

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE  
STRATEJİK YÖNETİME ETKİSİ: İSTANBUL İLÇE  
BELEDİYELERİNDE ALAN ARAŞTIRMASI

MİHRİBAN YÜKSEL

İŞIK ÜNİVERSİTESİ  
2020

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE STRATEJİK  
YÖNETİME ETKİSİ: İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE ALAN  
ARAŞTIRMASI

MİHRİBAN YÜKSEL

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans  
Programı, 2020

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi  
ile sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2020

İŞIK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE STRATEJİK  
YÖNETİME ETKİSİ: İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE ALAN  
ARAŞTIRMASI

MİHRİBAN YÜKSEL

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Suat TEKER  
(Tez Danışmanı)

İşık Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT

İşık Üniversitesi

Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN

İstanbul Ticaret Üni.

ONAY TARİHİ: 09 /06 /2020

# INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC INSTITUTIONS AND ITS EFFECT ON STRATEGIC MANAGEMENT: FIELD RESEARCH IN ISTANBUL DISTRICT MUNICIPALITIES

## Abstract

Today, in parallel with the changing and continuously developing World order people's expectations for private and public spaces are increasing and varying. According to changing need of society, also the management approach should change in harmony. In recent years, the need for reform in Public administration has been an indispensable phenomenon in the developing and changing world for developed countries. As a result of these changing studies in Turkey, within Nr. 5018 Public Financial Management and Control Law and contemporary management; regulations have been made in some categories. These are participation, accountability, transparency, economy, efficiency, effectiveness, strategic management and strategic planning as required by this management model, performance management, internal control. In the new Public administration based on these elements, it has become even more important to establish the internal control system, which is a critical function in achieving success and the need for strategic management in Public institutions.

With the correct construction and systematic functioning of the internal control system, risks will be determined in advance and necessary measures will be taken, and negativities such as cheating and corruption will be minimized. Besides, a successful management system will be established as a result of the effective execution of the system and updating it according to the corporate targets when necessary.

This study aims to determine the effect of the internal control system on strategic management in municipalities which are local management unit. Therefore, the historical development, importance, purpose, international models, internal control standards, the creating internal control system, which is a function of the management, and its effect on the strategic management are have studied. In this context, the strategic management understanding and internal control system of **Istanbul district municipalities** were examined and all processes were evaluated within the framework of the relevant legislative provisions.

**Key Words:** Public Administration, Internal Control, Strategic Management

# KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE STRATEJİK YÖNETİME ETKİSİ: İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE ALAN ARAŞTIRMASI

## Özet

Günümüzde değişen ve sürekli gelişen dünya düzenine paralel olarak insanların özel ve kamu alanlarına yönelik beklentileri artmakta ve çeşitlilik göstermektedir. Toplumun değişen ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yönetim anlayışının da uyumlu olarak değişmesi gerekmektedir. Son yıllarda kamu yönetiminde ihtiyaç duyulan reform gereksinimi her türlü gelişmişlik düzeyine sahip ülkeler için gelişen ve değişen dünyada vazgeçilmez bir olgu olmuştur. Türkiye’de bu reform çalışmalarının sonucu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile çağdaş yönetime ilişkin olarak katılımcılık, hesap verebilirlik, şeffaflık, ekonomiklik, verimlilik, etkililik, stratejik yönetim ve bu yönetim modelinin gerektirdiği stratejik plan, performans yönetimi, iç kontrol ile denetime özgü düzenlemeler yapılmıştır. Bu unsurları esas alan yeni kamu yönetiminde, başarıya ulaşmada kritik bir işlev ve stratejik yönetimin gereği olan iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında sağlıklı bir şekilde oluşturulması daha da önemli hale gelmiştir.

İç kontrol sisteminin doğru kurgulanması ve sistematik olarak işlemesi ile riskler önceden belirlenip gerekli önlemler alınabilecek, hile, yolsuzluk gibi olumsuzluklar en aza indirilecek ayrıca sistemin etkin bir şekilde yürütülmesi ve gerektiğinde kurum hedeflerine göre güncellenmesi sonucu başarılı bir yönetim sistemi kurulmuş olacaktır.

Bu çalışma, yerel yönetim birimi olan belediyelerde iç kontrol sisteminin stratejik yönetime etkisini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla yönetimin bir fonksiyonu olan iç kontrolün tarihsel gelişimi, önemi, amacı, uluslararası modeller, iç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin olarak yürütülmesi sonucu stratejik yönetime etkisi konu alınmıştır. Bu kapsamda İstanbul ilçe belediyelerinin stratejik yönetim anlayışı ve iç kontrol sistemi incelenerek tüm süreçler ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Yönetimi, İç Kontrol, Stratejik Yönetim

## **Teşekkür**

Yüksek lisans eğitimimde bana tez aşamasında ve derslerim aşamasında gerekli yardımda bulunan tezimin hazırlanmasında bana yol gösteren değerli hocam Sayın Prof. Dr. Suat TEKER' e saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Çalışmalarım süresince yanımda olduğunu her fırsatta dile getirerek motivasyonumu arttıran sevgili arkadaşlarım ve beni destekleyerek sevgisini, ilgisini esirgemeyen, her zaman yanımda olduğunu hissettirip bana güvenerek güç veren aileme çok teşekkür ediyorum.

## İçindekiler

Özet .....	iii
Teşekkür .....	iv
İçindekiler Listesi .....	v
TABLolar LİSTESİ .....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	ix
KISALTMALAR LİSTESİ .....	x
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	3
1. İÇ KONTROLDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	3
1.1. KONTROL VE İÇ KONTROL KAVRAMI .....	3
1.2. İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ .....	7
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMACI .....	9
1.3.1. İç Kontrolün Genel Amaçları .....	9
1.3.2. İç Kontrolün Özel Amaçları .....	12
1.4. İÇ KONTROL NEDİR, NE DEĞİLDİR? .....	13
1.5. ULUSLARARASI İÇ KONTROL MODELLERİ .....	17
1.5.1 COSO İç Kontrol Modeli .....	19
1.5.1.1. Kontrol Ortamı .....	25
1.5.1.2. Risk Değerlendirme .....	31
1.5.1.3. Kontrol Faaliyetleri .....	33
1.5.1.4. Bilgi ve İletişim .....	35
1.5.1.5. İzleme .....	37
1.5.2. COCO İç Kontrol Modeli .....	38
1.5.3. COBIT Modeli .....	39
1.5.4. Turnbull Raporu .....	40
1.5.5. e-SAC Modeli .....	41
1.5.6. SysTrust Modeli .....	41

İKİNCİ BÖLÜM.....	42
2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ .....	42
2.1. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROLÜN GELİŞİM SÜRECİ .....	42
2.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kanun'un Ortaya Çıkış Sebepleri .....	43
2.1.2. 5018 Sayılı Kanununun Getirdiği Yenilikler .....	47
2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL .....	49
2.2.1. İç Kontrol Tanımı.....	49
2.2.2. İç Kontrolün Amaçları .....	51
2.2.3. İç Kontrolün Unsurları .....	52
2.2.4. Kamu İç Kontrol Standartları.....	53
2.2.5. İç Kontrol Sisteminin Yapısı.....	64
2.2.6. Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde Rol Alan Birimler....	65
2.2.7. Mali Hizmetler Biriminin Görevleri .....	69
2.2.8. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması .....	70
2.2.9. İç Kontrolün İki Unsuru: Ön Mali Kontrol ve İç Denetim .....	71
2.2.9.1. Ön Mali Kontrol.....	71
2.2.9.2. İç Denetim.....	75
2.2.10. İç Kontrol ve İç Denetim Ayrımı .....	76
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....	78
3. STRATEJİK YÖNETİMDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	78
3.1. STRATEJİ KAVRAMI.....	78
3.2. STRATEJİK YÖNETİM .....	79
3.3. STRATEJİK YÖNETİMİN ÖZELLİKLERİ .....	81
3.4. STRATEJİK PLANLAMA.....	82
3.4.1. Stratejik Planlama Süreci .....	83
3.4.2. Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama Arasındaki Farklar.....	86
3.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN STRATEJİK YÖNETİME ETKİSİ .....	87



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	90
4. İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE BİR ARAŞTIRMA.....	90
4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....	91
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI .....	92
4.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI .....	92
4.4. ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ.....	92
4.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	93
4.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE YORUMLANMASI.....	93
4.6.1. Belediyelere Ait Genel Bilgiler.....	94
4.6.2. İç Kontrol Sistemine Yönelik Genel Değerlendirme .....	95
4.6.3. Kontrol Ortamına Yönelik Değerlendirme .....	97
4.6.4. Risk Değerlendirme Bileşenine Yönelik Değerlendirme.....	101
4.6.5. Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Değerlendirme .....	104
4.6.6. Bilgi ve İletişime Yönelik Değerlendirme .....	107
4.6.7. İzleme Bileşenine Yönelik Değerlendirme .....	110
4.6.8. Stratejik Yönetim Unsurlarına Uyum .....	113
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	123
KAYNAKÇA.....	129
ÖZGEÇMİŞ .....	136

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1 İç Kontrol Modelleri .....	17
Tablo 1.2 İç Kontrol Modeller Karşılaştırma.....	18
Tablo 1.3 COSO 2013 Raporunda Değişen ve Değişmeyen Unsurlar .....	21
Tablo 2.1 Ön Mali Kontrole Tabi Evrakların Süreleri.....	74
Tablo 4.1 İlçe Belediyelerine Ait Genel Bilgiler .....	94
Tablo 4.2 İç Kontrol Sistemine Yönelik Genel Değerlendirme.....	96
Tablo 4.3 İç Kontrol Sistemine Yönelik Genel Değerlendirme Frekansları ve Yüzdeleri.....	96
Tablo 4.4 Kontrol Ortamına Yönelik Değerlendirme .....	98
Tablo 4.5 Kontrol Ortamına Yönelik Değerlendirme Frekansları ve Yüzdeleri .....	99
Tablo 4.6 Risk Değerlendirmeye Yönelik Değerlendirme .....	102
Tablo 4.7 Risk Değerlendirme Bileşeni Frekans ve Yüzdeleri.....	102
Tablo 4.8 Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Değerlendirme .....	105
Tablo 4.9 Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Frekans ve Yüzdeler .....	105
Tablo 4.10 Bilgi ve İletişime Yönelik Değerlendirme.....	108
Tablo 4.11 Bilgi ve İletişime Yönelik Frekans ve Yüzdeler.....	108
Tablo 4.12 İzleme Bileşenine Yönelik Değerlendirme.....	110
Tablo 4.13 İzleme Bileşenine Yönelik Frekans ve Yüzdeler.....	111
Tablo 4.14 Belediyelerin Stratejik Yönetim Unsurlarına Uyumu .....	114
Tablo 4.15 Stratejik Yönetim Unsurlarının Frekans ve Yüzdeleri .....	116

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 İç Kontrol Fayda-Maliyet İlişkisi.....	15
Şekil 1.2 1992 ve 2013 Yılları COSO Küpü.....	22
Şekil 1.3 Risk Yönetim Süreci .....	32
Şekil 2.1 Kamu İç Kontrol Standartları.....	54
Şekil 3.1 Stratejik Yönetim Döngüsü .....	80

## KISALTMALAR LİSTESİ

- AAA:** Amerikan Muhasebeciler Birliği
- AB:** Avrupa Birliği
- ABD:** Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA:** Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
- CICA:** Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
- COBIT:** Bilgi ve Teknoloji Yönetişim Enstitüsü
- COCO:** Kontrol Kriterleri Kurulu
- COSO:** Sponsor Kuruluşlar Komitesi
- DB:** Dünya Bankası
- DPT:** Devlet Planlama Teşkilatı
- ERM:** Kurumsal Risk Yönetimi
- FEI:** Uluslararası Finans Yöneticileri Enstitüsü
- GAO:** Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı
- GZFT:** Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler
- HBM:** Hazine ve Maliye Bakanlığı
- IFAC:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna
- IIA:** Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- IMA:** Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- IMF:** Uluslararası Para Fonu

**INTOSAI:** Uluslararası Sayıştaylar Birliği  
**ISACA:** Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği  
**IT:** Bilgi Teknolojileri  
**İDKK:** İ Denetim Koordinasyon Kurulu  
**İKEP:** İ Kontrol Eylem Planı  
**İYK:** İzleme ve Yönlendirme Kurulu  
**KMYKK:** Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu  
**PESTLE:** Politik, Ekonomik, Siyasi, Teknolojik,  
**SEC:** Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu  
**SGB:** Strateji Geliştirme Birimi  
**e-SAC:** Elektronik Güvence ve Kontrol Sistemleri  
**TBMM:** Türkiye Büyük Millet Meclisi  
**TİDE:** Türkiye İ Denetim Enstitüsü  
**TÜSİAD:** Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği  
**vb.:** Ve Benzeri

## GİRİŞ

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru Dünyada siyasi, ekonomik, sosyo-kültürel ve teknolojik anlamda gelişmeler hız kazanmış, küresel ölçekte işletme sayıları artış göstermiş bu durumdan özel sektör işletmeleri olduğu gibi kamu yönetimi de büyük ölçüde etkilenmiştir. Dolayısıyla sürekli değişen ve gelişen kurumların yapıları zamanla karmaşık hale gelmiştir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışının gerektirdiği sistemde kötü yönetim, ekonomik krizler, hata, hile vb. birçok olumsuzlukların meydana gelmesi bu yapının sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu sebeple mevcut sistemin kapalı yönetim şekli esnetilip daha şeffaf, açık ve hesap verilebilir bir yapıya dönüştürülmesi amaçlanarak yeni kamu yönetimine stratejik yönetimin unsurlarından birçok yenilikler kazandırılmıştır. Yaşanan bu gelişmeler ile hızlı değişim sonucu kamu alanında merkezi bir kontrol yaklaşımı olan iç kontrolün önemi artmış ve pek çok özel sektör şirketleri de yaşanan yolsuzluk olaylarından sonra iç kontrol sistemine önem vermeye başlamıştır.

Türk kamu yönetiminde benimsenen yeni kamu yönetim anlayışı ile daha önceki düzenlemelerin yetersiz kalması sebebiyle 2003 yılında 5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmiş ve kanunla modern anlamda stratejik yönetim alanında yenilikler yapılmıştır. Dolayısıyla bu düzenleme ile iç kontrol genel çerçevesi oluşturulmuş sonrasında yayımlanan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hükümleriyle sistem kamu kurumları için güçlü hale getirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının (HMB) tüm kamu kurumlarına gönderdiği genelge ile iç kontrol çalışmaları tam anlamıyla başlamış ve idarelerin bu sisteme geçmelerinin zorunlu olduğu bildirilmiştir. Genelge ile kamu kurumlarından, kaliteli hizmet üretip sunmak, doğru ve güvenilir bilgi ile kararlar verilip gelişimi sağlamak, yönetsel hesap verebilirlik ve şeffaflığın oluşturulması için iç kontrol sisteminin gerekliliğine vurgu yapılarak iç kontrol eylem planlarını hazırlayıp bakanlığa gönderilmesi istenmiştir.

Dolayısıyla kamu kurumlarından ilk olarak 2008 yılına kadar çalışmaların tamamlanması ve etkin bir şekilde sistemin yürütülmesini sağlamak için üst yöneticilerin gereken önlemi alması hususu yazılı olarak bildirilerek kurumların bu sisteme uymaları istenmiştir. Böylece genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sistemi yönetim sorumluluğuna dayalı olarak kurulacak, stratejik yönetim gereği hazırlanan stratejik plan çerçevesinde yürütülen faaliyetlerle, kaliteli hizmet sunumu amaçlanacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrolün daha iyi anlaşılması için kavramsal çerçeveden bahsedilmiş, iç kontrolün önemi, amacı, uluslararası iç kontrol modelleri detaylarıyla ele alınmıştır. İkinci bölümde 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde iç kontrol sistemleri, kanunun ortaya çıkış sebepleri, kamu kurumlarında iç kontrolün gelişimi ve etkinliğinin sağlanması ile iç kontrolün iki unsuru olan ön mali kontrol ve iç denetim faaliyetinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde kamuda stratejik yönetim anlayışından, stratejik yönetimin tarihsel gelişimi ve özelliklerinden, iç kontrol sisteminin stratejik yönetime etkisi üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde İstanbul ilçe belediyeleri üzerinde yapılan araştırmanın amacı, önemi ve kısıtları belirlenmiş, iç kontrol sistemine olan çalışmaları ve stratejik yönetim unsurları incelenerek değerlendirmeler yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise belediyelerin iç kontrol sistemleri ve stratejik yönetim unsurlarının etkinliğine yönelik genel değerlendirme yapıldıktan sonra belediyelerde sağlıklı bir şekilde sürdürülebilirliği kazanmalarına yönelik öneri ve tavsiyelerde bulunulmuştur.

## 1. BÖLÜM

### 1. İÇ KONTROLDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Dünyada toplumsal, siyasi, ekonomik ve teknolojik alanda yaşanan gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile kurum, kuruluş ve işletmelerin yönetimi karmaşık bir yapı haline gelmiştir. Bu karmaşık yönetim sistemleri işletmeler için iç kontrol sistemlerinin oluşmasına zemin hazırlamıştır.

Bu bölümde kontrol ve iç kontrol kavramlarının daha iyi anlaşılması amacıyla öncelikle kavramsal çerçeveden bahsedilecektir. Bu kapsamda iç kontrolün tarihsel gelişimi, çeşitli kuruluşlar tarafından yapılan tanımları, önemi, amaçları ve uluslararası iç kontrol modellerinin yanı sıra COSO modeli çerçevesinde iç kontrol bileşenleri ele alınmıştır.

#### 1.1. KONTROL VE İÇ KONTROL KAVRAMI

Kontrol kelimesinin kökeni Fransızca olup, bir şeyin aslına ve gerçeğe uygunluğuna bakmayı ifade etmektedir. Kontrol kelimesinin teftiş ve denetim kelimeleriyle karıştırıldığı ve hatta eş anlamlarda kullanıldığı görülmüştür. Ancak bir tarafta işin gerçekleşmesiyle olayın fotoğraflanması yani denetimi var iken diğer tarafta daha iş gerçekleşmeden yani faaliyetlerin yürütüldüğü sırada olaya müdahale edilmesi söz konusu olmaktadır. Böylece denetimde gerçekleşen ve ortaya çıkmış bir zarar mevcut iken kontrolde muhtemel yani gerçekleşme ihtimali olan zararlardan söz edilmektedir. Bu sebeple iç kontrol sistemi henüz bir şey gerçekleşmeden olduğu için önleme metodu olarak algılanmalıdır. Ayrıca varlık ve kaynaklarda meydana gelebilecek kayıpları önemli ölçüde azaltan bir yapı olarak görülmelidir (Eralp & Bozbaş, 2014).

İşletme yönetiminin temel beş fonksiyonundan (planlama, yürütme, örgütlenme, koordinasyonu ve kontrol) olan kontrol, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesinde



yönetim tarafından belirlenen yöntem ve amaçlardır. Sürecin ilk aşamasında planlama ile hedefler belirlenip ortaya koyulurken diğer fonksiyonlarla bu hedef ve amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılır, kontrol fonksiyonuyla da bu amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını değerlendirmek adına kontrol edilmektedir. Dolayısıyla işletmelerde tedarikten başlayıp üretim, pazarlama, finans ve halkla ilişkilere kadar her türlü faaliyetlerin planlanma, örgütlenme, koordineli bir şekilde yürütülmesi ve sonuna kadar kontrol edilmesi gerekmektedir (Çatıkkaş, 2005). Bu aşamada kontrolün iki boyutundan söz edilebilir. Birincisi, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetlerin işletme hedefleri ile uyumlu olduğunun araştırılması yani gözlemlenmesi gerekir. Bu aşamaya ön kontrol de denir. Bu süreçte işletmenin oluşturduğu kontrol prosedürleri ile belirlenmiş olan hedeflerden sapmaları veya yanlışlıkların tespit edilmesi ve düzeltme işlemlerinin yapılması amaçlanmaktadır. İkincisi ise işlem ve faaliyet sonrası kontrolü kapsayacak şekilde, geriye dönük yapılan kontroller yer almaktadır. Her ne kadar kontrol denmişse de bu şekliyle denetim kavramının, kontrolün bir unsuru olduğu söylenebilir (Sakin, 2017).

Genel anlamıyla kontrol, önceden belirlenen politikalar ve kararlar yoluyla planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması, faaliyetlerin gerçeğe uygunluğunun incelenmesi olarak ifade edilmektedir (Uzay, 1999).

Henry Fayol'a göre kontrol bir iş için, organizasyon içindeki uygulanacak plana, verilecek emirlere ve kabul edilen kurallara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması olarak ifade edilmiştir (Çatıkkaş, 2005). Böylece kontrolün asıl amacı, gerçekleşecek her türlü hata ve suistimallere karşı düzeltici ve önleyici kontrolleri önceden belirlemek ve meydana gelmesini engellemektir.

Bu tanımlar sonucu kontrol kavramı geçmişten günümüze kadar yönetim çerçevesinde çeşitli şekillerde tanımlandığı görülmektedir.

İç kontrol kavramının tanımlanmasında, amaçların belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve standartların oluşturulmasında özellikle bağımsız denetçiler tarafından yapılan çalışmaların, işletme mekanizmalarının gözden geçirilmesi konusunda hem fikir olmaları sonucu iç kontrole olan ilgi artmış ve iç kontrolle ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. COSO (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi), COCO (Kontrol Kriterleri Kurulu) ve IIA- İç Denetçiler Enstitüsü gibi çeşitli mesleki kuruluşlarının, Amerikan Sertifikalı Kamu

Muhasebecileri Enstitüsü AICPA' nın, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ının, Uluslararası Sayıştaylar Birliği kısa adı INTOSAI' nin ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC gibi muhasebe mesleğiyle ilgili pek çok örgütün kavrama önemli katkıları olmuştur. Her örgüt zamanın koşullarına göre iç kontrolü tanımlamış ve çeşitli kararlar almışlardır.

İç kontrole yönelik çalışmalardan biri İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) yirmi dört kurucusundan biri olan Viktor Z. Brink tarafından yapılmıştır (Tüm & Memiş, 2012). 1941 yılında yayımlanan "İç Denetçi" adlı makale, iç kontrol sisteminin başlıca öğelerini "*bilgiyi zamanında ulaştıran iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesindeki yazılı politika ve faaliyetler ile faaliyetlerin etkinliğini ölçmeye yönelik iyi düzenlenmiş bütçe ve yapılan iç denetimlerdir.*" şeklinde tanımlamıştır (Erdoğan, 2009).

AICPA' nın 1949 yılında denetim konusunda yayımladığı raporda iç kontrolü; "İşletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içeren sistem." olarak tanımlanmıştır (Güredin, 2000).

1978 yılında ise kurumsal anlamda iç kontrolün tanımı ve önemine ilişkin IIA tarafından "iç denetim mesleki uygulama standartları" isimli bildirme yayınlanmış ve iç kontrol geniş kapsamda incelenmiştir. 1983 yılında enstitü iç kontrol konusunun kılavuz olması sebebiyle "iç denetçi" isimli çalışmayı yayımlamıştır. Bu çalışmaya göre "*Kontrol; belirlenen hedeflere ve amaçlara ulaşması ihtimalini arttırmak için yönetim tarafından geliştirilen her türlü faaliyettir.*" (Erdoğan, 2009).

INTOSAI tarafından yapılan tanımda ise "*Sade bir ifadeyle iç kontrol, bir kurumun görevini etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmesi amacıyla faaliyetlerini yönetebildiği bütün süreçlerdir.*" (Özeren, 2002).

COSO tarafından oluşturulan iç kontrol raporundan sonra IIA iç kontrolün tanımını tekrar yapmıştır ve buna göre iç kontrol: "işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkililik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal ve finansal olmayan raporların güvenilirliği, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi hususunda makul bir güvence sağlayıp

(Özeren, 2002), organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite oluşturması sebebiyle yönetimin önemli bir parçasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir (Demirbaş, 2005).

Bu tanımlar çerçevesinde dünyada birçok kurum, kuruluş, birlikler tarafından kabul gören ve temel bir çerçevede anlatılmış olan aynı zamanda ABD’de hileli finansal rapor sayısında artış olmasından dolayı, COSO ismiyle bir komite kurulmuştur. Bu komitenin yapmış olduğu iç kontrole ilişkin çalışmalar sonucu, İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve başlığıyla rapor yayınlanmış ve bu rapora göre iç kontrolün tanımı; genel olarak bir organizasyonun yönetim kurulu ile diğer personel tarafından belirlenen ve aşağıda yer alan amaçlara ulaşılmasında makul güvencenin sağlanabilmesi için kurulup yürütölen bir süreç olduğu ifade edilmiştir. Tanımda geçen iç kontrolün amaçları;

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Finansal raporlamada güvenilirliği sağlayarak
- Tabi olunan kanunlar ile diğer yasal düzenlemelere uygunluk şeklinindedir.

COSO’nun yaptığı tanıma göre iç kontrol sisteminin kurum içinde ayrı bir süreç olmayıp bütöncöl ve dinamik bir süreç olduğu, yönetim kurulu başta olmak üzere her düzey personelin etkileşim içinde olduğu, örgüt tarafından belirlenmiş olan amaçlara ulaşmayı hedeflediği ve bunu da mutlak sonuçlarla olmayıp makul güvence sağlayarak sunulan bir sistem olduğu anlaşılmaktadır.

İç kontrol modeli olarak AB, COSO modelini esas almıştır. INTOSAI tarafından 1992 yılında kamu iç kontrol standartları rehberi yayımlanmış ve yeniden düzenlenme ihtiyacından dolayı 2004 yılında rehber güncellenmiştir.

COSO modelini esas alan INTOSAI iç kontrolü; risklerin belirlenmesi ve her türlü işlemin düzenli, etkin, ekonomik, etik ve etkili bir şekilde gerçekteşmesi, hesap verme sorumluluğunun oluşturulması, yürürlükte olan yasal mevzuatlara uyumun sağlanabilmesi, kaynakların kötü kullanımı, kaybolması ve olası zararlara karşı korunabilmesi gibi hedeflere ulaşılması için makul güvenceyi sağlamak üzere tasarlanmış olan ve işletmede yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer işletme personeli tarafından uygulanan süreç olarak tanımlamıştır (Uzunay, 2007).

İç kontrole ilişkin bu tarihsel süreçte yukarıda da bahsedildiği üzere çeşitli kurum ve kuruluşların rapor ve düzenlemelerinde birçok tanıma yer verilmiştir. Ancak genel çerçeveden bakıldığında kontrol sistemlerinin birbirleriyle tutarlı olduğu ve COSO tarafından yapılan tanımın dünya genelinde kullanılabilirlik anlamında en yaygın tanım, yayımlanan iç kontrol modelinin de en çok kullanılan iç kontrol modeli olduğu anlaşılmaktadır.

## 1.2. İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ

Dünya genelinde ekonominin gelişmesine, büyümesine ve yoğun rekabet ortamına paralel olarak işletme ölçekleri her geçen gün büyümüş ve faaliyet alanlarında artışlar meydana gelmiştir. Bunun sonucu olarak ortaya çıkan yenilikler, işletme faaliyetlerini daha karmaşık ve takip edilemez hale getirmiş, süreçler ve faaliyetler üzerinde yönetimin kontrol mekanizması doğrudan doğruya ortadan kalkmıştır. İşletmelerin, büyümenin getirmiş olduğu yeni duruma uyum sağlama, hata ve noksanlıkları en aza indirme, işletme içi uyum, eylem ve politikaları gözden geçirme ile doğrudan ve güvenilir bilgi elde etmede zorlandıkları görülmüştür. İşletme yönetimleri meydana gelen bu olumsuz gelişmeleri ancak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi sonucunda giderilebilecektir (Aksoy T. , 2005). Dolayısıyla iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde kurulup uygulanabilmesi; muhasebe hile ve hataları ile yolsuzluk ve savurganlığı en aza indirmek, faaliyetlerde verimliliği arttırıp, doğru, güvenilir ve devamlı bilgi akışını sağlayarak etkin bir yönetim anlayışını oluşturmak için işletmelerde büyük önem arz etmekte olup yönetim tarafından kullanılan önemli bir mekanizmadır. İç kontrolün olmadığı ya da etkinliğinin sağlanamadığı durumlarda eksik ve hatalı işlemlere, varlık kaybına ve çeşitli zararların oluşması muhtemel olacaktır.

İç kontrolün önem kazanmasının nedenleri arasında bankacılık ve finans kurumları da yer almaktadır. Özellikle 1980-1990 yıllarında dünyanın birçok ülkesinde, ulusal ve uluslararası seviyede ciddi anlamda maddi kayıplara sebep olan kriz ve olaylar yaşanmıştır. Ulusal ve uluslararası organizasyonlar risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerindeki muvaffakiyetsizlik sebebiyle çeşitli sıkıntılarla karşı karşıya kalmışlardır. Bu sıkıntıların en temel nedeni ise banka yöneticileri tarafından gereğinden fazla ve ölçsüz risk alınması aynı zamanda bu risklere karşı geliştirilen

bir iç kontrol mekanizmasının olmayışı ya da mevcut sistemdeki önemli aksamalar olduğu görülmüştür (Yurtsever, 2008).

Kâr amacı güden, gütmeyen bütün organizasyonlar planladıkları faaliyetlerin gerçekleşebilmesi için iyi işleyen iç kontrol sistemi göz ardı edilmemeli, karar alma sürecinde yönetime yardımcı olacak birçok unsuru içinde barındırdığı unutulmamalıdır (Eralp & Bozbaş, 2014). Ayrıca iç ve dış denetim faaliyetleri açısından da kontrol sistemi son derece önemlidir. İç denetim olarak düşünüldüğünde; kurumun iç denetçilerine yöneticilerin temsilcisi olarak bakıldığı için üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde destekçi olacaktır. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve uygulanabilirliğini denetleyerek kurumun amaç ve hedeflerine etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı konusunda sistem güvenilirliğini değerlendirerek yönetime bilgi vermelidir. Diğer bir ifade ile işletme içinde oluşturulmuş olan kontrol mekanizmasının ölçülmesi ve değerlendirilmesine yardım etmek, iç denetçinin görevidir. Dolayısıyla denetimdeki kalite, iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğru orantılıdır. Kontrol sisteminin etkinliği arttıkça iç denetimden beklenen getiri de artacaktır (Tüm & Memiş, 2012). Bağımsız denetimde ise, denetçiler işletmenin muhasebe hesap ve raporlarının güvenilirliğini, denetim kapsamı, türünü ve derinliğini işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek belirleyeceklerdir. İşletmede kurulmuş güçlü bir kontrol sisteminin varlığı hem bağımsız denetimin kalitesini arttıracak hem de denetim için harcanan süreyi azaltıp, işletmenin daha az ücret ödemesiyle denetim maliyetlerinin düşürerek mali bir tasarruf sağlanmış olacaktır (Aksoy T. , 2005).

Netice olarak kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin var olması, yönetim tarafından yanlış kararlar alınmasını ve kaynak israfını önleyecektir. Ayrıca finansal tablolarda makul güvence sağlayarak yönetimin, kurumun dışındaki yatırımcı ve grupların yerinde kararlar almasına yardımcı olacaktır. Bu ve benzer birçok sebepten dolayı iyi kurulan iç kontrol sisteminin varlığı kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri açısından kaçınılmaz olmuştur.

İyi bir kontrol sisteminin aşağıdaki özellikleri sağlaması gerekir;

- Yapılan çalışmanın kapsam ve gereklerine uygun olmalıdır.
- Her türlü işletme varlık ve kaynaklarını korumalıdır.

- Plandaki sapmaları en kısa zamanda bildirmeli ve az maliyetli faaliyetleri özendirilmelidir.
- Denetim faaliyetine harcanan ücret ve zamanı azaltmalıdır.
- Beklenmeyen hadiseler karşısında esneklik göstermelidir.
- Örgüt içindeki tüm yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirtilip prosedür haline getirilmelidir.
- Yasadışı davranışları azaltmalıdır.
- Hatalı işlemlere karşı düzeltici tedbirleri ve olanakları içermelidir (Adiloğlu, 2011).

### **1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMACI**

İşletmeler açısından iç kontrol çalışmaları, amaçlara ulaşılmasını sağlayan bütün faaliyetlerdir. Daha açık bir şekilde ifade edilecek olursa kurumun amaçlarına ulaşmak için düzenlemiş olduğu plan, yazılı prosedürler, politika ve uygulamaları kapsayan bütün bir sistemdir. Makro açıdan ise risklerin etkin bir şekilde yönetilmesine olanak sağlayarak başlangıçta belirlenen stratejik amaç ve hedeflere en doğru şekilde ulaşmaktır (Eralp & Bozbaş, 2014). Bu sebeple işletmede iç kontrol sisteminin başarılı olması için öncelikle idarede stratejik amaçların ve buna bağlı hedeflerin saptanması gerekir. Çünkü kurumda amaç ve hedefler belli değilken faaliyet alanlarındaki yapılacak kontroller yersiz ve sonuçsuz olacaktır. İç kontrol, kurum hedeflerine ulaşılmasında yönetime yardımcı olan bir sistem olduğu için uygulanacak olan kontrol prosedürleri ile amaç ve hedefler arasında doğru bir ilişkinin kurulması gerekmektedir (Aksoy T. , 2007). Bu bağlamda iç kontrol sistemini özel ve genel amaçlar olarak ikiye ayırmak mümkün olacaktır.

#### **1.3.1. İç Kontrolün Genel Amaçları**

İç kontrol sisteminin genel amaçları; kurum varlıklarının korunması, belirlenmiş olan amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak, kaynakların verimli ve ekonomik kullanılması, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak, kurumdaki politika ve prosedürlerin ilgili yasal mevzuata uygunluğunu sağlamak ile finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak şeklindedir. COSO ve diğer uluslararası kuruluşların yaptığı iç kontrol tanımlarında bu amaçlar bulunmaktadır.

- Kurum Varlıklarını Korumak

İç kontrolün en önemli amaçlarından birisi kurum varlıklarının, kaybolma veya amaç dışı kullanılmasının önüne geçmek için korunmasıdır. İşletme; büyüme faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması halinde sahip olduğu varlıklarını koruyabilmesi için çeşitli risklerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu sebeple her türlü mali işlemin muhasebe kayıtlarına alınırken gerçekleştirilecek hatalar, hileler, belge veya kayıtların değiştirilmesinden kaynaklanan kayıpların engellenmesi gerekmektedir.

Basit ifadeyle işletmenin varlığı, mali tablolarında maddi ve maddi olmayan hesap kodlarını içermektedir. Üst yönetici varlıkların amaç dışı ve kötüye kullanımının engellenmesi, zarar görmeleri ve kaybolmaları, savurganlığın önlenmesi, varlıkların bakım ve kontrollerinin yapılması, hırsızlık ve yolsuzluğun önlenmesi, olağanüstü hâl durumlarında korunması (doğal afet gibi) gibi konularda önlem alınmalıdır. Varlıklarda meydana gelecek bu gibi durumlar faaliyetlerin aksamasına hatta durmasına sebep olabilmektedir (Bakkal, Tunç, & Kasımoğlu, 2016).

Bir malın pazar fiyatının altında satışa sunulması veya bir satış işleminin kazançlı gerçekleşmemesi dahi işletme için iç kontrol sisteminin yetersiz olduğunu göstermektedir. (Kepekçi, 2000). Bu sebeple etkin bir iç kontrol sisteminin, varlıkların korunmasına ilişkin kontrol faaliyetleri ve karar alma mekanizmalarını içermesi gerekmektedir.

- Kuruluş Amaç ve Hedeflerine Ulaşılmasını Sağlamak

İşletmelerin kendileri için tanımladığı bir varlık sebebi vardır. Bu varlık sebebi yani misyonuna ulaşabilmek için stratejik planları çerçevesinde belirlenen amaç ve hedefler ile bu amaçları gerçekleştirebilmek için birçok faaliyetleri yerine getirirler. İç kontrol de stratejik amaçlar ve bu amaçları gerçekleştirmede yürütülecek faaliyetlerin oluşabilmesi için aradaki ilişkiyi kurar. Bu sebeple işletmede kurulan iç kontrol sistemi, kuruluş amaç ve hedeflerini gerçekleştirmede olumsuz etki oluşturabilecek risklerin gerçekleşme ihtimalini önceden tespit eden veya engelleyen bir yapı olarak tasarlanmalıdır. Riskler iç kontrol sistemiyle kontrol altına alınarak faaliyet sonuçları, belirlenen amaç ve hedeflerle tutarlı olacak ve kuruluşun misyonunu gerçekleştirmesinde destekçi olacaktır (Erdoğan, 2009).

- Kaynakların Verimli ve Ekonomik Kullanımını Sağlamak

Etkinliği sağlanmış olan iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için kaynakların verimli ve ekonomik kullanılmasına yardımcı olmalıdır. Ekonomiklik, faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ilgili süreçlerde katlanılan maliyetler ile elde edilen çıktılar arasındaki ilişki olarak ifade edilir. Belirlenen amaç ve hedefleri en uygun maliyetle gerçekleştirmektir (Erdoğan, 2009). İşin başlangıcında belirlenmiş olan maliyet, faaliyetin gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan maliyetin üzerinde ise kaynakların ekonomik kullanıldığı söylenebilir.

Verimlilik ise faaliyet sürecinde kullanılan girdi maliyetleri ile faaliyet sonrası elde edilen çıktılar arasındaki ilişkidir. Faaliyetlerin her aşamasında oluşabilecek noksanlık ve aksaklıkları azaltmak, çeşitli mal ve hizmetlerin üretimindeki emek, sermaye, hammadde gibi kaynakların etkin olarak kullanılması sağlamaktır. İstenilen verimlilik seviyesine ulaşıldığında aynı miktar girdi ile daha çok çıktı elde edilerek kaynakların verimli kullanımı dolayısıyla amaçlara ulaşılması sağlanacaktır (Eralp & Bozbaş, 2014). İç kontrol sisteminde idarelerin riskli görülen alanlara öncelik vermesi, fayda-maliyet dengesinin kurulmasına dolayısıyla az maliyetle çok çıktı sağlanmasına yardımcı olacaktır. Şöyle ki idareler önce riskli alanlarını belirleyecek daha sonra bu alanların değerlendirilmesiyle birlikte analizini yapacak ve kontrol faaliyetleri geliştirip süreçleri bu analizlere dayandıracaklardır (Korkmaz Z. , 2011).

- Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliğini Sağlamak

İç kontrol önemli amaçlarından biri de faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Bu şekilde kurumdaki muhtemel zararları önlemeye çalışır. Faaliyetlerin aksamadan yürütülmesi ve sürekliliğinin sağlanması verimlilik açısından oldukça önemlidir. İşletmede başlangıçta belirlenen kurum amaç ve hedeflerine ulaşma seviyesi faaliyetlerdeki etkinlik ve verimlilik açısından önemli bir göstergedir. Kurulan iç kontrol yapısı bu etkinliği en üst seviyeye çıkarmayı amaçlar (Eralp & Bozbaş, 2014).

- Kanunlara ve Düzenlemelere Uygunluk

Her işletmenin çeşitli iş kollarına göre uymakla yükümlü olduğu kanun ve düzenlemeler bulunmaktadır. Üst yönetim, kurum amaçlarını gerçekleştirebilmek için uygulanan faaliyetlerin yönetim politikalarına, stratejik planlarına, yasal düzenlemelere ve mevzuatlara uygunluğu sağlayacak kontrol yöntemlerinin belirlenmesinden sorumludur. Yönetim tarafından belirlenen ve kurumda uygulanan



bu yasal çerçeveler bütünü işletme çalışanlarına bildirilmelidir. İşletme çalışanları, üzerine düşen görev ve sorumlulukları yerine getirirken kurum menfaatlerini şahsi menfaatlerinin üzerinde tutarak ve belirlenen kontrol yöntemlerine bağlı kalmalı, yönetimin politikasına ve yürürlükteki yasalara uygunluğun sağlanması gerekmektedir. Faaliyetleri ilgilendirecek mevzuatlarda değişiklik yapılması halinde iç kontrol yöntem, usul ve esasları yeniden tasarlanarak güncelliği sağlanmalıdır (Kepekçi, 2000).

- Finansal Raporlamanın Güvenilirliğini Sağlamak

İşletmedeki muhasebe verileri yönetimin karar alma konusunda en önemli dayanağıdır. Muhasebe verilerinin, mali nitelikteki işlemlerin muhasebe standartlarına ve ilgili yasalara uygun olarak zamanında, doğru ve gerçek şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması sonucu güvenilir mali tablolar oluşacaktır. Mali tablolarda güvenilirliğin sağlanması yöneticilerin yerinde kararlar almasına, işletme içinde gerçekleşecek olası bir yolsuzluk eyleminin tespit edilmesi veya önlenmesine yardımcı olacaktır (Uzun, 2009).

İç kontrol sistemi, muhasebe bilgi sisteminin doğru ve eksiksiz bilgileri üretebilecek şekilde oluşturmalı ve bu sistemin sorunsuz bir şekilde yürümesini sağlayacak kontrol faaliyetleri geliştirilmelidir. Çeşitli nedenlerle muhasebe verileri doğru ve tam olmayabilir. Böyle bir durumda iç kontrol sisteminde belirlenen prosedür ve politikalar mümkün mertebe bilgilerin güvenilir, eksiksiz ve doğru olmasını sağlamalıdır (Bozkurt N. , 2001).

### **1.3.2. İç Kontrolün Özel Amaçları**

İç kontrolün yukarıda bahsedilen genel amaçlarla ilişkilendirilmiş özel amaçları da bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki şekilde sayabiliriz (Uzay, 1999);

- Gerçeklik: Gerçek olmayan herhangi bir işlemin gerçekleşmiş gibi kayıtlara alınmasına iç kontrol sistemi onay vermemelidir. Gerçekleşmiş bütün işlemlerin somut olarak kaydedilmesi ve saklanması gerekmektedir.

- Eksiksiz olma: İşletmede gerçekleşen tüm işlemlerin kaydedilmiş olması gerekir. İç kontrol sistemi gerçekleşecek kayıt işlemlerinin eksiksiz olmasını sağlamalıdır.

- Kayıtların doğruluğu: Muhasebeye yansıtacak tüm işlemler doğru olarak muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca tutulan kayıtlar somut belgelerle tutarlı olmalıdır.

Yapılacak kayıtların çeşitli aşamalarında olası hatalardan kaçınabilmek için gerekli yöntem ve prosedürler iç kontrol sisteminde yerini almalıdır.

- Yetkililik: Yetkisiz kişiler tarafından yapılan işlemler varlık kaybına sebep olabilir. Bu sebeple gerçekleştirilecek bütün iş ve işlemlere paralel olarak özel ve genel nitelikli personel yetki tanımları yapılmalıdır.

- Sınıflandırma ve zamanlılık: Mali işlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesi sonucunda mali tablolarda yer alacak bilgiler doğru sınıflandırılmalıdır. Zamanlılık kavramı ise her işlemin gerçekleştiği tarihte kaydedilmesidir.

- Varlıkların korunması: İşletmede fiziki olarak varlıkların korunmasını sağlamak için özel olarak görevlendirilen personel olmalıdır. Dolayısıyla herkes tarafından özel varlıklara erişim sağlanmayacak ve direk erişim belirlenen personel için mümkün olacaktır. Ayrıca uygun yetkilendirme yöntemleri belirlenerek kayıt ve belgelere dolaylı ulaşım için önlem alınacaktır.

- Mutabakat: Belli zaman aralıklarında kayıtlı hesaplar ile fiili durum karşılaştırılmalı, farklılıkların olması durumunda ise araştırılıp düzeltme işlemleri yapılmalıdır. Böylece kaynaklar belirlenmiş plan ve politikalara bağlı kalacaktır.

## **1.4. İÇ KONTROL NEDİR, NE DEĞİLDİR?**

İç kontrol sistemi ile ilgili yukarıdaki kavramsal çerçeve kısmında belli başlı tanımlara yer verilerek sistemin ne olduğu ve neyi amaçladığı genel hatlarıyla bahsedilmiştir. Bu itibarla iç kontrolün kanun, yönetmelik ve yayımlanan raporlardan farklı olarak konunun daha anlaşılabilir olması amacıyla iç kontrol sisteminin neyi ifade ettiği neyi etmediği kısmına yer verilmiştir.

İç Kontrol Nedir?

- İç Kontrol Yönetimin Sorumluluğunda Bir Yönetim Modelidir.

İç kontrol sisteminin sahibi ve birinci dereceden sorumlusu üst yönetimdir. Sağlıklı bir kontrol çerçevesinin ahlak, etik anlayış ve dürüstlük gibi temel değerler ışığında oluşturulması için yönetime önemli roller düşmektedir (Korkmaz Z. , 2011). Dolayısıyla kurumdaki üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması, sisteme uygun politika ve prosedürlerin belirlenerek yürütülmesi, belli periyotlarda izlenme ve değerlendirilmesi ile aksayan yönlemlere ilişkin olarak önlem alınması gibi faaliyetlerden sorumludur. Bütün bu işlemlerde üst yönetimin kararlığı çok önemlidir. Üst yönetim

kurum içi iç denetçilerden sistemin işlerliğine yönelik bilgiler olarak gerektiğinde müdahale etmeli ve iyileştirici tedbirler geliştirmelidir (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol Bir Anlayıştır.

İç kontrol sistemi kurumda çalışan personelin sorumlu oldukları iş ve işlemlerin tümünü güvenli, kaliteli, düzgün ve sistematik bir şekilde gerçekleştirmeleri için uygun ortam oluşturan ve çalışanlar için bu bilincin oluşmasına yardımcı olan, uzun süreli bir kültür ve algı değişmesidir (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol Bir Süreçtir.

İç kontrol bir defalık gerçekleştirilen bir etkinlik olarak görülmemelidir. Kurumdaki bütün iş ve işlemleri içine alarak belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasında mutlak değil makul güvence sağlayan ve süreklilik arz eden dinamik bir süreçtir. (Bayraktar, 2012)

- İç Kontrol Herkesi Kapsar.

İç kontrol sistemine tüm iş süreçleri dâhil olduğu düşünülünce üst yönetimden başlayarak en alt pozisyonda çalışan personele kadar herkesi kapsamaktadır. Üst yönetim, iç kontrole olan bakış açısını ve önemini net bir şekilde ortaya koyacak ve sistemin kurum personeli tarafından sahiplenilmesiyle herkesin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi gerekliliğini açıkça belirtecektir (Erdoğan, 2009). Personel görev ve sorumluluklarını yerine getirirken, iç kontrol sistemiyle belirlenen kural ve prosedürlere uymalı ve sistemin verimliliğinin artması konusunda çaba göstermelidir. Ayrıca bu sistem yalnızca iç denetçilerin veya strateji geliştirme biriminin işi olarak görülmemelidir. Aksi takdirde sistemin kalitesi ve etkinliği azalacaktır (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol Bir Araçtır.

İç kontrol; kurumun var oluş sebebi misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedefleri gerçekleştirmesini sağlayan bir sistem ve araçtır. Kendi içinde bir süreç ve sistem olduğu için hedefe yaklaştıran bir amaç olarak görülmemelidir. Dolayısıyla stratejik planlarda amaç ve hedefler arasında yer alamaz. Bu sebeple iç kontrol kuruma fayda sağlamak amacıyla yönetimin bir aracı olarak düşünülmelidir.

- İç Kontrol Risk Esaslıdır.

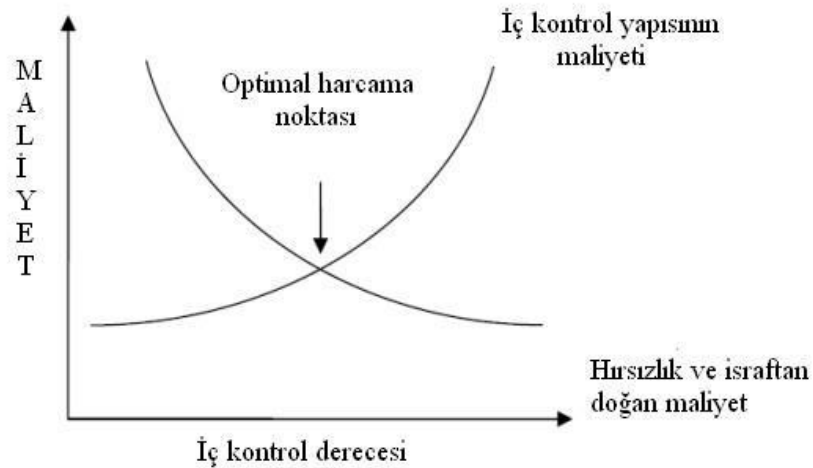
Kurumda belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi esnasında meydana gelebilecek risklerin tespit edilebilmesi, bu riskler için önlem olarak kontrol mekanizması oluşturulması ve risklerin yönetilmesi gerekmektedir. Riskli olduğu düşünülen faaliyet alanlarında kontrol faaliyetleri belirlenmesi önceliklidir (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol Sürekli Olarak Güncellenmelidir.

İç kontrol statik yani durağan bir yapıda olmayıp dinamik bir yapıdadır. Eylemlerin gerçekleşmesi sırasında idarede ortaya çıkabilecek her türlü ihtiyaçlar doğrultusunda iç kontrolün beş unsurundan her biri üst yönetimin kararıyla güncellenip revize edilebilecektir. Böylelikle değişen ve sürekli gelişen ihtiyaç, teknoloji veya yeni yönetim anlayışı gibi sebeplerle uyarlanabilecek, gerektiğinde yeniden tasarlanabilecektir (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol Fayda-Maliyet Analizi Temellidir.

Riskli alanlar için kontrol faaliyetlerinde belirlenen eylemlerin maliyeti, risklerin bertaraf edilmesi sonucu oluşan faydadan daha büyük olmamalıdır. Diğer türlü maddi kaynak kaybına sebep olacak ve eylemin idare açısından faydası az olacaktır. Bu sebeple fayda maliyet analizi, eylem öngörülme aşamasında dikkat edilecek hususlar arasındadır (Eralp & Bozbaş, 2014).



Şekil 1.1 İç Kontrol Fayda-Maliyet İlişkisi (Eralp & Bozbaş, 2014)

Şekil 1.1' de görüldüğü gibi iç kontrol derecesi arttıkça maliyette artmakta, yolsuzluk, suistimal ve israftan kaynaklı maliyetler azalmaktadır. Optimal harcama noktasına ulaşana kadar kurumlar, doğacak maliyetlere katlanarak sistemin işlerliğini ve faydasını arttırmayı amaçlamalıdır.

#### İç Kontrol Ne Değildir?

- İç Kontrol Sadece Mali İşlere Ait Bir Kontrol Değildir.

İç kontrol sadece mali iş ve işlemleri kapsamayıp her türlü işlemi içine dâhil etmektedir. Bir yönetim modeli olması sebebiyle sistem içinde mali kontrollerin yanında hiyerarşik kontroller, yetki devri, bilgi güvenliği gibi mali olmayan idari kontrolleri de kapsadığı anlaşılmaktadır. İç kontrolün etkinliğinin azalmasına sebebiyet vermemek için mali ve mali olmayan idarenin bütün fonksiyonlarını kapsayan ve tüm birimleri ilgilendiren alanlara uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla yalnızca ön mali kontrol değildir (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol İç Denetçilerin İşini Değildir.

Kurumdaki faaliyetlere değer katmak ve geliştirmek amacıyla kurulan, tarafsız ve bağımsız danışmanlık hizmetine iç denetim denir ve kuruma atanan, üst yönetime bağlı olan kişi ve kişilerden oluşur. İç kontrol ise kurum faaliyetlerini amaç ve hedeflere göre gerçekleştirmek amacıyla kurulan bir sistemdir. Denetim kişi iken iç kontrol bir yönetim faaliyetidir. İç denetçiler, kontrol sisteminin işleyişi, etkinliği ve değerlendirmesi gibi durumlarda üst yönetime rapor sunmakla, öneri ve tedbir geliştirmekle yükümlüdürler. Bu sebeple iç denetçileri, iç kontrolü uygulayıcı kişiler olarak görmek doğru değildir (Eralp & Bozbaş, 2014).

- İç Kontrol Mutlak Güvenceyi Sağlamaz.

İç kontrol sistemi çok iyi de işlese mutlak değil makul güvence sağlamaktadır. Kurumda insan unsuru tarafından yürütülen iç kontrolün bu unsurla iç içe etkileşim halinde bulunduğu ortamda hata, aksama ve hatta suistimler olacaktır. Bundan dolayıdır ki ne kadar iyi kurgulanmış olursa olsun amaç ve hedeflere ulaşmada daima makul güvence sağlayacaktır (Eralp & Bozbaş, 2014).

## 1.5. ULUSLARARASI İÇ KONTROL MODELLERİ

İşletmelerin iç kontrol yapısının verimliliği ve yeterliliğini değerlendirebilmek ve mali yönetim ve kontrol sistemlerinin farklı olmasından dolayı çeşitli ülkelerde özel ve kamu sektörü açısından birçok düzenlemeler yapılmıştır. İç kontrol alanında yöntem belirleme ve standartlaşma çalışmaları incelendiğinde özel sektör işletmelerde en çok kullanılıp iç kontrol sistemine ilişkin rehber niteliği kazanmış olan ABD’de COSO modelidir. Bu modelin dışında diğer ülkelerde farklı modeller geliştirilmiştir. Kanada’da yeminli mali müşavirlerin oluşturduğu COCO modeli, halka açık şirketler için İngiltere’ de oluşturulan Turnbull raporu, Fransa’da Vienot raporu, Güney Afrika’da King raporunun yanı sıra; ABD hükümeti iç kontrol standardını belirleyen GAO, kamu sektöründe faaliyet gösteren INTOSAI tarafından hazırlanan INTOSAI raporu ve AB standartlarının önemli katkılar yaptığı görülmüştür. Ayrıca COBIT, eSAC, SysTrust gibi bilgi güvenliği teknolojisini önemseyen iç kontrol modelleri de oluşturulmuştur (Nardemir, 2014).

Aşağıdaki tablolarda çeşitli modellerin ortaya çıkışı ile ilgili bilgilere ve karşılaştırmaya yer verilmiştir (Aksoy T. , 2005).

**Tablo 1.1 İç Kontrol Modelleri**

COSO modeli	COSO bir özel sektör kuruluşu olup iç kontrol modelini 1992 yılında uygulanmaya başlamıştır. Kamu ve özel sektör kuruluşları için örnek olmuştur.
COBIT modeli	1996 yılında bilgi işlem teknolojilerinin denetlenmesi ve kontrolü için geliştirilen bir modeldir.
eSAC modeli	eSAC, işletmelerin bilgisayar ortamlarında gerçekleştirilen işler için (e-business) ortaya çıkması muhtemel risklere yönelik geliştirilen modeldir.
SysTrust modeli	1999 yılında elektronik bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla AICPA ve CICA (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Birliği) tarafından geliştirilmiştir.

**Tablo 1.2 İç Kontrol Modeller Karşılaştırma**

Kriter	COSO	COBIT	eSAC	SysTrust
Sistemi oluşturmada sorumluluk	Yönetim tarafından	Yönetim tarafından	Yönetim tarafından	Yönetim tarafından
Sistemin etkin çalışmasında sorumluluk	• Yönetime ait	• Yönetime • İç denetçilere • Bağımsız dış denetçilere	• İç denetçilere ait	• Bağımsız dış denetçilere ait
Etki alanı	Kurumun tamamına etki	Bilgi teknolojileri ve kurumun tamamına etki	Bilgi teknolojilerine etki	Bilgi sistemlerine etki
Amaç	• Güvenilir finansal raporlama • Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği • Mevzuata uygunluğu	• Güvenilir finansal raporlamayı • Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği • Mevzuata uygunluğu • Doğru, tam ve gizli bilgiler	• Güvenilir finansal raporlamayı • Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği • Mevzuata uygunluğu	• Güvenilir finansal raporlamayı • Yönetim tarafından hedeflere ulaşma başarısını

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemine ilişkin modellerde sistemin oluşturulma sorumluluğu yönetime aittir.

Sistemi etkin olarak çalıştırma ve sürdürme sorumluluğu; COSO modelinde sadece yönetimken COBIT modelinde yönetimin yanı sıra iç denetçilere ve bağımsız dış denetçilere, eSAC modelinde yalnızca iç denetçilere, SysTrust modelinde ise bağımsız dış denetçilere aittir.

Etki alanına bakıldığında COSO modeli işletmenin tamamında, COBIT modeli bilgi teknolojileri başta olmak üzere işletmenin tamamında, eSAC modeli bilgi teknolojilerinde ve SysTrust modeli ise bir güvence sistemi olup bilgi sistemlerinde etki göstermektedir.

Modellerin amaç karşılaştırılması yapıldığında; COSO ve eSAC modellerinde amaç yönünde farklılıklar olmayıp aynıdır. Her iki modelde güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, mevzuata uygunluk amaç edinilmiş iken, COBIT modelinde bunlara ek olarak kurumdaki bilgilerin tam, doğru ve güvenilir olmasını sağlamak da amaç olarak sayılmaktadır. SysTrust modelinde ise diğer modellerinde amaç edindiği güvenilir finansal raporlar oluşturmanın yanı sıra yönetimin hedeflere ulaşma başarısı da amaç olarak görülmektedir. Bu yönüyle mevzuata uygunluk, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik amacına uyum sağladığı görülmektedir.

### **1.5.1 COSO İç Kontrol Modeli**

Muhasebe, denetim ve kontrol alanında yeni ihtiyaçların ortaya çıkmasının başlıca nedeni; 1980 yıllarında yaşanan küresel ekonomik krizler, mali raporlarda hata ve usulsüzlüklerin olması ve kurumlarda risk ve kontrole yönelik uygulamaların olmayışıdır. Özellikle hileli finansal rapor sayılarında günden güne artışların olması ABD’de Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonuna iç kontrol yapısının yeniden düzenlenmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır. 1985 yılında hem kapsamlı bir çerçeve ve ortak bir anlayış oluşturmak hem de Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonuna maddi ve manevi destek sağlamak amacıyla bir özel sektör kuruluşu olan COSO kurulmuştur. 1987’de komisyon tarafından yayımlanan raporda iç kontrol sistemi ile ilgili yorum farkını ortadan kaldırmak, sistemin etkinliğini ve değerlendirilmesini sağlamak amacıyla bir rehber hazırlanması gerekliliğine değinilmiştir. (Eralp & Bozbaş, 2014).

Komitenin içinde bulunan 5 komisyon üyesi;

- AICPA- Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü,
- AAA- Amerikan Muhasebe Derneği,
- FEI- Finansal Yöneticiler Enstitüsü,
- IMA- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü,
- IIA- İç Denetim Enstitüsü’dür (COSO, 2013).

Bu komisyon kendini destekleyen kurumlardan bağımsızdır ve ilk başkanının ismi James C. Treadway olduğundan komisyona Treadway Komisyonu da denilmektedir (Yurtsever, 2008).



COSO' nun misyonu; kurumsal performans ve yönetişimi iyileştirmek, organizasyonlardaki dolandırıcılık seviyesini azaltmak için tasarlanmış ayrıntılı riskler ve kurumsal risk yönetiminin (ERM), hilenin tespiti ve iç kontrol konularında kapsamlı bir çerçeve geliştirmektir. Dolayısıyla amaç; kurumsal risk yönetimi, hileyi önleme ve iç kontrol sistemi gibi birbirleriyle bağlantılı konular üzerine düşünce liderliği sağlamaktır. Ayrıca COSO halka açık şirketlere, bağımsız denetçilere ve diğer düzenleyiciliği bulunan kurumlara rehber olarak hazırlanmışır (COSO, 2013).

COSO, 1992 yılında iç kontrolle ilgili temel kaynak olan “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” adlı raporu yayımlamışır. Raporda iç kontrolün tanımı başta olmak üzere kontrol yapılarıdaki farklılıkların nasıl ve ne şekilde iyileştirileceğine yönelik tavsiyeler bulunmaktadır. Zaman içinde iç kontrol sistemi devletle, bir takım kurallar ve düzenlemeler ile birleşerek, örgütlerin iç kontrol çalışmalarını daha sağlıklı bir şekilde sürdürmeleri ve belirledikleri amaçlara ulaşmaları konularında rehber olmuş (Karakoç & Özdemir, 2016), ayrıca ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından genel kabul görmüş, uluslararası standartları belirleyen mesleki otoritelerin düzenlemeleri ve öncelikle gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkenin ilgili yasal mevzuatının alt yapısını oluşturmuştur (Yurtsever, 2008).

COSO raporu iç kontrol tanımında yer alan “faaliyetlerin etkinliği” kurumun esas faaliyet alanının etkinliği, performansı, kaynakların korunması ve karlılığı hususlarını, “finansal raporlama” her türlü yayımlanan finansal raporların, tabloların ve bilgilerin güvenilirliği, “kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk” ise yürürlükte olan mevzuatlar hükümlerine uyum içinde olunacağını ifade eder.

Rapora göre iç kontrolün özellikleri şu şekilde sıralanmışır.

- İç kontrol hedef ve süreçlere ulaşılma için kullanılan bir araçtır.
- İç kontrol yalnızca talimatlar ve formlardan ibaret olmayıp insan etkisine açık bir sistemdir.
- İç kontrol sistemi büyük ölçüde güvence sağlar fakat hiçbir zaman kesin güvence sağlamaz, yüzde yüz güvence vermez.
- İç kontrolün amacı kurum genelinde belirlenen hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır (Saltık, 2007).

COSO'nun yayımladığı raporda bir kuruluşun kontrol hedeflerine ulaşması için birbirleriyle bağlı beş tane iç kontrol bileşeni tasarlanması gerekmektedir. Bu bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetleri olarak tanımlanmıştır. Söz konusu bu bileşenlerin tüm kurumlara yönelik olduğu, farklı büyüklükteki organizasyonlar tarafından kurumun boyutuna bağlı olarak farklı şekilde uygulayabilecekleri belirtilmiştir.

Mayıs 2013 yılında COSO, iç kontrole bağlı olarak “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” isimli raporu revize etmiş ve “İç Kontrol-Entegre Çerçeve” olarak yeniden düzenlenmiştir. 15 Aralık 2014'ten itibaren geçerli olan 1992 çerçevesi bu revizeden sonra geçersiz sayılmıştır (COSO, 2013). Revize çerçeveye sürekli gelişen teknoloji ve iş dünyasındaki yaşanan değişimlerden dolayı günümüz gereklerine uyum sağlamak için ihtiyaç duyulmuştur.

COSO 2013'te değişen ve değişmeyen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yılancı, 2015):

**Tablo 1.3 COSO 2013 Raporunda Değişen ve Değişmeyen Unsurlar**

Değişen Yönler	Değişmeyen Yönler
5 bileşene 17 ilke ve 77 odak noktalarının eklenmesi	İç kontrolün ana tanımı
Faaliyetler ve raporlama amaçlarının genişletilmesi	İç kontrolün beş temel bileşeni ve üçlü amaç sınıflaması
İşletmeler ve faaliyet çevrelerinde küreselleşme sonucu meydana gelen iş ve çalışma ortamında değişikliklerin dikkate alınması	İç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve yönetilmesi, etkinliğine yönelik yapılan değerlendirmede yargılamanın önemli olması
Faaliyet, uygunluk ve finansal olmayan raporlama amaçlarıyla ilgili ilave yaklaşım ve örnekler eklenmesi	Etkili bir iç kontrol modelinin oluşması için beş temel bileşenin gerekliliği

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere COSO 2013' de 1992 yılındaki yayımlanan rapordaki gibi tanım, amaçlar ve beş bileşen aynen devam etmektedir. Sadece raporlama amacının alanı genişletilerek iç ve dış finansal ve finansal olmayan raporlar olarak geliştirilmiştir. Önceki raporda raporlama, geniş kapsamlı anlatılarak

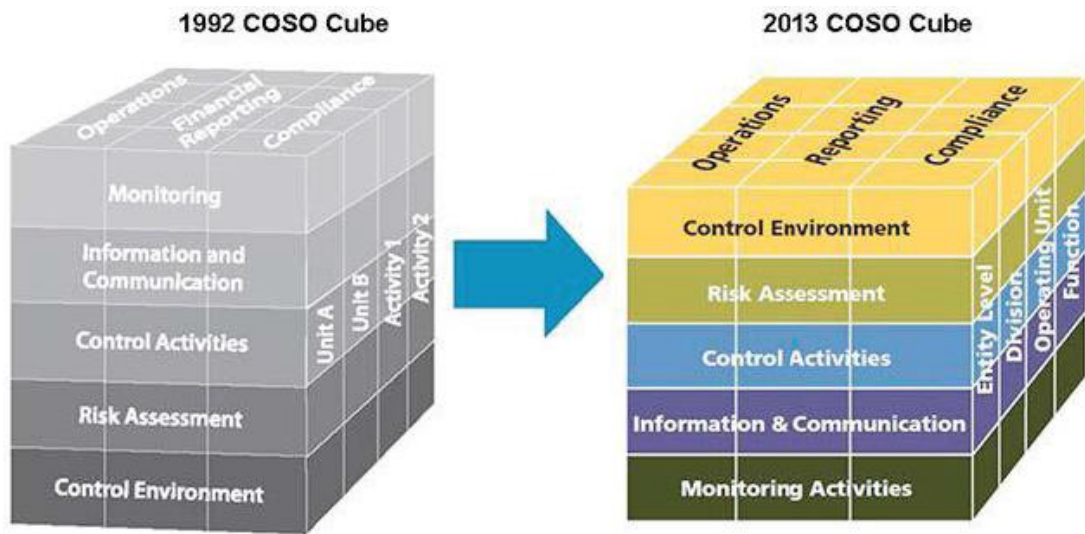
örnekler ve uygulamalarla daha çok finansal raporlar üzerinde durulmuştu. Ancak 2013 revize raporunda, raporlama amacını açıkça genişletmiş ve COSO küpünün üst yüzeyine finansal raporlama yerine diğer raporları da kapsamaması amacıyla sadece raporlama ifadesi kullanılmıştır (Yıllancı, 2015).

Yeni çerçevede aşağıdaki başlıca değişiklikler yapılmıştır (Tığdemir, 2014).

- Bilgi teknolojilerinin öneminin artması ile süreç ve raporlama sistemlerinde teknolojik değişimlerin dikkate alınması hususunda ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetime olan önemin artması,
- Değişen iş modelleri ile küreselleşmeye odaklanma,
- Raporlamanın iç ve dış ile mali ve mali olmayan raporlamayı ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi,
- İç kontrolle sistimal risklerine karşı vurgu yapılması, bu risklere cevap verilmesi ve değerlendirilmesidir.

COSO küpü işletmenin iç kontrol sisteminde olması gereken beş bileşen aracılığıyla faaliyetlerine ve hedeflerine ulaşmak için üç boyutlu bir küp olarak şekillendirilmiştir. Küpün üst yüzeyinde iç kontrolün amaçları olan; uygunluk, raporlama ve faaliyet, ön yüzeyi iç kontrol sisteminin beş bileşeni, yan yüzeyinde ise organizasyon yapısına ait tanımlar bulunmaktadır.

Aşağıdaki şekilde COSO 1992 küpü ve COSO 2013 revize çerçeve küpü yer almıştır.



Şekil 1.2 1992 ve 2013 Yılları COSO Küpü

1992’de yayınlanan iç kontrol küpünün görünümü soldaki şekildedir. 2013 yılında yayımlanan revize rapor sonrası k p sağdaki şekilde güncellenmiştir. Üst yüzeyde bir değişiklik olmadan faaliyetler, raporlama ve uygunluk olarak üç amaç sınıfına ayrılmıştır. Küpün  n yüzeyindeki kontrol bileşenlerine bakıldığında büyük ölçüde bir değişikliğin olmadığı gözlenmektedir. Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyeti  n yüzde yer almaktadır. İzleme bileşeni “izleme faaliyeti” olarak değişmiştir. Bunun da sebebi ayrı ayrı geliştirilen etkinliklerin sıralı halde izlenme algısını oluşturmak ve diğer bileşenlerin birleşmesiyle tek bir sürecin izlenmesi amaçlanmıştır. Diğer değişiklik ise 1992 de küpün  n yüzeyinin en alt bileşeni olan kontrol ortamının, 2013 COSO küpünde tam tersine denk gelecek şekilde en üstte yer almıştır. Bunun sebebi ise iç kontrol faaliyetlerinin gelişmesi ve yapılacak hata ve usulsüzlükleri  nleme, uygulama faaliyetlerine geçilmeden oluşabilecek risk ve hataları en aza indirmek ve önlem almak amacıyla küpün en üst sırasında yer almıştır (Köse & Bekci, 2017). Küpün yan yüzeyinde ise, önce kurumun bölümleri ve faaliyetlerin tanımı kaldırılarak genel bir yaklaşım olacak şekilde kurum, bölüm, iş birimi ve fonksiyon olarak geliştirilmiştir.

Bu maddelere ek olarak revize ereve raporunda en önemli değişiklik iç kontrol unsurlarını destekleyecek 17 ilkenin sunulması olmuştur. Etkili ve etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek için bileşenlerdeki 17 ilkenin kuruluş içinde var olması ve bu bileşenlerin birbirleriyle ilişkili bir şekilde uygulanması konularında da düzenlemeler yapılmıştır.  nceki raporda 20 ilke olup karışık bir şekilde anlatılmış, revize ereve sonucu bu ilkeler toplu ve konu düzenlemesi yapılarak 17 ilke şeklinde düzenlenmiştir.

İç kontrol sisteminin etkinliği için organizasyon içinde öncelikli olarak bu beş bileşen ve 17 ilkenin tasarlanması, daha sonra bileşen ve ilkelerin birlikte işlerliğinin sağlanması gerekmektedir.

COSO 2013 erevesine göre iç kontrol zayıflığı kurumun amaçlarına ulaşmasını azaltıyor veya yavaşlatıyor ise kurumda ciddi kontrol eksikliği olduğu kabul edilmiştir. Bu sebeple her bileşen ve ilke için odak noktalarına uygun hareket edilmelidir.

Aşağıdaki tabloda karışılaştırmalı olarak eski ve revize edilip güncellenen COSO ilkelerine ve değerlendirmelerine yer verilmiştir (Kurt & Uçma, 2013).

**Tablo 1.4 1992-2013 COSO İç Kontrol İlkelerinin Karşılaştırılması**

Bileşenler	COSO 1992 İlkeleri	COSO 2013 İlkeleri	Açıklama
Kontrol Ortamı	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dürüstlük ve etik değerler</li> <li>2. Uzmanlığın dikkate alınması</li> <li>3. Yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı</li> <li>4. Yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı</li> <li>5. Örgütsel yapı</li> <li>6. Yetki ve sorumluluk</li> <li>7. İnsan kaynakları</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dürüstlük ve ahlaki değerler</li> <li>2. Gözetim sorumluluğu</li> <li>3. Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk</li> <li>4. Yetkinlik</li> <li>5. Hesap verebilirlik</li> </ol>	<p>1992 COSO da 7 adet kontrol ortamı ilkesi varken bu ilke revizede 5'e indirilmiştir. Yeni ilkede üçüncü olan örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk, eski ilkedeki 3, 4, ve 6 ilkelerini kapsamaktadır. Yeni ilkelere tekrarlardan kaçınıldığı daha düzenli ilkeler oluşturulduğu görülmektedir. Yetkinlik ilkesi ise uzmanlığın dikkate alınması ve insan kaynakları politikalarının birleşimiyle oluşmuştur. Hesap verebilirlik ise işletmedeki her bireyin hesap yaptıkları işlemlerden sorumlu olmasını ve hesap verme yükümlülüğü olduğunu vurgulamaktadır.</p>
Risk Değerlendirme	<ol style="list-style-type: none"> <li>8. Finansal raporlama amaçları</li> <li>9. Finansal raporlama riskleri</li> <li>10. Hile riski</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. Doğru ve uygun amaçların belirlenmesi</li> <li>7. Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi</li> <li>8. Hile riskine ilişkin değerlendirme yapılması</li> <li>9. Kayda değer ve önemli değişikliklerin tespit edilmesi</li> </ol>	<p>Risk değerlendirme bileşenine yeni çerçevede bir yeni ilke eklenmiştir. Bu ilke ile iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyecek değişimlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.</p>
Kontrol Faaliyetleri	<ol style="list-style-type: none"> <li>11. Risk belirleme ile entegrasyon</li> <li>12. Kontrol faaliyetlerinin seçimi ve gelişimi</li> <li>13. Politika ve prosedürler</li> <li>14. Bilgi teknolojileri</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>10. Kontrol faaliyetlerinin seçimi ve gelişimi</li> <li>11. Bilgi teknolojileri</li> <li>12. Politika ve prosedürler</li> </ol>	<p>Revize çerçevede kontrol faaliyetlerine risk belirleme ile entegrasyonu ilkesi kaldırılmış diğer ilkeler aynen yer almıştır. Risk belirlenmesi ise risk değerlendirme bileşeninde yer almıştır.</p>

Bilgi ve İletişim	15. Finansal raporlama bilgisi 16. İç kontrol bilgisi 17. İç iletişim 18. Dış iletişim	13. İlgili bilgi kullanımı 14. İç iletişim 15. Dış iletişim	Revize çerçevede finansal raporlama bilgisi ilkesi kaldırılmış ve üç ilke aynen yer almıştır. Finansal raporlama ilkesinin çıkartılması revize çerçevede en önemli değişimlerden biri olan raporlama kavramından bahsedilmektedir. Finansal raporlama kadar finansal olmayan raporlara da önem verilmiştir.
İzleme Faaliyetleri	19. Sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler 20. Zayıflıkların raporlanması	16. Sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler 17. Noksanlıkların belirlenmesi ve iletilmesi	Eski çerçevede izleme olarak adlandırılan bileşen yeni çerçevede izleme faaliyetleri olarak yer almıştır. 17. İlke olan noksanlıkların belirlenmesi iç kontrolün etkili bir şekilde işlememesinde büyük bir noksanlık olabileceği yönünde açıklamalar yapılmıştır.

Tabloda COSO 1992 Bütünleşik Çerçeve ve COSO 2013 Entegre Çerçeve' de iç kontrol unsurları ve bu unsurlara ait ilkelere bahsedilmiştir. Güncelleme yapılan entegre çerçeve ile küreselleşen, bilgi teknolojilerine ve organizasyonların değişen faaliyetlerine uyum sağlamak için gerekli kılınmıştır.

COSO küpünün ön yüzeyini oluşturan iç kontrol sisteminin beş bileşenine aşağıda detaylı olarak değinilmiştir.

#### 1.5.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı bileşeni, bir işletmede çalışanların kontrol bilincine etki ederek organizasyonun tarzını oluşturan bütün faktörlerin birleşmesidir. İç kontrolün diğer unsurları için bir temel olan kontrol ortamı, disiplini ve dinamik yapıyı temsil eder. Ayrıca üst yönetimin iç kontrol sistemine bakışı ve yaklaşımını simgeler. Üst yönetimin iç kontrol sistemine verdiği önem kontrol ortamından anlaşılabilir. İşletmede faaliyetlerinin yapılandırılması, ulaşılabilir amaçların ve risklerin belirlenmesi, kurum kültürü ve organizasyon yapısının oluşması gibi kurumdaki bütün yapıyla ilgili tarzın oluşmasında belirleyici bir unsurdur. Kontrol ortamı bir defa oluşturulacak bir olgu olmayıp devamlı faaliyetlerle birlikte yaşayan bir hareket

biçimidir. Bu sebeple kontrol ortamı iç kontrol sisteminin oluşturulacağı ilk ve temel aşama olarak kabul edilmektedir. İç kontrolün başarı veya başarısızlığı kontrol ortamının etkinliğine bağlıdır (Yılancı, 2015).

Kontrol ortamı, yönetimin kