenlemelerin niteliğinin tam olarak anlaşılmadığı (Kılınç, 2010), idare genelinde iç kontrole ilişkin algıların hatalı olduğu (Kaya, 2013), iç kontrol sisteminin ve iç kontrol kavramının kamu idarelerinde genel personel profili dikkate alındığında, algılanma düzeyinin zayıf kaldığı (Özaydın, 2009) tespitleri katılımcıların yukarıda ifade edilen görüşleri ile örtüşmektedir.

Bülbül ve Durukan'ın yaptığı araştırmada (2020), genç personelin iç kontrol sistemine bakış açısının daha olumlu olduğu, yaş ilerledikçe yeni bir sisteme olan bakışın olumludan olumsuzla doğru değiştiği tespiti yapılmıştır. Çalışmada da benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Katılımcıların cevaplarından kamu kurum/kuruluşlarında 25 yıl ve üzeri görev yapan çalışanlarda kurumsal taassup nedeniyle olumsuz algının daha fazla olduğu anlaşılmaktadır.

Yönetici ve çalışanların iç kontrole bakışı ve algısı konusunda ortaya çıkan tüm bu bulgular, iç kontrolün rolünün söz konusu aktörlere tam olarak anlatılamadığını, yeterli farkındalık ve bilinç oluşturulamadığını, diğer bir deyişle iç kontrol sistemine ilişkin bilgilendirme ve rehberlik konusunda sorunlar olduğunu göstermektedir. Bu bulgular literatürdeki bulgularla (Kılınç, 2010; Fıkrkoca, 2014a; Çalışkan ve Çiftçi, 2017; Bülbül ve Durukan, 2020; Eray, 2020) da benzerlik taşımaktadır.

#### *İç kontrole yönelik kurumsal kültür*

Kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanında köklü bir değişim ve dönüşüm sağlanması için mevzuat değişiklikleri ve düzenlemelerinin yapılması tek başına yeterli değildir. Esas olan yönetim kültürü ve zihniyetinin değiştirilmesi, yeni kültürün kurumlara yerleştirilmesidir. Bu ise çok daha uzun ve zorlu bir süreci gerektirmektedir (Alp, 2012:68).

İç kontrol kurumsal kültürün bir parçası haline getirilmediği sürece etkin bir iç kontrol sisteminden söz etmek mümkün olmayacaktır.

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu iç kontrolün henüz kurumsal kültürün bir parçası haline gelmediğini düşünmektedir. Katılımcılarca bunun nedeni olarak sayılan faktörlerle, yönetici ve çalışanların iç kontrole bakışı ve algısını olumsuz etkileyen bazı faktörlerin hemen hemen aynı olduğu görülmektedir. İç kontrolün rolünün ve katkısının tam ve doğru anlatılamaması, iç kontrole ilişkin algı ve bilincin doğru oluşturulamaması ve iç kontrolün angarya olarak görülmesi, yöneticilerin sık sirkülasyonu, yönetim kültürleri arasındaki farklılık katılımcıların ortak dile getirdiği hususları oluşturmaktadır. Tüm bunların sonucunda iç kontrole yönelik algı doğru bir şekilde oluşmadığından iç kontrol angarya olarak görülmekte ve içselleştirilmemektedir.

Literatürde de (Fıkrkoca, 2014b) iç kontrolün kurumlarda yeterince benimsenemediği ve yürütülen faaliyetlerin bir parçası olarak görülmediği, kurum kültürü değişimi yaratılmasının üzerinde durulmadığı ifade edilmektedir.

#### *Uygulamaya yönelik rehberlik*

Kurum kültürü yaratılmadan sistemin iyi işlemesi ve iç kontrolden beklenen faydalara ulaşılması mümkün değildir. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin mevzuatın gerektirdiği zorunlulukların ötesinde bir öneme sahip olduğu ve yönetim için yaratacağı değer konusunda bilinç ve farkındalığın geliştirilmesi, doğru bilgi ve rehberlik sağlanması önem taşımaktadır.

Kamu idarelerinde iç kontrol sistemine ilişkin uyumlaştırma görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesince yürütülmektedir.

Araştırma ile İç Kontrol MUB'un idarelere yeterince rehberlik ve destek sağlayamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

İç Kontrol MUB'un performansını yetersiz bulan katılımcıların büyük çoğunluğunu STK yöneticileri ile iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde oluşturulması çalışmalarını koordine eden ve MUB ile yakın iş birliği içerisinde çalışan strateji geliştirme birim yöneticileri oluşturmaktadır.

MUB ile ilgili bilgi sahibi olmadığını ifade eden katılımcıların çoğunun ise harcama yetkilileri olduğu görülmektedir. Bu durumun MUB'un iç kontrol konusunda koordinasyonu kamu kurumlarının strateji geliştirme birimleri aracılığıyla sağlaması ve esas olarak da kapasitesinin ve personel sayısının yetersiz olmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

İç kontrolün kamu kurumlarında uygulanmasına yönelik rehberlik konusunda katılımcıların görüşleri ile literatürde (Candan, 2008b; Candan, 2009; Kılınç, 2010; Kaya, 2013; Fıkrkoca, 2014a; Bülbül ve Durukan, 2020) belirtilen sorunların örtüştüğü görülmektedir.

Kaya (2013), idarelerin iç kontrol sisteminin nasıl oluşturulacağı konusunda uygulamaya yönelik yeterli rehberliği sağlayamamış olmalarını kamu yönetiminde iç kontrol sistemlerinin yavaş ilerlemesinin nedenlerinden biri olarak saymaktadır.

Fıkrkoca (2014a) da, iç kontrolün koordinasyonuna ilişkin sorunlar arasında MUB'un bir genel müdürlük altında daire başkanlığı düzeyinde konumlandırılmış olmasının işin önem düzeyi ve kapsamı açısından ciddi bir sorun ve risk teşkil ettiğini, MUB'un kısıtlı sayıda personel ile görevini yürüttüğünü, dolayısıyla üstlendiği görev ile konumu ve kapasitesinin uyumlu olmadığını, ülke genelinde iç kontrol faaliyetlerini izlemesi için daha fazla sayı ve nitelikte personel gerektiğini değerlendirmektedir. Fıkrkoca, ayrıca MUB'un iç kontrol konusunda bilgilendirme ve farkındalık geliştirmek amacıyla kısıtlı imkânlarla idarelere yönelik toplantı ve çalıştaylar düzenlediğini, rehberlik görevini sınırlı ve gecikmeli olarak gerçekleştirdiğini belirtmekte; tüm kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için üst düzeyde bir sahiplenmenin sağlanmasını ve güçlü bir koordinasyon yapısının kurulmasını önermektedir.



Candan (2008b), tüm kamu idarelerin mali yönetim ve kontrol sistemlerine yönelik olarak merkezi uyumlaştırma görevinin bir daire başkanlığı tarafından yürütülmesinin amaca hizmet etmesi ve etkinlik açısından çok uygun olmadığını, bu durumun merkezi uyumlaştırma biriminin idareler nezdindeki etkinliğini zayıflattığını, ayrıca yeterli nitelikli personele sahip olmaması, bütçesel ve diğer imkanlar konusundaki çeşitli kısıtları nedeniyle İç Kontrol MUB'un uygulamada izleme, koordinasyon, rehberlik, eğitim, uygulamayı yönlendirme gibi görevlerini tam ve etkin olarak yerine getirmesinin de mümkün olmadığını; bunun için merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi ve daha işlevsel bir yapıya kavuşturulması ve bu kapsamda gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

Candan (2009), kamu iç kontrol standartlarının çok gecikmeli olarak yayınlanmış olması, İç Kontrol MUB'un mevzuat hazırlama dışındaki görevlerine gereken ağırlığı vermemesi/verememesi ve rehberlik ve izlemeye ilişkin faaliyetlerinin çok sınırlı kalmasının, idarelerin büyük çoğunluğunda iç kontrol neredeyse hiçbir şey yapılmamasına neden olduğunu belirtmektedir.

Bülbül ve Durukan (2020) da iç kontrol sisteminin işleyişi ve yararları ile ilgili bilgilendirme faaliyetinin tüm idarelerde yapılmamasını kamu idarelerinin büyük çoğunluğunda iç kontrol sisteminin kurulmamasının nedenlerinden biri olarak ifade etmişlerdir.

Bazı katılımcılar literatürden farklı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının diğer Bakanlıklarla aynı pozisyonda olmasının sıkıntı yarattığından bahisle iç kontrol merkezi uyumlaştırma görevi için doğru bir adres olmadığını, bu görevin daha üst bir kurum tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade etmekte, bazıları bu görevin Cumhurbaşkanlığına yürütülmesini önermektedirler.

Uygulamaya yön veren diğer bir aktör Strateji Geliştirme Birimleridir. Ancak, kendi birimlerine iç kontrol konusunda rehberlik edecek ve koordinasyonu sağlayacak bazı SGB yöneticisi katılımcılarda bile farkındalık oluşmadığı ve sistemi içselleştiremedikleri anlaşılmaktadır. Ayrıca SGB'lerin yeterli kapasitesi ve uzman personeli

bulunmamaktadır. Bu durum SGB'lerin birimlere yeterince ve sağlıklı bir rehberlik sağlayamamasına neden olmaktadır.

Bu bulgu da literatürde Fıkrkoca'nın (2014a) strateji geliştirme birimlerinin yapısı ve yetkinliklerinin çoğunlukla bu görevin gerçekleştirilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığı, Kılınç'ın (2010) bazı strateji geliştirme birimlerinin kurumsal kapasite ve yetkin personel eksikliği olduğu, kanunla kendilerine verilen görevlerin tamamını üstlenebilecek yapıda bulunmadıkları, Candan'ın (2008b) strateji geliştirme birimlerinin, kendilerine 5018 ve 5436 sayılı Kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri tam olarak üstlenebilecek yapıda olmadıkları yönündeki tespitleri ile benzerlik taşımaktadır.

#### *İç denetimin rolü ve etkinliği*

İç denetim, iç kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve sistemin geliştirilmesine yönelik yürütülen faaliyetlerdir. İç denetçiler, yaptıkları değerlendirmeler ve tavsiyeleri ile iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar (Akyel, 2010c:90).

Literatürde iç denetçilerin danışmanlık rolü kapsamında iç kontrol ve risk yönetimi alanlarında sunabilecekleri çok fazla katkı bulunmasına rağmen bundan uzak durdukları ifade edilmektedir (Kaya, 2013). Oysa araştırmada katılımcıların büyük çoğunluğunun (25) iç denetimin iş süreçlerine değer katma ve rehberlik/danışmanlık rolünü daha çok vurguladıkları görülmektedir.

Her ne kadar literatürde iç denetçilerin güvence rolüne ağırlık verdikleri ifade edilse de (Kaya, 2013) sadece 6 katılımcı iç denetimin yönetime güvence sağladığını belirtmektedir.

Literatürde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi sürecinde iç denetim birimlerinin yapacağı rehberlik, izleme ve denetim faaliyetlerinin mevcut durumda büyük ölçüde gerçekleştirilmediği (Kılınç, 2010; Fıkrkoca, 2014a:80). Ancak, iç denetimin

idarelerinde etkin olmadığını dile getiren katılımcı sayısı olumlu rolüne vurgu yapanlara nazaran oldukça azdır.

Öte yandan, Sayıştay denetçilerinin çoğunun iç denetimin etkin olmadığını düşündükleri ve iç denetimin üst yöneticiye bağlı olarak gerçekleştirilmesinin bağımsız denetim olarak algılanmamasına neden olduğu kanaatinde oldukları görülmektedir.

Olumsuz değerlendirenlerin en fazla dile getirdiği bir diğer neden iç denetimin rolünün tam olarak bilinmemesi ve anlaşılabilmesidir.

Üçüncü bir neden olarak katılımcılar, iç denetim idarelerde ilk oluşturulurken özellikle müfettişlerin iç denetçi olarak atanmasının, teftiş mantığının iç denetime yansımaya ve iç denetimin klasik denetim sistemi gibi anlaşılmasına neden olduğunu ve bu durumun iç denetimin etkinliğini olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir. Dolayısıyla yöneticilerin ve çalışanların iç kontrolü teftiş ve denetim gibi algılamalarının, iç denetimin kamu idarelerinde bu şekilde kurulmasıyla ve kamu idarelerine faydasının yeterince anlatılamamasıyla ilgili olduğu değerlendirilmektedir.

Ayrıca uygulamacıların iç denetim ile teftiş kurullarının görev tanımları açısından belirsizliklerin olduğuna yaptıkları vurgu, YKİ anlayışının getirdiği iç denetim mekanizması ile geleneksel kamu yönetiminin denetim mekanizmalarından biri olan teftiş kurulları arasındaki çatışmayı göstermesi açısından anlamlıdır. Bu bulgu da literatür (Kılınç, 2010; Göçoğlu ve Çukur, 2018) tespitlerle örtüşmektedir.

- *Sayıştay'ın desteği ve rolü*

Dış denetim organı olarak Sayıştay'ın düzenlilik denetimleri kapsamında iç kontrolün düzenli işleyip işlemediğine yönelik her bir idare adına düzenlediği raporlar ile Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yapacağı değerlendirmeler sistemin kamu kurumlarında sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve uygulanmasında büyük önem taşımaktadır.

Araştırma sonucunda, Sayıştay'ın iç kontrol sürecinde yaptığı denetimlerle idarelere verdiği destek ve rolü konusunda olumlu görüş beyan eden katılımcı sayısının daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durumun son dönemde Sayıştay'ın denetimlerinde iç kontrol konusuna daha fazla önem vermesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Diğer yandan, çoğunluğunu SGB yöneticilerinin oluşturduğu azımsanmayacak sayıda katılımcı Sayıştay'ın idarelere katkısını yetersiz bulmaktadır.

Olumsuz görüş beyan eden katılımcıların Sayıştay denetçilerinin daha çok teknik, mali konulara odaklandıkları; iç kontrol konusunda sadece prosedürleri yerine getirdikleri, sistematik denetim yapmadıkları yönündeki değerlendirmeleri; literatürdeki (Fıkrıkoca, 2014a) Sayıştay raporlarından iç kontrolle ilgili ülke genelinde yürütülen çalışmalara bütünsel açıdan bakılmadığı ve uygulamada yaşanan sorunların tespitinde eksiklikler olduğu izlenimi oluştuğu, Sayıştay'ın iç kontrol sistemine ilişkin iyi uygulama örneği oluşturacak kamuoyuna yansıyan çalışmalarının bulunmadığı yönündeki tespitlerle benzerlik taşımaktadır.

Ancak, gerek literatürde gerekse mevcut araştırmada bazı katılımcılar tarafından Sayıştay'ın süreçte etkin olmadığı, sistematik denetim yapmadığı ifade edilse de, özellikle 2018, 2019 ve 2020 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından Sayıştay'ın iç kontrole verdiği önemin giderek arttığı, idarelerin iç kontrol sistemlerinin ayrı bir başlıkta değerlendirildiği, denetime yönelik yeni bir sistematik geliştirildiği, bileşenler bazında idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenerek puan verildiği ve uygulamaya yönelik önerilerde bulunulduğu görülmektedir.

- *İç kontrol ve bürokratikleşme*

İç kontrol sistemi doğru oluşturulmadığı ve uygulanmadığında bürokratik bir sürece dönüşme riski taşımaktadır. Araştırmada iç kontrol sisteminin bürokratik bir sürece dönüştüğü veya dönüşme riski olduğunu düşünen katılımcı sayısı oldukça fazladır. Aslında bu durum iç kontrole yönelik rehberlikteki zayıflığı göstermesi açısından da anlamlıdır. Yönetim kültürleri arasındaki farklılığın da bürokratikleşmeye neden olduğu katılımcılarca dile getirilmiştir. Mevcut durumda iç kontrol sisteminin istenilen şekilde

uygulanamamasında Anglo-Sakson kültürüne ait iç kontrol sisteminin Türk kamu yönetimi kültürü ile uyuşmamasının, ayrıca yönetici ve çalışanlara sağlayacağı faydaların ne olduğunun doğru ve tam anlatılamamasının etkili olduğu düşünülmektedir.

- *İç kontrol konusunda yürütülen çalışmalar*

Gelinen aşamada ilgili mevzuat çerçevesinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik faaliyetleri koordine edecek ve birimlere rehberlik edecek iç kontrol birimleri kamu kurumlarının büyük bir çoğunluğunda strateji geliştirme birimleri bünyesinde, iç denetim birimleri de üst yöneticiye bağlı olarak oluşturulmuştur.

Bu tezdeki alan araştırması bulgularına göre idarelerde bugüne kadar yürütülen çalışmaların genel olarak farkındalık oluşturmaya ve/veya kontrol ortamına ilişkin faaliyetler olduğu, diğer dört bileşenle ilgili çalışmaların ise sınırlı kaldığı görülmektedir. Yürütülen faaliyetler daha çok eylem planlarının hazırlanması, iş akış şemalarının oluşturulması, iş ve görev tanımlarının hazırlanmasından ibarettir. Hatta yapılan bazı çalışmalar sadece şekilsel faaliyetlerden oluşmaktadır. Kamu kurumları İç Kontrol MUB ve dolayısıyla SGB'lerden yeterli destek ve rehberliği alamadıklarından iç kontrol sistemi kurma çalışmalarının bir noktada tıkanıdığı anlaşılmaktadır.

Literatürde de benzer şekilde yürütülen iç kontrol faaliyetlerinin dokümantasyon ağırlıklı ve yüzeysel olduğu, çoğu idarenin yalnızca iç kontrol eylem planı hazırladıkları ve kontrol ortamı bileşenine yönelik çalışmalar dışında başka bir faaliyet yürütmedikleri ifade edilmektedir (Kaya, 2013; Fıkrkoca, 2014a).

Ancak Bülbül ve Durukan (2020) çalışmalarında yukarıda ifade edilen literatürden farklı bir sonuca ulaşmışlardır. Bülbül ve Durukan'a göre, kamu idarelerinde bilgi ve iletişim bileşeni yüksek düzeyde; diğer bileşenler ise orta düzeyde, hatta kontrol ortamı bileşeni diğer üç bileşene nazaran daha düşük düzeyde uygulanmaktadır.

Sayıştay'ın "2020 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu"nda ise, kamu idarelerinin %42'sinde kontrol ortamı; %36'sında risk değerlendirme; %36'sında kontrol faaliyetleri; %76'sında bilgi ve iletişim; %26'sında izleme bileşenlerinin gerekliliklerinin sağlandığı ve etkin bir şekilde çalıştığı ifade edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2021: 16-20).

- *Uygulama sürecinde yaşanan güçlükler/sorunlar*

Literatürde kamu kurumlarında iç kontrolün uygulama aşamasında sorunlar bulunduğu, üst yönetimin yeterli desteği vermediği, iç kontrolün içselleştirilemediği, sahiplenilmediği, organizasyon çapında işin bir parçası hâline getirilemediği, uygulama performansı bakımından olması gereken seviyeden uzak olduğu, iç kontrolün sağlıklı, etkin ve verimli bir şekilde hayata geçirilemediği değerlendirilmektedir (Kılınç, 2010; Kaya, 2013; Fıkırkoca, 2014a; Bülbül ve Durukan, 2020; Eray, 2020).

Literatürde ifade edilen sorunlarla araştırma kapsamında uygulamacıların ifade ettikleri sorunların çoğunun örtüştüğü; 5018 sayılı Kanunun iç kontrol konusunda öngördüğü sistem ve süreçlerin ve getirilen düzenlemelerin mantığının yeterince anlaşılmadığı, iç kontrolün çoğunlukla yanlış algılandığı ve yeterince benimsenmediği, bu sorunların ise birbirini tetikleyen birçok soruna yol açtığı görülmektedir.

İdarelerde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasının önündeki en önemli engelleri iç kontrole ilişkin farkındalık ve algı sorunları oluşturmaktadır. Buna bağlı olarak da iç denetim birimleri ile strateji geliştirme birimlerinin kamu idarelerinde kendilerini yeterince kabul ettirememeleri, iç kontrolün SGB'lerin işi olarak ve ön mali kontrole eş değer bir faaliyet olarak algılanması gibi sorunlarla karşılaşmaktadır. Bunun yanı sıra iç kontrolün idare düzeyinden harcama birimi düzeyine indirgenememesi, Kanun yürürlüğe girerken bir geçiş süreci öngörülmemesi, kurumlarda/birimlerde yeterli sayıda uzman personelin bulunmaması, mevzuatta bir yaptırımın/müeyyidenin olmaması, terminoloji sorunu gibi çözülmesi gereken birtakım yapısal sorunlar bulunmaktadır.

Ayrıca Anglo-Sakson yönetim kültürü ile Türk yönetim kültürü arasındaki farklılık katılımcılar tarafından en fazla dile getirilen sorunların başında gelmektedir. Her şeyi dokümente etme ve süreç odaklı yönetimin esas olduğu Anglo-Sakson yönetim kültürünün bir ürünü olan ve o kültürün mekanizmalarını kullanan iç kontrol sisteminin, sonuç odaklı ve dokümente etmemenin esas olduğu Türk kamu yönetimi kültürü ile uyuşmadığı, daha önce alışkın olunmayan bir kültürün yönetim araçlarının benimsenmesi noktasında sorunlar olduğu görülmektedir. Bu da başka bir sorunu, iç kontrolün bürokratik bir sürece dönüşme riskini beraberinde getirmektedir.

Öte yandan, iç kontrol ile ilgili mevzuat konusunda literatürde dile getirilen birçok eleştiri ve eksikliğe rağmen uygulamacıların birkaç istisna dışında mevzuata ilişkin sorundan bahsetmedikleri, uygulamaya daha önem verdikleri ve mevzuatı veri kabul ettikleri anlaşılmaktadır.

Literatürde dile getirilen iç kontrol sistemlerini oluştururken kamu idarelerinin örnek alabilecekleri iyi uygulama örneklerinin bulunmaması (Kaya, 2013) sorunu, uygulamacılar açısından da önemli bir sorun teşkil etmektedir. Sistemin en önemli aktörlerinden Hazine ve Maliye Bakanlığı bile henüz iç kontrol sistemini oluşturamamıştır. Bu durum da kamu idarelerinin iç kontrole bakış ve algılarını olumsuz etkilemektedir.

Katılımcılarca, iç kontrol sisteminin kurulmaması ve bu durumun Sayıştay ve iç denetim raporları ile tespit edilmesi durumunda uygulanacak herhangi bir yaptırımın mevzuatta düzenlenmemiş olmasının da önemli bir sorun olarak ifade edildiği görülmektedir. Mevzuatta herhangi bir müeyyidenin düzenlenmemiş olmasının kurumları rehavete sürüklediği değerlendirilmektedir.

Literatürde değinilmemiş olmakla beraber katılımcılar tarafından dile getirilen bir diğer sorun, iç kontrole ilişkin otomasyon çözümlerinin bulunmaması ve bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılmamasıdır. Mevcut durumda riskleri belirleme, kontrol faaliyetleri tanımlama, iletişim mekanizmaları kurma, bunları iç denetim veya başka bir öz değerlendirme ile değerlendirdikten sonra sorun çıktığında başka bir kontrol tasarımı

yapma işini genel olarak idarelerin kendisi yapmaktadır. Önümüzdeki süreçte bu işlerde ağırlıklı olarak bilgi teknolojilerinin kullanılması öngörülmektedir. Bu açıdan da iç kontrole ilişkin birtakım yeni düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

#### *Kamuda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik öneriler*

Literatürde iç kontrol sisteminin önemi ve gerekliliğine ilişkin farkındalık ve bilincin sürekli geliştirilmesi yönündeki öneriler (Kaya, 2013; Fıkrkoca, 2014b; Çalışkan ve Çiftçi, 2017), katılımcılar tarafından da en fazla dile getirilen öneriler arasında yer almaktadır. Bunun dışında literatürde ifade edilen iç kontrolün tam ve doğru anlaşılması ve algılanmasına yönelik planlı, düzenli ve eşgüdümlü çalışmalar yürütülmesi; üst yönetimin sahiplenme, inanç ve desteğinin güçlendirilmesi; mevzuat, standart ve rehberlerin iyileştirilmesi, kurum kültürü dönüşümünün yaratılması ve ilgili düzenlemelerde bu konunun üzerinde durulması; tüm kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin uyumlu bir şekilde kurulması ve uygulanması için sağlam bir organizasyon ve koordinasyonun sağlanması; iç kontrol sisteminin kurumsallaştırılması ve Sayıştay'ın denetimlerinde iç kontrol konusuna verdiği önemi daha da artırması, iç denetim birimlerinin iç kontrole ilişkin görev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirme konusunda daha istekli olmaları önerilerine (Kaya, 2013; Fıkrkoca, 2014b) benzer öneriler katılımcılarca da dile getirilmiştir.

#### **3.7.2. Katılımcı Grupları Açısından Değerlendirme**

Katılımcılar genel olarak değerlendirildiğinde iç denetçiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları, STK yöneticileri ve kısmen de SGB yöneticilerinin iç kontrol sistemine yönelik farkındalıklarının diğer katılımcılara nazaran yüksek olduğu görülmektedir.

Milletvekillerinin örnekleme sayısının az olması ve türdeş olmamaları, üç milletvekilinin bakış açılarının birbirinden farklı olması nedeniyle genel değerlendirme yapılamamıştır. Diğer katılımcılara ilişkin aşağıdaki değerlendirmeleri yapmak mümkündür:



- *Üst yöneticiler*

Görüşme yapılan ve iç kontrolün asıl sorumlusu olan üst yöneticilerin sistemi tam manasıyla içselleştirdiklerini ve sahiplendiklerini söylemek zordur. Verdikleri cevaplardan üst yöneticilerin iç kontrolün yönetimin bir fonksiyonu ve kendilerine güvence sağlayan bir yönetsel araç olduğunun farkında olmadıkları, iç kontrole ilişkin tüm sorumluluğu SGB'lere havale etmiş oldukları ve sürecin içinde bizzat yer almadıkları anlaşılmaktadır. Üst yöneticiler İç Kontrol MUB ve Sayıştay'ın süreçteki rolü konusunda da yeterli bilgiye sahip değildirler. Bu durumun iç kontrol sisteminin yönetime sağlayabileceği katkılar konusunda üst yöneticilere yeterince ve sağlıklı bir bilgilendirme ve rehberlik yapılmamasının bir sonucu olduğu değerlendirilmektedir.

- *Harcama yetkilileri*

Görüşme yapılan harcama yetkililerinin verdiği cevaplardaki iç kontrol sisteminin işlerin daha iyi, düzenli, etkin ve verimli yürütülmesi, hatanın başından önlenmesi, süreçler içerisinde hatayı oluşmadan önleyecek tedbirlerin alınması için getirilen bir sistem olduğu vurgusu iç kontrol konusunda farkındalık oluştuğu şeklinde değerlendirme yapmaya imkân sağlamakla beraber, bazı harcama yetkililerinin iç kontrole iç denetimi birbirine karıştırmaları iç kontrolün harcama yetkililerine tam ve doğru anlatılamadığını göstermesi açısından anlamlıdır.

Harcama yetkililerinin SGB ve iç denetçiler nasıl yönlendirirse ona göre hareket ettikleri, iç kontrole yönelik çoğu zaman kendiliklerinden bir faaliyet yapmadıkları, yapılanları da mevzuat gereği yapılması gereken faaliyetler olarak algıladıkları ve kendilerini sürecin tamamen dışında tuttukları görülmektedir.

İç denetimin rolü ve etkinliği konusunda harcama yetkililerinin genel olarak olumlu bir bakışa sahip oldukları, iç denetimin faydasına inandıkları; bu algının ise birimlerinde dönem dönem iç denetim geçirmeleri ve iş süreçlerine somut katkısını görmelerinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir. Öte yandan harcama yetkililerinin bir kısmının

Sayıştay'ın süreçteki rolü konusunda hiç bilgi sahibi olmadıkları anlaşılmaktadır. Bu durumun Sayıştay'ın iç kontrol sistemini değerlendirme ve kamu idarelerine rehberlik yapma sürecine iç denetçilerden daha geç girmesinden ve idarelere katkısının henüz tam anlamıyla görülmemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Ayrıca bu bulgu, Sayıştay'ın denetimleri sırasında kamu idarelerinde iç kontrol konusunda yeterince farkındalık oluşturamadığını göstermesi açısından da anlamlıdır.

Harcama yetkililerinin hemen hepsinin, aynı SGB yöneticileri gibi, üst yöneticinin bakışı ve algısı konusunda olumlu kanaate sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca, harcama yetkilileri çalışanların iç kontrole bakış ve algılarını büyük ölçüde olumlu değerlendirmektedirler. Bu olumlu algının harcama yetkililerinin bir kısmının iç kontrolü iç denetimle karıştırmaları ve çalışanların iç denetime bakış açılarının olumlu olması nedeniyle bu kanaate sahip oldukları düşünülmektedir.

Bazı harcama yetkilileri iç kontrolün kurumsal kültür haline geldiğini düşünmekte, ancak bu düşüncede olanların büyük çoğunluğunu iç kontrolü iç denetim olarak algılayanların oluşturduğu ve birimlerinde yapılan denetimler açısından konuyu değerlendirdikleri anlaşılmaktadır.

- *SGB yöneticileri*

Görüşme yapılan SGB yöneticilerinin kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve kurumsal kültürün bir parçası haline gelmesi konusunda iyimser oldukları ve bunun için biraz zamana ihtiyaç olduğunu düşündükleri görülmektedir.

Üst yöneticilerin iç kontrole bakışı ve algısı noktasında SGB yöneticilerinin neredeyse tamamı, harcama yetkilileri ve çalışanların algısı ve bakışı konusunda da çoğu olumlu düşünülmektedir. Diğer katılımcılar bu konuda büyük ölçüde olumsuz düşünürken, SGB yöneticilerinin olumlu görüş beyan etmeleri anlamlı bulunmuştur.

SGB yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu -iç denetçilerin de söyledikleri gibi- iç denetim birimleri ile iş birliği içinde çalıştıklarını ve süreçte destek aldıklarını, iç denetimin iç kontrole ilişkin farkındalık oluşturma konusunda da ciddi katkıları olduğunu belirtmektedir.

Öte yandan, iç denetçiler iç kontrolün Türk kamu yönetimine dahil edilme nedenlerini ve sağlayacağı katkıları SGB yöneticilerinden daha iyi açıklamakta, bu durum iç kontrolün bazı SGB yöneticilerince tam olarak kavranamadığı ve içselleştirilmediği kanaati oluşturmaktadır. Bu farklılığı iç denetçilerin iç kontrol konusunda daha profesyonel ve kapsamlı eğitim almaları ile açıklamak mümkündür.

SGB yöneticileri; İç Kontrol MUB'un kapasitesinin yetersizliği, Sayıştay'ın da henüz öğrenme sürecinde olması nedeniyle kendilerine yeterince rehberlik yapamadıklarını, ayrıca iç kontrolün bürokratik bir sürece dönüşme tehlikesi olduğunu düşünmektedirler. Ancak SGB yöneticilerinin bu görüşleri, iç kontrol sisteminin uygulama sürecine ilişkin genel olarak çizdikleri olumlu tablo ile çelişmektedir.

- *İç denetçiler*

İç denetçilerin iç kontrole ilişkin farkındalıklarının genel olarak iyi seviyede olduğu, SGB ve iç denetim iş birliğini önemsedikleri, süreçte kendilerine önemli roller düştüğünün farkında oldukları ve özellikle iç kontrol konusunda danışmanlık rollerinin önemine vurgu yaptıkları görülmektedir.

İç denetçiler, iç kontrol sistemini bir kurumda harekete geçirme ve sistemin daha da ivme kazanması noktasında Sayıştay'ın rolünün iç denetimden çok daha önemli olduğunu, kurumların Sayıştay'ın önerilerini daha fazla dikkate aldıklarını düşünmektedirler.

Öte yandan iç denetçiler üst yönetim, harcama yetkilileri, diğer yöneticiler ve çalışanlarda iç kontrole ilişkin yeterince farkındalık oluşmadığını, iç kontrolü daha çok angarya ve iş

yükü olarak algıladıklarını, iç kontrolü kendi görevleri olarak değil SGB ve iç denetçilerin işi olarak gördüklerini belirtmektedirler.

Çoğu iç denetçi-SGB yöneticileri gibi- İç Kontrol MUB'un yeterli rehberlik ve desteği sağlayamadığı ve iç kontrolün bürokratik sürece dönüşmek üzere olduğu kanaatindedir.

Diğer yandan, teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin görevleri arasında açık bir ayrımın hala yapılmamış olması konusu Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları ve SIGMA Raporlarında bile vurgulanmasına rağmen, iç denetçilerin bu konuya değinmemeleri anlamlı bulunmuştur.

- *Sayıştay denetçileri*

Verilen cevaplardan kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmekten sorumlu olan Sayıştay denetçilerinin çoğunun iç kontrol kavramını tam olarak içselleştiremediği, hatta bazılarının iç kontrol ve iç denetimi birbirine karıştırdığı anlaşılmaktadır. Bazı denetçilerin Sayıştay'ın süreçteki rolünün önemi konusunda fikir beyan etmemelerini iç kontrol sisteminin Sayıştay denetçilerince de tam olarak algılanmadığı şeklinde yorumlamak mümkündür.

Sayıştay denetçileri iç kontrol sistemine ilişkin genel olarak karamsar bir tablo çizmektedirler. Üst yöneticilerin iç kontrole hatalarını bulma amacıyla yapıldığından hareketle refleks gösterdiklerini ve iç kontrole mevzuat yükümlülüğünün yerine getirilmesi olarak baktıklarını, harcama yetkilileri ve çalışanlarda da farkındalık oluşmadığını, yapılması istenilen iş ve işlemlerin gereksiz bir yük olarak görüldüğünü, iç denetimin kurumlarca etkin kullanılmadığını, üst yöneticiye bağlı gerçekleştirilmesinin bağımsızlığını ve dolayısıyla etkinliğini azalttığını, yürütülen faaliyetlerin daha çok yasal yükümlülüğün yerine getirilmesinden ibaret zayıf ve şekilsel faaliyetler olduğunu, İç Kontrol MUB'un rehberliği ve kapasitesinin de yetersiz olduğunu düşünmektedirler.

- *Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları*

5018 sayılı Kanunun hazırlanması ve sonrasında da uyumlaştırılması sürecinde bizzat yer almış Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratlarının iç kontrolün Türk kamu yönetimi sistemine dahil edilmesini öncelikle AB uyum süreci ile açıkladıkları, ayrıca Türkiye'nin tüm dünyada YKİ ilkeleri doğrultusunda kamu mali yönetiminde yaşanan değişim sürecinin dışında kalamadığını, bunun yanı sıra ülke içinde de reform yönünde talepler olduğunu vurguladıkları görülmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratlarının, reformla getirilen temel ilke ve unsurların aynı zamanda zihniyet dönüşümünü de beraberinde getirmesini amaçladıkları; ancak, iç kontrol sisteminin gerekliliği konusunda özellikle üst yöneticilerde yeterince algı oluşmadığı, sistemi tam kavrayamadıkları ve benimseyemedikleri; SGB'ler, iç denetim ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin kamu kurumları üzerinde yeterli bir etkinlik sağlayamadıkları, üst yönetici, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler ile çalışanların iç kontrole yönelik bakış açısı ve algılarının olumsuz olduğu ve iç kontrol çalışmalarının daha çok şekilsel, genel, soyut kaldığı, kurumsal kültürün bir parçası haline gelmediği ve bürokratik bir sürece dönüştüğü kanaatinde olduklarını söylemek mümkündür.

Öte yandan söz konusu katılımcılar özeleştiriyi yaparak sistemin tasarımında birtakım eksiklikler olduğunu, eğitim ve rehberlikte yetersiz kaldıklarını da kabul etmektedirler.

Tüm bunlara rağmen iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüşmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratlarının genel olarak iyimser oldukları anlaşılmaktadır.

- *STK yöneticileri*

Görüşme yapılan STK yöneticilerinin de Hazine ve Maliye Bakanlığı bürokratları ile benzer görüşlere sahip oldukları görülmektedir. STK yöneticileri de iç kontrolün Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin ilk nedeni olarak AB'ye uyum sürecini ifade etmektedirler.

İç kontrolün yönetime katkısının doğru anlatılmamış olması nedeniyle üst yönetici ve diğer yöneticilerin iç kontrolü tam ve doğru algılamadıkları, sadece bir prosedür ve mali kontrol olarak gördükleri, iç kontrole ilişkin çalışmalarını mevzuatın zorlamasından dolayı yaptıkları, çalışanların iç kontrole yönelik algılarının yöneticilerin yaklaşımından etkilendiği ve üst yöneticilerden aşağıya doğru inildikçe iç kontrole sıcak bakma oranının düştüğünü düşünmektedirler.

STK yöneticileri, iç kontrol sistemine ilişkin yöntem ve araçların geliştirilmesi ve mevzuatın çıkarılması konusunda bir şeyler yapıldığını ama asıl sorunun iç kontrolün anlatılması ve doğru anlaşılmasından kaynaklandığını belirtmektedirler.

Ayrıca, Sayıştay ve iç denetim birimlerinin bu süreçteki rollerinin çok önemli olduğuna ve süreçte etkin rol oynadıklarına vurgu yapmaktadırlar. Ancak, STK yöneticilerinin tamamı İç Kontrol MUB'un uygulamaya yönelik rehberlik yapma konusunda yetersiz olduğunu düşünmektedir.

### **3.7.3. Yeni Kamu İşletmeciliği ve İç Kontrol**

Türkiye'de 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat ile genel olarak kamu yönetimi, özel olarak ise kamu mali yönetimi açısından kapsamlı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. YKİ'nin öngördüğü birçok ilke Türk kamu yönetimi reformlarına yansımış olmakta beraber, bu anlayışın en açık yansıması kamu idareleri için getirdiği yeni araçlarda görülmektedir. Bu araçlardan birisi de iç kontrol sistemidir.

İç kontrol sistemi, kamu mali yönetimi reformunun ve aynı zamanda YKİ'nin de temel hedefleri olan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, hesap verebilirlik, saydamlık hedeflerine ulaşılmasını sağlamak amacıyla yönetime yardımcı olacak en önemli araçlardan birisi olarak yeni sistemde yerini almıştır.

İç kontrol sistemi kamu yönetiminde hesap verebilir, şeffaf, adil, sorumlu yönetim anlayışının geliştirilmesi için temel teşkil etmekte; doğru oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinin yönetsel başarıyı artırması, kurumsal performansı geliştirmesi, kurumun

kamuoyuna hesap verebilme derecesini yükseltmesi ve yönetim kalitesini artırması, sağlıklı bir iç kontrol sistemi oluşturmuş bir yönetimin hem hizmetlerin kalitesi hem de sorumluluk ve hesap verebilirlik açısından hizmet sunduğu tüm kesimlere tatmin edici bir güvence vermesi öngörülmektedir.

YKİ klasik kamu yönetiminin hesap verme yöntemlerini yetersiz bulmakta, yönetsel hesap vermeye öncelik vermektedir. Kamu yöneticileri, kuralları ve prosedürleri uygulamalarının yanı sıra sonuçlardan da sorumlu tutulmaktadır.

İç kontrol yeni sistemde, kamu kurumlarının misyonlarını ve hedeflerini gerçekleştirebilmeleri amacıyla üst yönetimin en büyük yardımcısı ve kamu kaynaklarını kullanan yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmelerini kolaylaştıran bir araçtır. İç kontrol, çalışanların da görevlerini daha fazla sorumluluk bilinciyle yerine getirmelerini sağlayan bir sistemdir (Alikadıoğulları, 2010).

Hesap verebilirlik sisteminin işlemesi açısından üst yöneticiler başta olmak üzere tüm yöneticilerin iç kontrolü sahiplenmeleri ve destek vermeleri çok önemlidir. Ancak, araştırma bulgularından üst yöneticiler ve diğer yöneticilerin hesap vermekten hoşlanmadıkları, iç kontrol sürecinin içinde yer almadıkları, sistemi sahiplenme ve içselleştirme noktasında sıkıntılar olduğu, yapılanların yalnızca mevzuat gereği yapılması gerekenler olarak algılandığı anlaşılmaktadır. Bu durumun YKİ'nin öngördüğü hesap verebilirlik mekanizmasının sağlıklı işlemesini olumsuz etkileyeceği değerlendirilmektedir.

YKİ'nin unsurlarından bir diğeri de kamu sektöründe yöneticilere geniş yönetme serbestliğinin tanınması ve yöneticilerin daha çok yetkilendirilmesidir (Hood, 1991:4). Bu kapsamda da yöneticilere hedeflerine ulaşmaları ve hesap verecekleri kişi/kurumlara makul güvence verebilmeleri amacıyla iç kontrol gibi yeni yönetsel araçlar sunulmaktadır. Ancak, araştırma bulgularından yöneticilerin iç kontrole ilişkin temel rol ve sorumluluklarının yeterince farkında olmadıkları, iç kontrolü hedeflendiğinin aksine inisiyatiflerini daraltan ve sınırlandıran bir araç olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

YKİ yaklaşımının geleneksel kamu yönetimine yönelttiği en önemli eleştirilerin başında kırtasiyecilik ve aşırı bürokrasi yaratması gelmektedir. Bu yaklaşımın kamu yönetimi için öngördüğü en önemli hedeflerden birisi de daha hızlı, etkili ve verimli hizmet sunmaktır. Bu amaçla YKİ, kamu yönetiminde uygulanacak özel sektör yönetim tekniklerinin kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi azaltacağı düşüncesindedir.

Oysa üst yöneticilerin iç kontrol sistemine yeterince inanmamaları yüzünden idarelerde yürütülen çalışmaları sahiplenmemeleri ve destek vermemeleri; sadece belge niteliği taşıyan eylem planları hazırlanmasına, şekilsel düzeyde yürütülen faaliyetlere ve işlerin kâğıt üzerinde kalmasına yol açmıştır. Katılımcıların verdiği cevaplar da YKİ'nin hedeflediğinin aksi yönde bir sonucu göstermesi açısından anlamlıdır. 50 katılımcıdan sadece 11'i iç kontrolün bürokratik bir sürece dönüşmediğini ifade etmektedir. Geriye kalan 39 katılımcı ise iç kontrolün bürokratik sürece dönüştüğünü ya da böyle bir risk veya algı olduğunu düşünmektedir. Ayrıca bazı katılımcılar, iç kontrolün kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi çok artırdığı görüşündedirler. Bu durum kırtasiyeciliğe ve verimsizliğe neden olduğu, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engellediği gerekçesiyle YKİ anlayışının şiddetle eleştirdiği bürokrasinin, kendi getirdiği iç kontrol gibi yönetsel araçların uygulanması sonucunda da ortaya çıkabildiğini göstermesi açısından kayda değer bulunmuştur.

YKİ yaklaşımı ile birlikte bir kültür ve zihniyet değişimi de hedeflenmektedir. Bu değişim için öncelikle algının doğru bir şekilde oluşması önemlidir. Türk kamu yönetiminde 2007 yılından itibaren gerçekleştirilen iç kontrol uygulamalarına bakıldığında bu konuda birtakım gelişmelerin yaşandığı, sürecin yasal bir çerçeveye oturtulduğu, birincil, ikincil ve üçüncül düzey düzenlemelerin yapıldığı, kamu idarelerinde konuyla ilgili farkındalık oluşturmak ve sistemi benimsetmek amacıyla birçok eğitim verildiği, kamu idarelerinin büyük çoğunluğu tarafından eylem planlarının hazırlandığı, çoğu kamu idaresinde iç denetimlerin gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu gelişmelere karşın iç kontrol sisteminin gerekliliği konusunda kamu idarelerinde yeterince algı oluşmadığı ve iç kontrol sisteminin henüz Türk kamu yönetimi kültürünün bir parçası haline gelmediği katılımcıların cevaplarından anlaşılmaktadır. 50 katılımcının



31'inin bu yöndeki olumsuz görüşleri YKİ'nin yukarıda belirtilen hedefine henüz ulaşılmadığını göstermesi açısından anlamlıdır.

#### **3.7.4. Araştırma Bulguları ile Uygulamayı Değerlendiren Raporlardaki Bulguların Karşılaştırılması**

Sayıştay Dış Denetim Genel Raporlarında 2018 yılına kadar daha çok eylem planlarının hazırlanma yöntemi ve içeriğine ilişkin prosedürel değerlendirmelere yer verilmiş ve genel değerlendirmeler yapılmıştır. 2018, 2019 ve 2020 Yılı Raporlarında ise iç kontrol sisteminin beş bileşeni kapsamında kamu idarelerindeki etkinliği değerlendirilmiştir. Katılımcıların araştırma kapsamında iç kontrol sisteminin uygulama sürecine ilişkin ifade ettikleri sorunların Sayıştay Raporlarında spesifik olarak yer almadığı görülmektedir. Bu raporlarda daha ziyade kamu idarelerinin bileşenler bazındaki çalışmaları değerlendirilirken, bu araştırmada iç kontrol sistemiyle ilgili gerek yapısal gerekse uygulama sürecine ilişkin sorunlar tespit edilmiştir.

İDKK Genel Raporlarında vurgulanan birçok husus ile araştırma bulguları örtüşmektedir. Raporlarda yer alan iç denetim birimlerinin teşkilat kanunlarında düzenlenmesi, iç denetim birim yöneticilerinin görev ve kadro ilişkisinin yasal statüsünün oluşturulması, diğer denetim birimleri ve özellikle iç denetim ile teftiş arasındaki görev ve yetki ayırımının açıklığa kavuşturulması için yasal düzenleme yapılması, kamu idarelerinde BT denetimi yapabilecek nitelikte iç denetçilerin görev alması ve destek duyulan alanlarda idareye danışmanlık hizmeti verilmesi hususları katılımcılarca da önerilmektedir.

Avrupa Komisyonu İlerleme Raporlarında yer alan ve yukarıda da ifade edilen, idarelerin iç kontrol sisteminin uygulanması konusunda kapasite sorunu ile iç denetim ile teftiş kurullarının görev tanımları açısından belirsizliklerin olduğu, teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin görev ve sorumluluklarının ayırımına yoğunlaşılması, MUB'ların idari kapasitelerinin güçlendirilmesi konuları görüşme yapılan bazı katılımcılarca da dile getirilmiştir. Avrupa Komisyonu İlerleme Raporlarında mali yönetim ve kontrole bir yönetim sistemi olarak yeniden odaklanması gerekliliğinin vurgulanması, bazı

katılımcıların dile getirdiği iç kontrolün daha çok mali kontrol olarak algılanması sorununun varlığını göstermesi açısından da anlamlıdır.

Bazı katılımcılarca iç denetimin bağımsızlığına ilişkin dile getirilen husus, iç denetçilerin doğrudan Bakan Yardımcılarına veya üst yöneticilerine rapor vermelerinin iş planı hazırlama ve yürütme konusunda iç denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye attığı şeklinde Avrupa Komisyonu'nun 2020 ve 2021 yılı İlerleme Raporlarında da ifade edilmektedir.

Avrupa Komisyonu 2019 yılı İlerleme Raporunda yer alan Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesiyle beraber, 5018 sayılı Kanunda gerçekleştirilen değişikliklerle ilgili kurumların rol ve sorumluluklarının açık bir şekilde tanımlanmamasının şeffaflık ve hesap verebilirliğin azalmasına sebep olabileceği tespiti, bazı katılımcıların yeni sistemle beraber özellikle Bakanlıklarda üst yöneticinin belirsizleştiği ve bu durumun yönetsel sorumluluk ve hesap verebilirliği olumsuz etkilediği görüşüyle benzerlik taşımaktadır.

SIGMA Raporlarında yer verilen bazı tespit ve öneriler (bkz. SIGMA, 2012:22-26; 2017:116) ile katılımcıların birtakım görüşlerinin de örtüştüğü görülmektedir.

- İç kontrolün başarılı bir şekilde uygulanması için hala ciddi sorunların olduğu, üst yönetimin bazı alanlarda mesafeli yaklaşımının ve destek eksikliğinin altında yatan sorunların yanı sıra teftiş birimleri ile iç denetim arasında her zaman çatışma potansiyelinin olduğu, iç denetim birimleri ve teftiş birimlerinin işlevleri arasında net bir ayrımın hala sağlanamadığı, İç Kontrol MUB ile SGB'lerdeki personel sayısı ve niteliklerinin yeterli olmadığı yönündeki tespitlere benzer görüşler bazı katılımcılarca dile getirilmiştir.
- SIGMA'nın 5018 sayılı Kanunla getirilen düzenlemelerin kısa vadede gerçekleşmesi mümkün olmayan idari kültürde değişiklik gerektirdiği ve dolayısıyla diğer birçok OECD ülkesinde olduğu gibi Türkiye'de de uzun bir zaman alacağından bahisle iç kontrol alanında başarılı olmak için daha büyük bir siyasi irade ve idare genelinde üst yönetimin açık bir şekilde sahiplenmesi gerektiği yönündeki önerisi ile katılımcıların iç kontrolün henüz kurumsal kültürün bir parçası olmadığı ve üst yönetimin

sahiplenmesine yönelik farkındalık çalışmalarına ağırlık verilmesi yönündeki önerileri benzerlik taşımaktadır.

- Raporlarda yer verilen teftiş birimleri ile iç denetim birimlerinin faaliyetleri arasındaki olası örtüşmenin ele alınması, SGB'lerin kapasitesinin güçlendirilmesine yönelik öneriler araştırmadaki birçok katılımcı tarafından da ifade edilmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

1970'lerin ortalarından itibaren dünyada yaşanan ekonomik ve mali krizlere cevap olarak sunulan ve kamu sektöründe piyasa mekanizmaları ve özel sektöre ait işletmecilik ilke ve yöntemlerinin kullanılması suretiyle kamu hizmetlerinin etkinliğinin sağlanmasını amaçlayan kamu işletmeciliği ve onun özel bir türü olan YKİ anlayışı gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerin kamu sektörleri üzerinde ekonomik ve yönetsel reform programları aracılığı ile ciddi etkilerde bulunmuştur.

Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlarla ilişkiler ve AB uyum süreci bu yeni anlayışın etkilerinin Türk kamu sektörüne yansımaları sürecini hızlandırmıştır. Özellikle 1990'lı yılların başından itibaren Türkiye'de yürütülen YKİ temelli reform programlarında yer alan birçok kurum, yöntem ve mekanizma Türk kamu yönetimine girmiştir.

Türk kamu yönetimindeki bu reformlardan birisi 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde gerçekleştirilmiştir. Kanun ile stratejik plan, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim gibi bazı mekanizmalar kamu mali yönetimi sistemine dahil edilerek kamu idarelerinin şeffaflık, hesapverebilirlik, etkinlik ve verimliliğinin artırılması hedeflenmiştir. Bu kapsamda iç kontrol sistemi, kamu idarelerinin hesap verme ve diğer yönetim sorumluluklarını yerine getirmelerinin bir aracı olarak tasarlanmıştır.

Türkiye'de iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde uygulama sürecini ele alan bu tez çalışması ile süreçte yer alan farklı aktörlerin görüş ve değerlendirmeleri alınarak, ayrıca bu konudaki literatür, mevzuat, denetim ve ilerleme raporları incelenerek iç kontrol konusunda gelinen aşamanın tespit edilmesi ve yaşanan sorunların/güçlüklerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol sistemi kurma yükümlülüğü bulunan kamu idareleri içinde Türkiye'de merkezi yönetimin en önemli yapısını oluşturan ve iç kontrol uygulamaları açısından belli bir tecrübeye sahip oldukları değerlendirilen 6 Bakanlığın üst yöneticileri, harcama yetkilileri, SGB yöneticileri, iç denetim birim yöneticileri; 5018 sayılı Kanunun hazırlanması, iç kontrolün uyumlaştırılması sürecinde görev alan ve uygulamaları izleyen Hazine ve

Maliye Bakanlığı bürokratları, TBMM’de yasalaşması sürecinde önemli rol oynayan milletvekilleri, idarelerin iç kontrol sistemi ve uygulamalarını yaptığı denetimler ve raporlarla değerlendiren Sayıştay denetçileri ile konuyla ilgili sivil toplum örgütleri yöneticilerinden toplam 50 kişi ile görüşme yapılmıştır.

## SONUÇLAR

Kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması ve uygulanması amacıyla uluslararası modeller incelenerek 5 bileşen, 18 standart ve 79 genel şartı içeren kamu iç kontrol standartları oluşturulmuştur. İdarelerin “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” şeklinde beş bileşen altında düzenlenen bu standartlarla uyumlu bir yapı oluşturmaları gerekmektedir. Bu kapsamda, kamu idarelerinin yapmaları gereken çalışmaları belirlemeleri ve buna dayanarak uyum eylem planı hazırlamalarını sağlamak için Hazine ve Maliye Bakanlığı “Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi” ile uygulamaya ilişkin mevzuat ve rehberleri yayımlamıştır. Bakanlık tarafından ayrıca idarelerde konuyla ilgili farkındalık oluşturmaya yönelik birçok eğitim verilmiştir.

Araştırma bulguları ile ikincil kaynaklardan elde edilen bilgiler birlikte değerlendirildiğinde;

- Türkiye’de iç kontrol kavramının anlaşılması ve kamu kurumlarında işlevsel hale getirilmesi yönünde belli bir mesafe alındığı,
- Küresel düzeyde kabul edilen standartların benimsendiği ve uluslararası düzenlemelere uygun olarak kamuya yönelik iç kontrol düzenlemelerinin yasal altyapısının oluşturulduğu,
- Bazı yeni yapılar (SGB’ler, İç Kontrol Daireleri, İç Denetim Birimleri, MUB, İDKK vb.) oluşturulduğu,
- İdarelerde iç kontrole ilişkin belli bir düzeyde farkındalık oluştuğu,
- Bazı kamu idarelerince konunun önemsendiği ve bu doğrultuda önemli ve somut çalışmaların yapıldığı,

görülmektedir.

Bununla birlikte, kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin uygulamaya alınmasının üzerinden geçen on dört yılı aşkın bir sürenin sonunda gelinen aşamada;

- İç kontrol sistemlerinin/süreçlerinin uluslararası standartlarda ve Kanunda öngörüldüğü biçimde kurulması ve etkin olarak işletilmesi hedeflerine henüz ulaşamamıştır.
- Kurumların üst yöneticilerinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde kendilerine tahsis edilen kaynakları, varlıkları yönetmeleri ve belirlenen hedeflere ulaşmaları noktasında performanslarını ölçebilecekleri ve artırabilecekleri en önemli enstrümanlardan birisi olarak getirilen iç kontrol sistemini içselleştirmedikleri anlaşılmaktadır.
- Yapısal ve uygulamadan kaynaklanan ve aşağıda ifade edilen birçok sorun bulunmaktadır:

İç kontrolün kamu idarelerinde etkin bir biçimde uygulanması için öncelikle doğru anlaşılması önemlidir. Ancak, kamu idarelerinde sistemin kurulması, yürütülmesi ve geliştirilmesi sürecindeki her aşamada iç kontrolün algılanması ve anlaşılmasında sorunlar bulunmaktadır. Bunlar da iç kontrolün her düzeyde sahiplenilmesi ve içselleştirilmesine engel teşkil etmektedir. Bu sorunların temel olarak iki nedeni bulunmaktadır.

Birincisi, iç kontrol sisteminin ait olduğu yönetim kültürü ile Türk kamu yönetimi kültürü arasındaki farklılıktır. Reform yapılırken, daha çok Anglo-Sakson ülkeleri için geliştirilen ve çoğu özel sektör uygulamalarından kaynaklanan bu reform programlarının getirdiklerinin Türk bürokratik kültürü, kamu sektörü geleneği ve yapısına uygun olup olmadığı ve uygulamadan kaynaklanabilecek sorunlar pek fazla dikkate alınmamıştır. Oysa bir ülkeye özgü faktörler kamu yönetimi reformlarının uygulama başarısını ciddi manada etkilemektedir. Türkiye’de iç kontrol sistemi esas olarak mevzuat

düzenlemeleriyle oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu düzenlemeler de neredeyse birebir çeviri yapılarak alınmış, bu da sistemin anlaşılmasını zorlaştırmıştır.

İkincisi iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi sürecinde kamu idarelerine koordinasyon ve rehberlik sağlayacak idarelerle (MUB ve SGB'ler) ilgili sorunlardır.

- İç kontrol sisteminin ülke genelinde kurumsallaştırılmasından sorumlu güçlü bir kurumsal yapı bulunmamaktadır. Mevcut durumda iç kontrol faaliyetlerinin ülke çapında koordinasyon ve rehberliği görevinin bir genel müdürlük içerisindeki bir daire başkanlığınca yürütülmesi birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bir daire başkanlığının bu görevi yürütmesi diğer kamu idareleri nezdinde etkili ve yol gösterici olmasına engel teşkil etmektedir.
- Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, işletilmesi ve geliştirilmesi çalışmalarında koordinasyon ve rehberlik faaliyetlerini yürütmekten sorumlu SGB'lerin yapısı ve yetkinlikleri MUB'da olduğu gibi kendilerine verilen görevlerin gerçekleştirilmesini sağlayacak yeterlilikte değildir. Bunların yanı sıra başlangıçta hedeflenenlerle uygulama sonuçlarının örtüşmemesinin bir takım yapısal nedenleri de bulunmaktadır.
- İç kontrol sisteminin yönetimin tüm faaliyetlerini kapsamaması gerektiği küresel ölçekte kabul edilse de Türkiye'de iç kontrol, 5018 sayılı Kanunda düzenlenmiş olmasının da etkisiyle genellikle iç denetim ya da ön mali kontrole karıştırılmaktadır.
- 5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelere rağmen, Kanunu tamamlayıcı nitelikteki personel sistemi vb. alanlarda ihtiyaç duyulan reformların henüz yapılmamış olması bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir.
- Mali yönetim ve kontrolün idare düzeyinden harcama birimi düzeyine indirgenememesi önemli bir sorun teşkil etmektedir. Kamu kurumlarında iç kontrol faaliyetlerinin kurum çapında koordinasyonunu ve rehberlik hizmetlerini yürütmek amacıyla kurulan birimlerin (SGB, iç denetim, iç kontrol daireleri gibi) varlığı, diğer harcama birimlerinin kendi iç kontrol yükümlülüklerinden kaçınmalarına sebep olmaktadır.

- Gerek iç denetim birimleri gerekse iç denetim birim başkanlarının hukuki statülerinde belirsizlik söz konusudur. İç denetim birimleri kamu idarelerinin teşkilat kanunlarında yer almamaktadır.
- Mevzuatta üst yöneticilerin iç kontrol performansını değerlendirecek, dolayısıyla bu reformu sahiplenmelerini sağlayacak zorlayıcı unsurlar düzenlenmemiştir. Yönetici dönem sonunda kendisini hesap vermek zorunda hissetmediğinde de iç kontrole verdiği önem azalmaktadır.
- Yönetici ve çalışanların sık değişmesi de sistemin bugüne kadar etkin bir şekilde oluşturulmasının önündeki en önemli engellerden birisidir. Her yeni yöneticinin mevcut iç kontrol uygulamalarını anlaması ve benimsemesi belirli bir zaman gerektirmekte, bu da yürütülen çalışmaların yavaşlamasına neden olabilmektedir.
- 2018/05 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesiyle Bakana doğrudan bağlı birimler dışında, her bakan yardımcısı kendisine bağlı birimin üst yöneticisi olmuş, çoklu bir üst yöneticilik sistemi ortaya çıkmıştır. Bu durum idarenin tümünü ilgilendiren konularda, örneğin idare faaliyet raporunun sorumlusunun kim olduğu, Sayıştay'a hangi üst yöneticinin hesap vereceği, sorun oluşturmakta ve iç kontrol sisteminin uygulanmasında da aksaklıklara neden olmaktadır.

İç kontrol sisteminin etkili oluşturulması ve uygulanması için sadece yönetici ve çalışanlara değil, iç denetçiler ile dış denetime de önemli roller düşmektedir.

- Özellikle 2018 yılından itibaren Sayıştay'ın iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusundaki hassasiyetinin giderek arttığı görülmekle birlikte uygulamada hala bazı sıkıntılar bulunmaktadır. Sayıştay'ın iç kontrolün doğru ve tam uygulanması ile ilgili olarak idarelere yeterince danışmanlık ve rehberlik yaptığını söylemek için henüz erkendir. Sayıştay'ın kamu idarelerinde iç kontrol uygulamalarının başlamasından yaklaşık beş yıl sonra sürece girmesi nedeniyle iç kontrolün Sayıştay denetçilerince de tam anlamıyla içselleştirilemediği anlaşılmaktadır.



- Uygulamada kamu yönetiminde iç denetim iç kontrole nazaran biraz daha önde gitse de gerek katılımcı cevapları gerek İDKK raporları gerekse İlerleme Raporlarından iç denetime ilişkin bazı sorunların olduğu anlaşılmaktadır. Bazı idarelerde iç denetim üst yöneticilerce teftiş gibi algılanmakta ve yöneticilerde iç denetçileri soruşturmacı gibi kullanma eğilimi bulunmaktadır. Mevzuatta iç denetim ile teftiş arasındaki görev ayrımının yapılmamış olması birimler arasında görev çatışması gibi sorunlara neden olmaktadır. Ayrıca bazı iç denetçilerin eski alışkanlıklarından dolayı soruşturmacı mantığıyla denetim yapmaları da sorun oluşturmaktadır.

Sadece mevzuat düzenlemeleri ve yapılan denetimlerle reformlarla gerçekleştirilmek istenen hedeflere ulaşılması mümkün değildir. Önemli olan getirilen sistemin tam manasıyla uygulamaya geçirilmesidir. Geline aşamada, yeni sistemin bazı bileşenleri belli ölçüde uygulamaya geçirilmiş ve öngörülen işlevlerini yerine getirmeye başlamışlardır. Bununla birlikte uygulama performansının her alanda, her bileşen ve aktör açısından aynı seviyede olduğunu söyleyebilmek için hala erkendir.

## ÖNERİLER

Uygulamanın başarılı yürümesi için birçok aktörün bu konuda desteğine ihtiyaç vardır. Türkiye’de kamu idarelerinde iç kontrol sistemi ve uygulama sürecini değerlendirmek amacıyla yapılan bu araştırma ile literatür, mevzuat, denetim ve ilerleme raporlarından tespit edilen sorunlar ve eksiklikler çerçevesinde politika yapıcılara, kamu idarelerinin üst yönetimine, uygulayıcılara ve bu alanda araştırma yapmak isteyen araştırmacılara ve akademisyenlere yönelik önerileri aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür.

### *Politika yapıcılara yönelik öneriler*

- İç kontrol konusunda başarılı olunması için siyasi irade kamu mali yönetimi reformunun uygulanmasını takip etmeli ve gerekli önlemleri almalıdır.
- 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuatta Türk kamu yönetimi kültürüyle uyumlu, yapısal ve algısal sorunlar ile sistemdeki tasarım eksikliklerini ortadan kaldıracak değişikliklerin (üst yöneticilerin hesapverme ve yönetim

sorumluluklarının sonuçları ve uygulanacak müeyyidelerin düzenlenmesi, harcama yetkililerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarının daha açık şekilde vurgulanması, MUB'ların ve iç denetim birimlerinin kurumsal bir yapıya kavuşturulması, üst yönetici tanımının netleştirilmesi vb.) yapılması yönünde irade ortaya konulması gerekmektedir.

- Kamu mali yönetimi reformunu destekleyecek nitelikteki personel reformu, idari reform gibi reformların bir an önce yapılması, kamu mali yönetimi reformu ile gerçekleştirilmesi öngörülen yönetim sorumluluğuna ve hesap verebilirliğe dayalı mekanizmanın etkin olarak işletilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.
- İç kontrol sisteminin uygulama süreci ile ilgili sorunların başında İç Kontrol MUB'un statüsünün belirsizliği, kapasite ve personel yetersizliği nedeniyle idarelere gereken desteği verememesi gelmektedir. İç kontrole ilişkin izleme ve koordinasyon sisteminin gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi, sistemin ve düzenlemelerin sürekli geliştirilmesi, bu kapsamda da İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin yeniden yapılandırılması gerekliliği açıktır. İç Kontrol MUB ile İç Denetim MUB'un içinde yer alacağı Merkezi Uyumlaştırma Birimi yasal olarak bakanlıklar üstü bir statüde yapılandırılmalıdır. 5018 sayılı Kanun ile oluşturulmak istenen stratejik yönetim modeli içerisinde bu sistemlerin en önemli destekçisi olarak tasarlanan iç kontrol sistemine ilişkin uyumlaştırma görevinin de stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının hazırlık, uygulama ve izleme sürecine yönelik esas ve usulleri belirleyerek uygulamayı yönlendirme, izleme ve değerlendirme görevini yürüten Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığına verilmesi, söz konusu görevi yerine getirecek birimin Genel Müdürlük düzeyinde yapılandırılması, statüsü ile uyumlu olacak şekilde kapasite ve personel sayısının artırılmasına yönelik düzenleme yapılmalıdır.
- Sayıştay, denetimlerini TBMM adına yapmakta ve Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarını TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna sunmaktadır. İç kontrol sistemi uygulamalarının daha başarılı olması için Plan ve Bütçe Komisyonunda Sayıştay raporları çerçevesinde idarelerin performansları değerlendirilirken formaliteden öteye geçilerek idarelere geri bildirim verilmesi gerekmektedir.

*Rehberlik ve koordinasyon birimlerine yönelik öneriler*

- Bugüne kadarki uygulama tecrübesi yeni düzenlemelere aktarılmalı ve bu kapsamda 5018 sayılı Kanunun uygulanmasına yönelik en çok yapılan hatalar, yanlış anlaşılan ve uygulanan hükümler, gereksiz ve zaman alıcı prosedürler, süreci olumsuz etkileyen düzenleme ve maddelerde güncellemeler yapılmalıdır.
- Öncelikle sistemin asıl sorumluları olan üst yöneticilerin reformu sahiplenmelerini sağlayacak zorlayıcı unsurlar, iç denetim birim başkanlıkları ve yöneticilerinin kurumsal statüleri, teftiş kurulları ve iç denetim arasındaki görev, yetki ve sorumluluk ayrımı mevzuatta açıkça düzenlenmeli, iç denetim birimleri teşkilat kanunlarında yer almalıdır.
- Uluslararası düzenlemeleri esas alarak ve uluslararası iyi uygulama örneklerinden yararlanılarak Türk kamu yönetimi kültürü ile uyumlu, daha somut ve uygulamaya dönük bir model ortaya konulmalı ve Türkiye'ye özgü iç kontrol standartları oluşturulmalıdır.
- İç kontrol sisteminin kamu yönetiminde etkin olarak hayata geçirilebilmesi için, iç kontrolün üst yönetim başta olmak üzere kurumun bütün çalışanları tarafından içselleştirilmesi gereklidir. Bu amaçla üst yönetici, harcama yetkilisi yöneticiler ve çalışanların iç kontrol konusunda sistemli, standardı belli ve periyodik olarak bilgilendirilmesine yönelik bir mekanizma geliştirilmesi ve bizzat bu işi yürütecek bir eğitim merkezi oluşturulması sağlanmalıdır. İç Kontrol MUB da gerek eğitimci gerekse koordinasyon noktasında bu merkeze gerekli desteği vermelidir.
- İç kontrol kavramı üst yöneticilere ve diğer kurum yöneticilerine doğru ve ilgi çekici şekilde anlatılmalı ve sağlayacağı faydalar somut olarak gösterilmelidir.
- Harcama yetkililerinin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması sürecindeki rolleri ve sorumlulukları düzenlemelerde ve uygulamada ön plana çıkarılmalıdır.
- İç kontrol uyum eylem planlarının her yönetim kademesi (harcama birimi) tarafından hazırlanmasına yönelik düzenleme yapılmalıdır.

- Kamu kurumları için iç kontrolle ilgili sorunlar ve çözüm önerileri ile hem kurumsal bazda hem de süreç bazında iyi uygulama örneklerinin paylaşılacağı ortak bir platform oluşturulmalıdır.

#### *Uygulamacı kamu idarelerine yönelik öneriler*

- Türkiye’de yukarıdan aşağı gelişen bir bakış açısı olduğu için üst yönetimin iç kontrole yaklaşımı büyük önem taşımaktadır. Üst yöneticilerin sisteme inanmamaları ve farkındalık eksikliği kamu idarelerinde aşağı doğru olumsuz mesajlar gitmesine yol açmaktadır. Üst yönetimin iç kontrol sistemini sahiplenmesi için düzenli olarak farkındalık eğitimleri ve toplantıları yapılmalıdır.
- Yeni atanan üst yöneticilere yönelik paket bir eğitim programı oluşturularak SGB ve iç denetim birimlerince bilgilendirmenin yapılacağı bir mekanizma kurulmalıdır.
- Harcama birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik çalışmaları yürütecek, sürekli gözetecek ve koordine edecek, görev tanımları belirli yeterli sayıda uzman personelin istihdam edildiği bir idari kapasite oluşturulmalıdır.
- İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesine yönelik idarelerde kurumsal hafıza oluşturmak amacıyla en kısa sürede otomasyon sistemlerinin kurulması ve yaygınlaştırılması veya mevcutların etkinlik ve güvenliğinin artırılması gerekmektedir.

#### *Denetim birimlerine yönelik öneriler*

- Sayıştay’ın iç kontrol konusundaki rehberlik ve denetim kapasitesi geliştirilmelidir. Bunun için öncelikle Sayıştay denetçilerinin bakış açılarını değiştirmeleri, iç kontrole kurumun bütün iş süreçlerinde karşılaşılabileceği riskleri azaltmaya yönelik kurumsal bir sistem olarak bakmaları sağlanmalıdır.

- Gerek iç denetim birimleri gerekse Sayıştay iç kontrolün önemi ve yaratacağı katma değer konusunda kamu idarelerinde farkındalık ve bilinç geliştirmeye yönelik faaliyetlere ağırlık vermelidir.
- Sayıştay tarafından kamu idarelerinin iç kontrol sistemi denetlenirken kullanılacak bir kamu iç kontrol denetim rehberi hazırlanmalı ve denetimler bu rehber çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.
- İç denetçilerce kurum içerisinde özellikle üst yönetime yönelik bilgilendirici çalışmalar yürütülmelidir.
- İç denetim birimleri önceliklerini danışmanlık faaliyetlerine vermeli, iç kontrol sistemi sağlıklı kurulduktan sonra nesnel güvence sağlama görevini yerine getirmelidirler.
- İç denetim birimlerinde özellikle bilgi teknolojileri (IT) denetimi yapacak iç denetçi sayısı artırılmalıdır.

*Türkiye’de iç kontrol sistemi konusunda araştırma yapmak isteyenlere yönelik öneriler*

- Türkiye’ye özgü kamu iç kontrol standartlarının oluşturulmasına katkı sunabilecek çalışmalar yapılmalıdır.
- YKİ anlayışının kamu yönetimine dahil ettiği stratejik yönetim modelinde iç kontrolün yeri ve önemini ele alacak çalışmaların yapılması literatürdeki boşluğu dolduracaktır.
- İç kontrolün kurumsal düzeyde ve süreç bazında nasıl gerçekleştirileceğine yönelik bir kamu kurumu özelinde örnek uygulamalar tasarlanarak diğer kurumlardaki uygulamacılara yol gösterici çalışmalar yapılabilir.

Sonuç olarak, Türkiye’de iç kontrole ilişkin kurumsal yapılar ile mevzuat altyapısının oluşturulduğu, kamu idarelerinde iç kontrol konusunda belli bir düzeyde farkındalık olduğu, ancak iç kontrolün yönetime entegre edilemediği, iç kontrol konusunda yanlış algıların olduğu, iç kontrolün diğer faaliyetlerden ayrı yürütülmesi gereken ek bir iş, daha

çok mevzuat gereği yapılması gereken ve Sayıştay tarafından denetlenen bir konu olarak algılandığı, iç kontrol sistemine ilişkin yürütölen çalışmaların da bu algı doğrultusunda doküman, belge üreten çalışmalardan öteye gitmediği ve bu nedenle iç kontrol sisteminin bürokratik bir sürece dönüşme riski taşıdığı ya da bu yönde bir algı oluştuğu görölmektedir. Üst yönetim başta olmak üzere çalışanlarca sistemin sahiplenilmesi, benimsenmesi ve kurumsal kültürün bir parçası haline getirilmesi konusunda da sıkıntılar bulunmaktadır.

Gelinen aşamada öncelikle sistemin başarıya ulaşmasını olumsuz etkileyen ve yukarıda ifade edilen eksikliklerin giderilmesi için hem eski sistemin hem de yeni sistemin avantajlı yanlarını ön plana çıkararak Türkiye'ye özgü, daha etkin ve iyi işleyen, aynı zamanda uluslararası standartlarla da uyumlu bir model oluşturulması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye’de kamu iç mali kontrol sistemi. *Maliye Dergisi*, 36, 77-86. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kon-.pdf?0>
- Acar, M., Guo, C. ve Yang, K. (2008). Accountability when hierarchical authority is absent: Views from public private partnership practitioners. *The American Review of Public Administration*, 38(3), 3-23.
- Acar, Ş.B. (2013). *İç kontrol sistemi çerçevesinde stratejik plan-denetim ilişkisi*. (Yayımlanmamış Dönem Ödevi). Ankara Üniversitesi.
- Aduam, J. (2015). *Assessing the effectiveness of internal controls mechanism of the techiman municipal assembly*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kwame Nkrumah Bilim ve Teknoloji Üniversitesi.  
[http://dspace.knust.edu.gh/bitstream/123456789/8749/1/JOSEPHINE%20ADUA M.pdf](http://dspace.knust.edu.gh/bitstream/123456789/8749/1/JOSEPHINE%20ADUA%20M.pdf)
- Ağmaz, S. (2017). Türkiye’deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin dış denetim bulgularına göre analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(4), 74-92.
- Ağmaz, S. (2018). *Kamu iç kontrol standartlarına göre belediyelerde iç kontrol sistemi ve etkinliği: Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinde bir araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi.
- Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (Mart 2021). *E-bülten 8 Mart özel sayı*. <https://www.aile.gov.tr/media/68952/8-mart-ozel-sayi.pdf>
- Akçakaya, M. (2016a). Weber’in bürokrasi kuramının bugünü ve geleceği. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı, 275-295.

- Akçakaya, M.(2016b). Bürokrasi kuramları ve Türk kamu yönetiminde bürokratik sorunlar. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3), 669-694.
- Akdeniz, İ. (2010). Kamu mali yönetimi reformunda strateji geliştirme birimleri. *Maliye Dergisi*, 159, 464-475.
- Akpınar, M. (2011). Denetim anlayışı ve metodolojisinde değişimin adı: İç denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(7), 285-306.
- Aksoy, A.Ş. (1995). Yeni sağ ve kamu yönetimi. *Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyum Bildirileri* (İkinci Cilt) içinde (s.159-173). Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 72, 138-163.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol ve iç denetim*. Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Aktaş, M.A. (2005). İç kontrol ve verimlilik ilişkisi. *Mevzuat Dergisi*, Sayı:90. <https://www.mevzuatdergisi.com/2005/06a/07.htm>
- Akyel, R. (2010a). Günümüzde iç kontrol anlayışı ve Türkiye'ye yansımaları. *Amme İdaresi Dergisi*, 43(4), 167-191.
- Akyel, R. (2010b). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleriyle ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.
- Akyel, R. (2010c). Türkiye'de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 17(1), 83-98.
- Alikadioğulları, A. (2010). *Kamu mali yönetiminde yönetim kalitesinin artırılması için kontrol uygulamaları*. Maliye Bakanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi.



- Alikadioğulları, A. (2011). *Türkiye’de mali reform kapsamında iç kontrol sistemi uygulaması maliye bakanlığı örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Alkan, B. Ş. (2018). Yeni kamu işletmeciliği yaklaşımından hareketle kamu idarelerinde mali analiz uygulaması. *International Journal of Economic and Administrative Studies* (17. ÜİK Özel Sayısı), 799-812. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/514521>
- Alp, Z. (2012). Mali yönetim reform sürecine ilişkin eksiklikler ve zaafılar!. *Denetim*, 10, 57-68.
- Arcagök, M.S. ve Yörük, B. (2004). Yönetim kontrolü/iç kontrol (Çeviri). *Maliye Dergisi*, 145.
- Arcagök, M.S., Yörük, B., Oral, E. ve Korkmaz, U. (2004). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda öngörülen düzenlemeler. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 18, 3-9.
- Arcagök, M.S. (2005). Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde harcama öncesi kontrol. S. Sezgin, S. Yaraşır, F. Deyneli ve E. Teke (Ed.). *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* içinde (s.83-96). 20. Maliye Sempozyumu. Pamukkale Üniversitesi.
- Arcagök, M.S. ve Erüz, E. (2006). *Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Arslan, A. (2002). Kamu harcamalarında, verimlilik, etkinlik ve denetim. *Maliye Dergisi*, 140, 76-89.
- Ayman Güler, B. (1997). Yapısal uyarlanma reformları ve devlet. *Türk-İş Yıllığı*, Cilt 2, 74-78. [http://www.birgulaymanguler.net/files/aa\\_birgul7.pdf](http://www.birgulaymanguler.net/files/aa_birgul7.pdf)
- Ayman Güler, B. (2004a). Kamu yönetimi temel kanunu üzerine. *Hukuk ve Adalet-Eleştirel Hukuk Dergisi*, 1(2), 26-61.
- Ayman Güler, B. (2004b). *AB ve kamu reformları*. [www.yayed.org/id103-incelemeler/ab-ce-kamu-reformlari-b-ayman-guler.php](http://www.yayed.org/id103-incelemeler/ab-ce-kamu-reformlari-b-ayman-guler.php)

- Aytar, O. (2020). *Türk kamu yönetiminde iç denetim ve yönetim ilişkisi: bakanlıklar örneği*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi.) Hacettepe Üniversitesi.
- Aziz, M.A.A., Said, J. ve Alam, Md. M. (2015). Assessment of the practices of internal control system in the public sectors of Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 8(1), 44-62. <http://ari.uitm.edu.my/main/images/APMAJ/VOL10-1/10-3.pdf>
- Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012). İç kontrol sistemine karşılaştırmalı bir bakış “COSO ve COCO modeli. *Mevzuat Dergisi*, 15(178), 1-10. <http://www.mevzuatdergisi.com/>
- Balyemez, A. S. (2016). Türkiye’de özel sektör ve kamu idareleri iç kontrol sistemlerinin mevzuat yükümlülükleri açısından karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel Sayı, 1-70.
- Barbak, A. (2015). Türkiye’de kamu mali yönetiminin yapısal uyarlanması: Bütçe reformu ve kamu örgütlenmesinde dönüşüm. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 1-27.
- Barca, M. ve Nohutçu, A. (2008). Kamu sektöründe stratejik yönetim ve Türk kamu yönetiminde stratejik planlama uygulamasına eleştirel bir bakış. A. Balcı, A. Nohutçu, N. K. Öztürk ve B. Coşkun (Ed.). *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar* (2. Baskı) içinde (s. 337-362). Seçkin Yayıncılık.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25), 163-180.
- Basle Committee on Banking Supervision (1998). *Framework for internal control systems in banking organisations*. <https://www.bis.org/publ/bcbs40.pdf>
- Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (2002a). *18/01/2002 Tarihli IMF Niyet Mektubu*. <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/0185df26-3be6-4172-b851-526f78c61658/standby2002->

2004.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE0185df26-3be6-4172-b851-526f78c61658

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (2002b). *30/07/2002 Tarihli IMF Niyet Mektubu*.  
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/a45369da-94fe-4639-8ad4-44f909372b18/niyetmektubu.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACEa45369da-94fe-4639-8ad4-44f909372b18>

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (2003a). *25.07.2003 Tarihli IMF Niyet Mektubu*.  
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/39b6d996-fe18-4950-a049-dd55e15d4435/5ggnmtur.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE39b6d996-fe18-4950-a049-dd55e15d4435>

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (2003b). *31.10.2003 Tarihli IMF Niyet Mektubu*.  
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/39b6d996-fe18-4950-a049-dd55e15d4435/5ggnmtur.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE39b6d996-fe18-4950-a049-dd55e15d4435>

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünya’da denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.

Bayar, D. (2003). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ne getir(m)iyor?. *Maliye Dergisi*, 144, 47-62.

Bekci, İ. ve Köse, E. (2017). 1992-2013 COSO modeli: İç kontrol-entegre çerçevesi. *International Journal of Business Economics and Management Perspectives* 2(7):12-23. [https://www.researchgate.net/publication/318321791\\_1992-2013\\_COSO\\_MODELI\\_IC\\_KONTROL-ENTEGRE\\_CERCEVESI](https://www.researchgate.net/publication/318321791_1992-2013_COSO_MODELI_IC_KONTROL-ENTEGRE_CERCEVESI)

Biçer, A. (2006). *İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi.

Bilge, S. ve Kiracı, M. (2011). Kamuda iç denetime geçiş sürecinde iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörler: Kamu iç denetçileri üzerine bir araştırma. *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde (s.150-170). Ege Üniversitesi.

- Bozkurt, C. (2009). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun iç kontrol bağlamında değerlendirilmesi. *Denetim*, 3, 29-40.
- Bozkurt, M. (2010). İyi mali yönetimin gerçekleştirilmesinde iç kontrol ve denetimi. *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, 1, 131-138.
- Boztepe, M. (2018). Yeni kamu yönetimi anlayışı ve geleneksel kamu personel rejimi üzerine etkileri. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(3), 191-210.
- Bulut, E.(t.y.). *COSO 2013 “Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri Öldürmek mi? (Sunum)*.  
[https://www.academia.edu/31694076/COSO\\_2013\\_BATAKLI%C4%9EI\\_KURUTMAK\\_MI\\_S%C4%B0NEKLER%C4%B0\\_%C3%96LD%C3%9CRMEK\\_M%C4%B0\\_](https://www.academia.edu/31694076/COSO_2013_BATAKLI%C4%9EI_KURUTMAK_MI_S%C4%B0NEKLER%C4%B0_%C3%96LD%C3%9CRMEK_M%C4%B0_)
- Bülbül, M. (2009). Söyleşi. *Denetim*, 3, 3-14.
- Bülbül, M. (2011). Kamuda iç kontrol sistemi. *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde (s.171-175). Ege Üniversitesi.
- Bülbül, D. ve Durukan, L. (2020). İç kontrol sistemi ve Türk kamu yönetimi uygulamalarının değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 16(84), 815-856.
- Cambridge Dictionary.  
<https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/control>
- Can, E. N. ve Çetin, C. (2016). Devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bir araştırma. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(2), 108-140.  
[https://www.researchgate.net/publication/336880515\\_Ic\\_Kontrol\\_Sistemi\\_ve\\_Denetim\\_Programi\\_Etkinligi-\\_Devlet\\_Universitelerine\\_Yonelik\\_Uygulama/link/5dbf4e6d92851c818028940b/download](https://www.researchgate.net/publication/336880515_Ic_Kontrol_Sistemi_ve_Denetim_Programi_Etkinligi-_Devlet_Universitelerine_Yonelik_Uygulama/link/5dbf4e6d92851c818028940b/download)
- Candan, E. (2006a). Yeni Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörler ve bunların görev, yetki ve sorumlulukları. *Mali Hukuk Dergisi*, 121, 48-66.

- Candan, E. (2006b). Kamu idarelerinde iç kontrol sistem ve süreçlerinin tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesinde uyulacak usul ve esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 38, 18-33.
- Candan, E. (2008a). Kamuda iç kontrol algılamaları ve uygulamadaki sorunlar hakkında bir değerlendirme (I). *Mali Hukuk Dergisi*, 136, 29-42.
- Candan, E. (2008b). Kamuda İç kontrol algılamaları ve uygulamadaki sorunlar hakkında bir değerlendirme (II), *Mali Hukuk Dergisi*, 137, 50-57.
- Candan, E. (2009). Kamuda iç kontrol algılamaları ve uygulamadaki sorunlar hakkında bir değerlendirme (III)”. *Mali Hukuk Dergisi*, 141, 5-17.
- Canpolat, H. ve Cangir, M. (2010). Değişen dünyada kamu yönetiminin geleceği ve Türkiye'nin reform gündemi: Devletin daha fazla demokratikleşmesi. *Türk İdare Dergisi*, 466, 25-46.
- Colins English Dictionary. <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/control>
- Commission of the European Communities (2007). *Communication to the commission on the revision of the internal control standards and underlying framework-strengthening control effectiveness SEC (2007)1341*. [https://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/sec\\_2007\\_1341\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/sec_2007_1341_en.pdf)
- COSO. <https://www.coso.org>
- COSO (1994). *Internal control-integrated framework*. American Institute of Certified Public Accountants.
- COSO (2007). *Internal control integrated framework-guideline for monitoring internal control systems*. American Institute of Certified Public Accountants.
- COSO (2013). *Internal control-integrated framework executive summary*. American Institute of Certified Public Accountants. <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

- Coşkun, İ. (2011). 5018 sayılı yasanın genel değerlendirmesi ve AB sürecinde mali kontrol faslı. *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde (s.51-58). Ege Üniversitesi.
- Cömert, N. (2015). İç kontrollerle ilgili teorik çerçeve ve COSO iç kontrol yaklaşımı. G. Kurt ve T. Uçma Uysal (Ed.). *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol* içinde (s.115.195). Gazi Kitabevi.
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacına yönelik kavramsal bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1(1), 1-20.
- Çalışkan, Y. ve Çiftçi, Y. (2017). 5018 sayılı kanun kapsamında kamu kurumlarında iç kontrol sistemi: Maliye bakanlığı uygulamasının incelenmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(3), 105-125.
- Çatak, S. (2010). *Stratejik yönetim ve iç kontrol ilişkisi*. (Yeterlik Tezi). Hazine Müsteşarlığı.
- Dabbağoğlu, K. (2009). İç kontrol sistemi. *QafQaz Üniversitesi Dergisi*, 26, 109-115.
- De Koning, R. (2007). *PIfC public internal financial control*. Slovenia.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 167-188.
- Demircan, E. (2009). Kamu mali yönetimindeki değişim trendinin dış ticaret politikasına etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24, 8194.
- Derici, O. (2015). *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*, Ankara: BEKAD Yayınları.
- Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. *AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı (2001)*. <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=195=1>
- Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. *AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı (2003)*. <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=196>

- Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. *1998-2020 Avrupa Komisyonu Tarafından Hazırlanan Türkiye Raporları*. [https://www.ab.gov.tr/ilerleme-raporlari\\_46224.html](https://www.ab.gov.tr/ilerleme-raporlari_46224.html)
- Dikmen, A.A. (2003). Kamu yönetimi temel kanunu taslağı hakkında sorular ve yanıtlar. *A.Ü. SBF GETA Tartışma Metinleri*, Özel Sayı, 35-40.
- DiNapoli, T. P. (2007). *Standards for internal control in the Newyork state govenment*. Office of the New York State Comptroller.
- DiNapoli, T.P. (2010). *Local government management guide management's responsibility for internal controls*. Office of the New York State Comptroller. 1-20.  
<https://www.osc.state.ny.us/localgov/pubs/lgmg/managementsresponsibility.pdf>
- Dinçer, Ö. (2003). *Stratejik yönetim ve işletme politikası*. Beta Yayınları.
- Doyrangöl, N. C. (2001). *Sermaye piyasası aracı kurumlarında etkili bir iç kontrol sistemi ve denetim fonksiyonu*. Lebib Yalkın Matbaası.
- DPT (2000). *8. beş yıllık kalkınma planı kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık özel ihtisas komisyonu raporu*. DPT Yayını.
- DPT (2006). *Kamu harcama ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi özel ihtisas komisyonu raporu*. DPT Yayınları.
- Duran, E. (2013). *Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi uygulamaları*. (Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu). Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.
- Eldemir, S. (2019). *Kamu yönetiminde kurumsal yönetim ilkeleri ve bir kurumsal derecelendirme model önerisi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi.
- Ener, M. ve Demircan E. (2006). Küreselleşme sürecinde yeni devlet anlayışı ve Türkiye. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 197-218.

- Eralp, İ. ve Bozbaş, B. (2014). *Kamu yönetiminde iç kontrol ve ön mali kontrol*. BEKAD Yayınları.
- Eray, A.T. (2020). *Türkiye’de iç kontrolün performansı: bir model önerisi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Başkent Üniversitesi.
- Erdoğan, S. (2009). *İç kontrol sistemi: Kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi*. (Planlama Uzmanlığı Tezi). T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Eriş, E. (2005). Yeni mali yönetim yapısında performans esaslı bütçeleme. S. Sezgin, S. Yaraşır, F. Deyneli ve E. Teke (Ed.). *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* içinde (s.61-73). 20. Maliye Sempozyumu. Pamukkale Üniversitesi.
- Eryılmaz, B. (2000). *Kamu yönetimi*. Umuttepe Yayınları.
- Eryılmaz, B. (2008). *Bürokrasi ve siyaset, bürokratik devletten etkin yönetime*. Alfa Yayınları.
- European Commission (2006). *Welcome to the world of PIFC*. [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf)
- European Commission (2007). *Revision of internal control standards and basic framework*. Brussels.
- Fayol, H. (2012). *Genel ve endüstriyel yönetim*. Çev. M. A. Çalıkoğlu. Adres Yayınları.
- Financial Reporting Council (FRC) (2005). *Internal control: Revised guidance for directors on the combined code*. <https://www.frc.org.uk/getattachment/5e4d12e4-a94f-4186-9d6f-19e17aeb5351/Turnbull-guidance-October-2005.aspx>
- Fıkırkoca, M. (2013a Ekim). Kamuda iç kontrol yolculuğu-I. *Güncel Mevzuat*, 57-62.
- Fıkırkoca, M. (2013b Kasım-Aralık). Kamuda iç kontrol yolculuğu-II. *Güncel Mevzuat*, 57-62.



- Fıkırkoca, M. (2014a Şubat-Mart). Kamuda iç kontrol yolculuğu-III. *Güncel Mevzuat*, 68-81.
- Fıkırkoca, M. (2014b Nisan). Kamuda iç kontrol yolculuğu-VI. *Güncel Mevzuat*, 80-85.
- Government Accountability Office (1999). *Standarts for internal control in the Federal Govenment*. <https://www.gao.gov/assets/files.gao.gov/assets/aimd-00-21.3.1.pdf>
- Government Accountability Office (2014). *Standarts for internal control in the Federal Govenment*. [gao.gov/assets/gao-14-704g.pdf](https://www.gao.gov/assets/gao-14-704g.pdf)
- Göçoğlu, G. ve Çukur, M. (2018). Yeni kamu işletmeciliği ve iç denetim: iç denetçiler üzerine bir inceleme. V. Erat, C. Ekiz ve İ. Arap (Der). *Qua Vadis: Kamu Yönetimi* içinde (s.441-465). Nika Yayınevi.
- Göçoğlu, V. ve Gündüz, O. (2020). Kamu yönetimi reformlarını yeni kamu işletmeciliği bağlamında okumak. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 6(1), 1-16.
- Gök, M. (2015). Türkiye’de kamu iç denetim sistemi: yapı ve performans açısından bir değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(3), 482-502.
- Güner, F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü. *Maliye Dergisi*, 157, 183-195.
- Gürdoğan, Y. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol*. Türkiye Bankacılar Birliği. <https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/819/2ickontrol.pdf>
- Güzelsarı, S. (2007). *Küresel kapitalizm ve devletin dönüşümü Türkiye’de mali idarede yeniden yapılanma*. (Yayımlanmış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi.
- Hasanefendioğlu, B. ve Uzel, M. (2017). COSO Alaaddin’in sihirli lambası mı? (Tüm yönleriyle COSO bazlı iç kontrol sistemi). *Mali Çözüm Dergisi*, 141, 209-226.
- Heier, J. R., Dugan, M.T. & Sayers, D. L. (2005). A century of debate internal controls and their assesment: a study of reactive evolution. *Accounting History*, 10, 39-70.

- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?.  
[https://www.researchgate.net/publication/275886035\\_Christopher\\_Hood\\_A\\_Public\\_Management\\_for\\_All\\_Seasons](https://www.researchgate.net/publication/275886035_Christopher_Hood_A_Public_Management_for_All_Seasons)
- Hornby, A.S. (1995). *Oxford Advanced Learner's Dictionary*. Fifth edition (Ed. J. Crowther). Oxford University Press.
- Hughes, O. E. (1994), *Public management and administration: An introduction*. The Macmillan Press Ltd.
- IMF. *Niyet Mektupları*.  
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Main+Menu/Yayinlar/Temel+Politika+Metinleri/IMF+Niyet+Mektuplari>
- INTOSAI (2004). *INTOSAI Guidelines for internal control standards for the public sector*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/2/2019/09/INTOSAI.pdf>
- INTOSAI (2007). *Guidelines for internal control standards for the public sector further information on entity risk management*.  
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/68870C4367F8CC04548E4960293ABE341FE111CEF21C.pdf>
- Işık, M. (2011). İç denetimin danışmanlık fonksiyonu. *Denetişim*,7, 4-15.
- Işıkçı, Y. (2017). Yeni kamu işletmeciliği perspektifinden çocuk koruma hizmetlerinin yeniden yapılandırılması. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 8(1), 40-64.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- İDKK, *2008-2020 kamu iç denetim genel raporları*. <https://www.hmb.gov.tr/idkk-faaliyet-raporlari>.
- İDKK, *2020 yılı kamu iç denetim genel raporu*,  
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/11/2020-Yili-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu.pdf>

- İnce, S. (2009). *Kamu mali yönetiminde dönüşüm iç kontrolün uygulanabilirliği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Karatepe, K. (2006). Mali anayasada değişiklik sorunu: 5018 çözümlemesi. *Memleket Siyaset ve Yönetim*, 1(2), 43-94.
- Kartalcı, K. (2007). *Kamu mali yönetimi ve denetimi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi.
- Kaya, B. (2013). Kamu idarelerinde iç kontrol sistemi oluşturma faaliyetlerinde iç denetçilerin üstelenebilecekleri rol ve sorumluluklar. *Denetçiler*, 11, 20-31.
- Kaya, B. (2015). *Kurumsal performansı artırmak için iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Kaya, B., *İç kontrolün özü nedir?*. <http://bertankaya.net/?p=731>
- Kaya, B., *İç kontrol nedir, ne değildir? İç kontrol sistemi nasıl oluşturulur?*. <http://bertankaya.net/?p=494>
- Kaya, B., *Kamu idareleri ve KİT'lerde etkin iç kontrol sistemleri oluşturmak kavramlar, teknikler ve uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri*. <http://bertankaya.net/wp-content/uploads/2014/07/kamuickontrol.pdf>
- Kaya, B., *Yönetim kurulları iç denetim ve iç kontrol farkını iyi anlamalı*. <http://bertankaya.net/?p=1536>
- Kaya, B., *Yöneticiler ve iç denetçiler için temel iç kontrol bilgileri*. <https://bertankaya.net/2009/04/yoeneticiler-ve-c-denetciler-icin-temel-c-kontrol-bilgileri/>
- Kayım, A. (2005). *İç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve Türk kamu yönetiminin modern iç kontrol standartları çerçevesinde değerlendirilmesi*. (Yeterlik Tezi). Hazine Müsteşarlığı.

- Kayım, A. (2009). Basit kontrol modelinden COSO modeline iç kontrol süreci: kurumsal bazda ve süreç bazında kontrollerin tasarımına ilişkin bir uygulama örneği. *Denetim*, 3, 41-58.
- Kerimoğlu, B. (2003). Kamu mali yönetimi ve mali kontrol kanunu tasarısı: iç kontrol sisteminin tasarımı. *Maliye Dergisi*, 142, 108-126. [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md142/kamumali.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md142/kamumali.pdf)
- Kesik, A. (2005a). Yeni kamu mali yönetim sisteminde orta vadeli program ve mali plan çerçevesinde çok yıllık bütçelemenin uygulanabilirliği. S. Sezgin, S. Yaraşır, F. Deyneli ve E. Teke (Ed.). *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma* içinde (s. 45-60). 20. Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi.
- Kesik, A.(2005b). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 94-114.
- Keskin, D.A. (2009). Kamu ve özel sektör yönetiminde iç kontrol sistemi ve değerlendirilmesi. *Denetim*, 3, 14-22.
- Kılınç, K. (2010). *Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi uygulamasını etkileyen faktörlerin değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale Üniversitesi.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*,6(2), 220-236.
- Koçel, T. (2003). *İşletme yöneticiliği*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Koçel, T. (2011). *İşletme yöneticiliği*. 13. Baskı. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Kolçak, M. (2006). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun Türk mali sistemine getirdikleri (5436 sayılı kanun değişiklikleriyle). *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 367-384.

- Köse, Ö. H. (2007). *Dünya’da ve Türkiye’de yüksek denetim*. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Kuzkaya, S. (2014). *İç kontrol kavramının ortaya çıkışı ve kamuda iç kontrol sistemi*. (Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu). İçişleri Bakanlığı.
- Kuzu, D.A. (2011). *İç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve temel riskler*. [https://www.researchgate.net/publication/343602178\\_Ic\\_Kontrol\\_Kurumsal\\_Risk\\_Yonetimi\\_ve\\_Temel\\_Riskler\\_BASKENT\\_UNIVERSITESI\\_MUHASEBE\\_FINANS\\_DOKTORA\\_PROGRAMI/link/5f33c895299bf13404bb14ea/download](https://www.researchgate.net/publication/343602178_Ic_Kontrol_Kurumsal_Risk_Yonetimi_ve_Temel_Riskler_BASKENT_UNIVERSITESI_MUHASEBE_FINANS_DOKTORA_PROGRAMI/link/5f33c895299bf13404bb14ea/download)
- Kümbetoğlu, B. (2005). *Sosyolojide ve antropolojide niteliksel yöntem ve araştırma*. Bağlam Yayıncılık.
- Lakis,V. ve Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152. <https://www.journals.vu.lt/ekonomika/article/view/890/412>
- Lamba, M. (2014). Yeni kamu yönetimi perspektifinden Türkiye’de kamu yönetimi reformları: genel gerekçeler üzerinden bir inceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 135-152.
- Leblebici, D. (2008). Yönetim bilimi açısından klasik dönemi hatırlamaya ilişkin bir çalışma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 99-118.
- Leblebici, D., Ömürgönülşen, U. ve Aydın, M.D. (2001). Yeni kamu işletmeciliği yaklaşımında önemli bir araç: Toplam kalite yönetimi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (1), 123-135.
- Maliye Bakanlığı (2002). *Kamu iç mali kontrol (KİMK) politika belgesi*. Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2004). *Ulusal ve uluslararası çalışmalar ışığında kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu*. Ziraat Matbaacılık.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)

- Memiş, M.Ü. (2006). *İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü: Türkiye'deki büyük işletmeler üzerinde bir saha araştırması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi.
- Morelo, N. (2011). *The importance of internal control in the Brazilian public administration*. The George Washington University. [http://www.aneel.gov.br/documents/656835/14876412/Artigo\\_Natan\\_Morelo.pdf/8b470ae0-8fe7-437d-9cb2-58b509fcdc9a](http://www.aneel.gov.br/documents/656835/14876412/Artigo_Natan_Morelo.pdf/8b470ae0-8fe7-437d-9cb2-58b509fcdc9a)
- Nohutçu, A. (2008). Sürdürülebilir kamu yönetimi kalitesi için toplam kalite yönetimi: Sorun alanları, uygulamalar ve Türk kamu yönetimine uyarlanması. A. Balcı, A. Nohutçu, N. K. Öztürk ve B. Coşkun (Ed.). *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar* (2. Baskı) içinde (s. 285-316). Seçkin Yayıncılık.
- OECD (2001). *Managing public expenditure a reference book for transition countries*. R. Allen & D. Tommasi (Ed.). <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf>
- OECD. (2016). OECD principles of corporate governance. <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>
- Onur, A. (2010). *Avrupa birliğine uyum sürecinde türk kamu iç mali kontrol sisteminde merkezi uyumlaştırma fonksiyonu*. (Avrupa Birliği Uzmanlığı Yeterlik Tezi). Ankara.
- Ömürgönülşen, U. (1997). The emergence of new approach to the public sector: The new public management. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 52(1), 517-566. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ausbf/article/viewFile/5000053764/5000051080>
- Ömürgönülşen, U. (2003). Kamu sektörünün yönetimi sorununa yeni bir yaklaşım: yeni kamu işletmeciliği. M. Acar ve H. Özgür (ed.). *Çağdaş Kamu Yönetimi I* içinde (s.1-35). Nobel Yayın Dağıtım.
- Ömürgönülşen, U. ve Öktem, M. K. (2007). *Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde Türk kamu yönetimi*. İmaj Yayıncılık.

- Önen, S. M. ve Özmen, B. (2011). Kamu mali yönetiminde kontrol ve sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*, 81, 91-110.
- Örenay, H. (2009). Kamu iç mali kontrol sisteminde merkezi uyumlaştırma birimi ile denetim komitesinin/kurulunun rolü. *Denetim*, 3, 28-34.
- Öz, E. ve Kaplan, E. (2005). Türk mali sisteminin yeniden yapılandırılması. *Türk İdare Dergisi*, 446, 243-261.
- Özaydın, M.E. (2009). Türk kamu yönetiminde değişimin yeni paradigması: İç kontrol. *Denetim*, 3, 66-72.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim kurumsal yönetim risk değerlendirme iç kontrol (1)*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özel, K. (2008). Kamu iç mali kontrolü alanında yapılan düzenlemeler. *İç Kontrol Bülteni*, 1. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6848,ozel-kamile-kamu-ic-mali-kontrolu-alaninda-yapilan-duzenlemeler.pdf?0>
- Özer, M. A. (2005). *Yeni kamu yönetimi-teoriden uygulamaya*. Platin.
- Özer, M.A. (2005). Günümüzün yükselen değeri: yeni kamu yönetimi. *Sayıştay Dergisi*, 59, 3-46.
- Özeren, B. (2004). *INTOSAI: Kamu kesimi iç kontrol standartları rehberi*. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- PIFC Expert Group (2004). *Internal control systems in candidate countries report to supreme audit institutions of central and eastern European countries, Cyprus, Malta, Turkey and European court of auditors*. <http://www.sigmaweb.org/publications/34891146.pdf>
- Protiviti (2014). *The updated COSO internal control framework frequently asked questions*. [https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/updated-coso-internal-control-framework-faqs-third-edition-protiviti.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/updated-coso-internal-control-framework-faqs-third-edition-protiviti.pdf)

- Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal control to enhance corporate governance*. John Wiley&Sons Inc.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Saltık, N. (2007a). *İç kontrol standartları*. Maliye Bakanlığı.
- Saltık, N.(2007b). İç kontrol standartları. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26), 58-69.
- Saltık, N. (2008). AB müzakerelerinde mali kontrol faslı. *İç Kontrol Bülteni*,1, 1-21.  
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6849,saltik-nihal-ab-muzakerelerinde-mali-kontrol-fasli.pdf?0>
- Sanal, R. (2002). *Türkiye’de yönetsel denetim ve devlet denetleme kurulu*. TODAİE Yayını.
- Sayıştay (1994). *INTOSAI iç kontrol standartları kılavuzu*. Ankara.
- Sayıştay (2002a). *Federal hükümette iç kontrol standartları*. (Çev: Baran Özeren). Ankara.
- Sayıştay (2002b). *İç kontrol: Kamusal hesapverme sorumluluğu için bir yapı oluşturulması*. (Çev: Baran Özeren). Ankara.
- Sayıştay (2006). *INTOSAI kamu kesimi iç kontrol standartları rehberi*. (Çev: Baran Özeren). Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı. *2012 dış denetim genel değerlendirme raporu*.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/30-2012-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>
- Sayıştay Başkanlığı. *2013 dış denetim genel değerlendirme raporu*.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/29-2013-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>
- Sayıştay Başkanlığı. *2014 dış denetim genel değerlendirme raporu*.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/28-2014-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>



Sayıştay Başkanlığı. 2015 dış denetim genel değerlendirme raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/27-2015-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>

Sayıştay Başkanlığı. 2016 dış denetim genel değerlendirme raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/26-2016-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>

Sayıştay Başkanlığı. 2017 dış denetim genel değerlendirme raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/25-2017-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>

Sayıştay Başkanlığı. 2018 dış denetim genel değerlendirme raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/10-2018-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>

Sayıştay Başkanlığı. 2019 dış denetim genel değerlendirme raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/12-2019-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme>

Sayıştay Başkanlığı. 2020 dış denetim genel değerlendirme raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/3729-2020-yili-dis-denetim-genel-degerlendirm>

Sayıştay (2020). *Kamuda stratejik yönetim kurumsal risk yönetimi iç kontrol sistemi*. Ankara.

Sezen, S. (2011). International versus domestic explanations of administrative reforms: the case of Turkey. *International Review of Administrative Sciences*, 77(2), 322-346.  
[https://www.researchgate.net/publication/258182672\\_International\\_versus\\_domestic](https://www.researchgate.net/publication/258182672_International_versus_domestic)

SIGMA (2011). [https://www.ab.gov.tr/files/EKYB/sigma/assessment\\_turkey\\_2011.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/EKYB/sigma/assessment_turkey_2011.pdf)

SIGMA (2012). Assessment Turkey.  
[https://www.ab.gov.tr/files/EKYB/sigma/assessment\\_turkey\\_2012.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/EKYB/sigma/assessment_turkey_2012.pdf)

SIGMA (2013). Assessment Turkey.  
[https://www.ab.gov.tr/files/EKYB/sigma/assessment\\_turkey\\_2013.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/EKYB/sigma/assessment_turkey_2013.pdf)

SIGMA (2015). Baseline measurament report: The principles of public administration.  
<https://www.sigmaweb.org/publications/Baseline-Measurement-2015-Turkey.pdf>

- SIGMA (2017). Monitoring report: The principles of public administration. <https://www.sigmaweb.org/publications/Monitoring-Report-2017-Turkey.pdf> *ftic\_explanations\_of\_administrative\_reforms\_The\_case\_of\_Turkey*
- Sivrekli Demircan, E. (2006). Yeni ekonomik düzende bütçe sistemlerindeki değişim süreci ve Türk kamu maliyesinin uyumu. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 13(2), 47-61.
- Sobacı, M. Z. (2009). *İdari reform ve politika transferi, yeni kamu işletmeciliğinin yayılışı*. Turhan Kitabevi.
- Sönmez, Ü. (2011). Türkiye’de piyasa reformları ve düzenleyici reformlar: Aktör-merkezli bir tarihsel yaklaşım önerisi. *Toplum ve Bilim Dergisi*, 120, 133-164.
- Söyler, İ. (2012). Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi çerçevesinde Sayıştay’ın rolü. *Sayıştay Dergisi*, 87, 61-96.
- Sümer, E. (2010). *Türkiye’de kamu iç kontrol sistemi kapsamında hesap verme mekanizmaları*. (Mesleki Yeterlilik Tezi). Maliye Bakanlığı.
- Şengül, R. (2007). Henri Fayol’un yönetim düşüncesi üzerine notlar. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 257-273.
- Taner, A. (2015). Kamuda stratejik yönetim ve bütçe. *Sayıştay Dergisi*, 99, 29-46.
- Tekin, Ö.F., Eroğlu, H.T., Arkan, A. ve Çankaya, S. (2014). Yeni kamu yönetimi ilkeleri bağlamında 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu. *Afro-Avrasya Coğrafyasında Kamu Yönetimi Uygulamaları ve Sorunları XI. KAYFOR Bildiriler Kitabı* içinde (s.11-23) TODAİE Yayın No: 380.
- Tekin, T. (2014). İç denetim birimlerinin kurumsal yapısı ve iç denetim birim başkanlarının harcama yetkisi. *Denetim*, 13, 21-26.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (1999). *Internal control: Guidance for directors on the combined code (Turnbull report)*. <https://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/turnbul.pdf>

- Tıgdemir, S. (2014). COSO 2013'ün yol haritası. *KPMG Gündem*, 24-25. <https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Advisory/risk-consulting/internal-audit/Documents/KPMG-Gundem-19-COSO-2013-Yol-Haritasi.pdf>
- Titiz, M. T. (2000). *Devlet reformu: Türkiye'de devlet denetiminde reformlar ve başarılarının değerlendirilmesi*, TESEV Yayınları. [tinaztitiz.com/dosyalar/Turkiyede\\_Reformlar/bildiri.doc](http://tinaztitiz.com/dosyalar/Turkiyede_Reformlar/bildiri.doc)
- Topçu, M. K. (t.y.). Kamuda iç kontrol sistemi. <http://icdenetim.saglik.gov.tr/Eklenti/2411,kamuda-ic-kontrol-sistemipdf.pdf?0>
- Toroslu, M. V. (2014). *Türk ticaret kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetim*. Vedat Kitapçılık.
- Tuan, A.K. ve Memiş, M.Ü. (2007). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 1-14. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/364/8.pdf>
- Tüm, K. ve Memiş, M. Ü. (2012). *İç kontrol ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir değerlendirme*. Karahan Kitabevi.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç kontrol. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16, 99-127.
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: İç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M. (2015a). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96, 55-74.
- Türedi, H., Koban, A.O. ve Karakaya, G. (2015b). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1713962>

- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (Mart 2021). İstatistiklerle kadın, 2020. *Haber Bülteni*, Sayı:37221. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Istatistiklerle-Kadin-2020-37221>
- Uğurlu, F. (2018). *İç kontrol sisteminin yapısı, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin işleyişi ve üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkinliği: üniversitelere yönelik bir araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi.
- U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO). *Standards for internal control in the Federal Government (the “Green Book”)* <http://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf>
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzay, Ş. (t.y.). İç kontrol kurumsal yönetime yardımcı olur. <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf>
- Uzun, A.K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetim*,3, 59-66.
- Uzunay, V. (2007). *Avrupa birliğinde ve Türkiye’de kamu iç mali kontrol sistemi ve bu alanda yapılan düzenlemeler*. Maliye Bakanlığı.
- Üstüner, Y. (2000). Kamu yönetimi kuramı ve kamu işletmeciliği okulu. *Amme İdaresi Dergisi*, 33(3), 15-31.
- Walsh, K. (1995). *Public policy and politics*. Macmillian Press Ltd.
- Yavuz, S.T. (2002). İç kontrol fonksiyonu’nun bileşenleri iç kontrol merkezi teftiş’ten (iç denetim’den) farklı bir mekanizma mıdır?. *Bankacılar Dergisi*, 42,39-56.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2006). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, C. (2011). Açılış Konuşmaları. *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde (s.11-12). Ege Üniversitesi.

Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol*. Türkiye Bankalar Birliği.  
<https://docplayer.biz.tr/9954-Bankaciligimizda-ic-kontrol.html>

Yücel, A. (2011). Kamu mali yönetimi reformu. *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde (s.58-61). Ege Üniversitesi.

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.  
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp#top2>

### **Kanun, Yönetmelik, Genelge ve Rehberler**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

5436 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, 26033, 24 Aralık 2005.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 27790, 19 Aralık 2010.

7247 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, 31167, 26 Haziran 2020.

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 2608, 18 Şubat 2006.

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, T.C. Resmi Gazete, 26040 (3. mükerrer), 31 Aralık 2005.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 10654, 12 Temmuz 2006.

2018/05 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, T.C. Resmi Gazete, 30504, 09 Ağustos 2018.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, T.C. Resmi Gazete, 26738, 26 Aralık 2007.

Maliye Bakanlığı (2006). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve Üst Yönetim Rehberi*, Ankara.

Maliye Bakanlığı (2009). *Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi*, Ankara.

Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013), *Kamu İç Denetim Genel Tebliği*, T.C. Resmi Gazete, 28623, 19 Nisan 2013.

Maliye Bakanlığı (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*, Ankara.

# EK-1 ORJİNALLİK RAPORU



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih:..../.../2022

Tez Başlığı : Türkiye’de Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Süreci

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam ..... sayfalık kısmına ilişkin, ...../...../2021 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % ..... 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1-  Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2-  Kaynakça hariç
- 3-  Alıntılar hariç
- 4-  Alıntılar dâhil
- 5-  5 kelimededen daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

**Adı Soyadı:** Nurtaç ARSLAN  
**Öğrenci No:** N11248406  
**Anabilim Dalı:** Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi  
**Programı:** Kamu Yönetimi  
**Statüsü:**  Doktora  Bütünleşik Dr.

**DANIŞMAN ONAYI**  
UYGUNDUR.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

(Unvan, Ad Soyad, İmza)

**EK-2 ETİK KOMİSYONU İZİNİ**



## **EK-3 GÖRÜŞME FORMU (ÜST YÖNETİCİLER İÇİN)**

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### **A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ**

1. Eğitim Durumunuz(Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz(Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz(Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### **B. MÜLAKAT SORULARI**

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin **Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı** sizce nedir?
2. Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemini, **kamu yönetimine olan katkısını ve önemini** nasıl değerlendiriyorsunuz?
3. İdarenizde, görev ve yetkileri çerçevesinde iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan **harcama yetkilileri ile diğer yöneticilerin** iç kontrol sistemi hakkında **farkındalığı** hangi düzeydedir ve **algıları** nasıldır?
4. İdarenizde **çalışanlarınızın** iç kontrol sistemi hakkında **farkındalık** düzeyi nedir ve **algıları** nasıldır?
5. İdarenizde iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için **bugüne kadar yürütülen çalışmalar nelerdir**, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?

6. İç kontrol sistemi idarenizde **kurumsal kültürün** bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?
7. İç kontrol sisteminde **iç denetimin rolü** ve idarenizdeki iç denetim uygulamalarının **etkinliği** konusunda ne düşünüyorsunuz?
8. İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) idarenize verdiği **rehberlik ve destek** konusunda ne düşünüyorsunuz?
9. Kamu idarelerinde **Sayıştay** tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, idarenizin iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların iç kontrol sisteminin idarenizde etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?
10. İdarenizin iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşadığı **güçlükler** sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?
11. Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için **önerileriniz** nelerdir?
12. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

## EK-4 GÖRÜŞME FORMU (HARCAMA YETKİLİLERİ İÇİN)

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ

1. Eğitim Durumunuz(Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz(Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz(Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### B. MÜLAKAT SORULARI

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin **Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı** sizce nedir?
2. Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemini, **kamu yönetimine olan katkısını ve önemini** nasıl değerlendiriyorsunuz?
3. Kurumunuz **üst yöneticisinin iç kontrole bakışı ve algısı** nasıldır?
4. İdarenizde **çalışanların iç kontrole bakışı ve algıları** nasıldır?
5. İdarenizde iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için bugüne kadar **yürütülen çalışmalar** nelerdir, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?
6. İç kontrol sistemi idarenizde **kurumsal kültürün** bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?
7. İç kontrol sisteminde **iç denetimin rolü** ve idarenizdeki iç denetim uygulamalarının **etkinliği** konusunda ne düşünüyorsunuz?

8. İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) idarenize verdiği **rehberlik ve destek** konusunda ne düşünüyorsunuz?
9. Kamu idarelerinde **Sayıştay** tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, idarenizin iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların iç kontrol sisteminin idarenizde etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?
- 10.İdarenizin iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşadığı **güçlükler** sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?
11. Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için **önerileriniz** nelerdir?
12. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

## **EK-5 GÖRÜŞME FORMU (SGB YÖNETİCİLERİ/İÇ DENETÇİLER İÇİN)**

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### **A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ**

1. Eğitim Durumunuz (Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz (Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz (Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### **B. MÜLAKAT SORULARI**

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin **Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı** sizce nedir?
2. Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemini, **kamu yönetimine olan katkısını ve önemini** nasıl değerlendiriyorsunuz?
3. Kurumunuz **üst yöneticisinin iç kontrole bakışı ve algısı** nasıldır?
4. Kurumunuzda, görev ve yetkileri çerçevesinde iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan **harcama yetkilileri ile diğer yöneticilerin** iç kontrol sistemi hakkında **farkındalığı** hangi düzeydedir ve **algıları** nasıldır?
5. Kurumunuz **çalışanlarının** iç kontrole **bakışı ve algıları** nasıldır?
6. Kurumunuzda iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için bugüne kadar **yürütülen çalışmalar** nelerdir, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?

7. İç kontrol sistemi idarenizde **kurumsal kültürün** bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?
8. İç kontrol sisteminde **iç denetimin rolü** ve idarenizdeki iç denetim uygulamalarının **etkinliği** konusunda ne düşünüyorsunuz?
9. İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) idarenize verdiği **rehberlik ve destek** konusunda ne düşünüyorsunuz?
10. Kamu idarelerinde **Sayıştay** tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, idarenizin iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların iç kontrol sisteminin idarenizde etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?
11. İdarenizin iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşadığı **güçlükler** sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?
12. Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için **önerileriniz** nelerdir?
13. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

## EK-6 GÖRÜŞME FORMU (SAYIŞTAY DENETÇİLERİ İÇİN)

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ

1. Eğitim Durumunuz (Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz (Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz (Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### B. MÜLAKAT SORULARI

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin **Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı** sizce nedir?
2. Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemini, **kamu yönetimine olan katkısını ve önemini** nasıl değerlendiriyorsunuz?
3. Kamu kurumları **üst yöneticilerinin iç kontrole bakışı ve algıları** nasıldır?
4. Kamu kurumlarında görev ve yetkileri çerçevesinde iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan **harcama yetkilileri ile diğer yöneticilerin** iç kontrol sistemi hakkında **farkındalığı** hangi düzeydedir ve **algıları** nasıldır?
5. **Kamu çalışanlarının** iç kontrole **bakışı ve algıları** nasıldır?
6. Kamuda iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için kamu kurumlarında bugüne kadar **yürütülen çalışmalar** nelerdir, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?
7. İç kontrol sistemi kamu kurumlarında **kurumsal kültürün** bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?

8. İç kontrol sisteminde **iç denetimin rolü** ve kurumlardaki iç denetim uygulamalarının **etkinliği** konusunda ne düşünüyorsunuz?
9. İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) kamu kurumlarına verdiği **rehberlik ve destek** konusunda ne düşünüyorsunuz?
10. Kamu idarelerinde **Sayıştay** tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, kurumların iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?
11. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşanan **güçlükler** sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?
12. Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için **önerileriniz** nelerdir?
13. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?



## **EK-7 GÖRÜŞME FORMU (HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI BÜROKRATLARI İÇİN)**

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### **A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ**

1. Eğitim Durumunuz (Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz (Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz (Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### **B. MÜLAKAT SORULARI**

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu kapsamında kamu idarelerinde uygulanması öngörülen iç kontrol sistemi ile **neler hedeflenmiştir?**
2. İç kontrol sistemiyle ilgili **kamu kurumlarındaki algı ve kurumsal kültür değişimi** hakkında ne düşünüyorsunuz?
3. Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüşmesi hakkında **değerlendirmeleriniz** nelerdir?
4. İç kontrol sisteminin uygulama sürecinde yaşanan **güçlükler ve başarıyı etkileyen faktörler** nelerdir?
5. İç kontrol sisteminin kamuda etkin bir şekilde oluşturulması için **önerileriniz** nelerdir?
6. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

## **EK-8 GÖRÜŞME FORMU (STK YÖNETİCİLERİ İÇİN)**

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### **A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ**

1. Eğitim Durumunuz (Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz (Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz (Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### **B. MÜLAKAT SORULARI**

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilen kamu mali yönetimi ve kontrol reformu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sisteminin **Türk kamu yönetimine dahil edilmesinin temel amacı** sizce nedir?
2. Kamuda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemini, **kamu yönetimine olan katkısını ve önemini** nasıl değerlendiriyorsunuz?
3. Kamu kurumları **üst yöneticilerinin iç kontrole bakışı ve algıları** nasıldır?
4. Kamu kurumlarında görev ve yetkileri çerçevesinde iç kontrolün işleyişinden sorumlu olan **harcama yetkilileri ile diğer yöneticilerin** iç kontrol sistemi hakkında **farkındalığı** hangi düzeydedir ve **algıları** nasıldır?
5. **Kamu çalışanlarının** iç kontrole **bakışı ve algıları** nasıldır?
6. Kamuda iç kontrol sisteminin uygulamaya dönüştürülmesi ve kamu iç kontrol standartlarına uyumun sağlanması için bugüne kadar **yürütülen çalışmalar** nelerdir, gerekli yöntem ve araçlar geliştirilmiş midir?
7. İç kontrol sistemi kamu kurumlarında **kurumsal kültürün** bir parçası haline gelmiş midir? Nasıl?

8. İç kontrol sisteminde **iç denetimin rolü** ve kurumlardaki iç denetim uygulamalarının **etkinliği** konusunda ne düşünüyorsunuz?
9. İdarelerde iç kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma (izleme ve düzenleme, rehberlik ve uyumlaştırma) işlevini üstlenen Birimin (Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi) kamu kurumlarına verdiği **rehberlik ve destek** konusunda ne düşünüyorsunuz?
10. Kamu idarelerinde **Sayıştay** tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin, kurumların iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik tespit ve önerileri var mıdır? Bunların iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında etkin uygulanmasındaki rolü hakkında ne düşünüyorsunuz?
11. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin uygulanması sürecinde yaşanan **güçlükler** sizce nelerdir ve bunlar neden kaynaklanmaktadır?
12. Kamuda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması için **önerileriniz** nelerdir?
13. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

## EK-9 GÖRÜŞME FORMU (MİLLETVEKİLLERİ İÇİN)

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış soru formu eşliğinde derinlemesine mülakat yöntemi kullanılacaktır.

### A. KATILIMCILARIN DEMOGRAFİK BİLGİLERİ

1. Eğitim Durumunuz (Lisans/Yüksek Lisans/Doktora):
2. Çalıştığınız Kurum/Birim:
3. Göreviniz:
4. Görevinizdeki İş Deneyiminiz:
5. Kurumdaki İş Deneyiminiz (Yıl):
6. Kamu Sektöründeki İş Deneyiminiz (Yıl):
7. Varsa Özel Sektördeki İş Deneyiminiz:

### B. MÜLAKAT SORULARI

1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yasalaşma sürecinde iç kontrol sistemi hakkında **önceden bilgilendirildiniz mi?**
2. Kamu idarelerinde uluslararası kabul görmüş standartlarda oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemi hakkındaki **düşünceleriniz** nelerdir?
3. 5018 sayılı Kanun ile bu Kanunda değişiklik yapan 5436 sayılı Kanunun TBMM Plan Bütçe Komisyonu ve Genel Kurul görüşmelerinde iç kontrol sistemine ilişkin maddelerle ilgili **hiç bir milletvekilinin söz almamasının nedeni** sizce ne olabilir?
4. Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları da dikkate alındığında gelinen aşamada 5018 sayılı Kanunun getirdiği iç kontrol sisteminin **kamudaki uygulamalarını nasıl değerlendiriyorsunuz**, uygulamaya dönüştürülebilmiş midir?
5. Bu tür yeni yönetim araçlarının **bürokratik bir sürece dönüşüp dönüşmediği** konusundaki düşünceleriniz nelerdir?

## EK-10 GÖNÜLLÜ KATILIM FORMU

Sayın Katılımcı,

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Kamu Yönetimi Doktora programında Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN danışmanlığında yürütülmekte olan “Türkiye’de Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Süreci” konulu tez çalışması kapsamında kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun kabul edilmesiyle birlikte, 2007 yılından itibaren kamu idarelerinde uygulama alanı bulan iç kontrol sistemiyle ilgili düzenlemelerin kamu kurumlarınca pratikte ne düzeyde uygulandığını (Türk kamu yönetimindeki iç kontrol uygulamalarının mevcut durumunu), iç kontrol reformuyla hedeflenenler ile reformun uygulama sonuçlarını değerlendirmeye yönelik bilgi ve görüşlerinizi almak için bir mülakat çalışması yapılacaktır. Konu ile ilgili en uygun kitleye ulaşılması çalışmanın başarısını doğrudan etkileyeceğinden bu çalışmaya katılımınız büyük önem taşımaktadır.

Alan araştırması için üniversitenin Etik Kuruluna başvuruda bulunulmuş ve yönetimden gerekli izinler alınmıştır.

- Bu araştırmaya katılımınız gönüllülük esasına dayanmaktadır. Araştırmaya katılmayı reddetme hakkınız bulunmakta olup bu durum katılımcıya hiçbir sorumluluk ve risk getirmemektedir. Ayrıca araştırmacı, araştırmacıya yazılı/e-posta ile başvurarak, katılımınızı takiben onayınızı geri alabileceğinize dair e-postası da dahil olmak üzere iletişim bilgilerini verecektir.
- Siz ve diğer katılımcılar kimliğinizi gizli tutma hakkına sahipsiniz. Anonim olmayı tercih ederseniz araştırmada mülakatın kimlerle yapıldığı sadece unvan olarak açıklanacaktır.
- Mülakat kapsamında sorulan soruların tamamını ya da bir kısmını cevaplayıp cevaplamama konusunda katılımcılar tamamen serbesttir. Mülakat sürecinin herhangi bir aşamasında hiçbir gerekçe göstermeksizin katılımcıların ayrılma hakkı bulunmaktadır. Çalışmadan ayrılmanız durumunda sizden toplanan veriler çalışmadan çıkarılacak ve imha edilecektir.

- Araştırma kapsamında toplanan veriler sadece bilimsel amaçlar doğrultusunda kullanılacak, araştırmanın amacı dışında ya da bir başka araştırmada kullanılmayacak ve gerekmesi halinde, (yazılı) izniniz olmadan başkalarıyla paylaşılmayacaktır. Çalışmanın sonuçları bilimsel toplantılar ya da yayınlarda sunulabilir. Ancak, bu tür durumlarda katılımcının kimliği kesin olarak gizli tutulacaktır.
- İstemeniz halinde sizden toplanan verileri inceleme hakkınız bulunmaktadır.
- Sizden toplanan veriler güvenli bir şekilde korunacaktır. Bu koruma, şifre kontrollü dizüstü bilgisayar ile kâğıt kayıtları ise kilitli ve güvenli bir yerde saklanarak sağlanacaktır. Bu nedenle verilere başkası tarafından erişilemeyecektir.
- Araştırmada anlaşılmayan sorularla ilgili her türlü soruyu sorabilirsiniz. Ayrıca aşağıda verilen iletişim adresleri aracılığıyla çalışma hakkındaki diğer sorularınızı iletmeniz ve talep etmeniz durumunda analiz (değerlendirme) sonuçlarını temin edebilmeniz mümkündür. Bu çalışmaya katıldığımız için şimdiden teşekkür ederiz.

Bu çalışmaya tamamen gönüllü olarak katılıyorum. Çalışmada anonim olarak kalma hakkım olduğunu, istediğim takdirde çalışmadan ayrılabileceğimi, benden elde edilen verilerin güvenli olarak korunacağını bilerek verdiğim bilgilerin bilimsel amaçlarla kullanılmasını kabul ediyorum. (Lütfen bu formu doldurup imzaladıktan sonra veri toplayan kişiye veriniz.)

Katılımcı:

Adı, soyadı:

Adres:

Telefon:

İmza:

Sorumlu Araştırmacı:

Adı, soyadı: Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Adres:

Telefon:

e-posta:

İmza:

Yardımcı Araştırmacı:

Adı, soyadı: Nurtaç ARSLAN

Adres:

Telefon:

e-posta:

İmza: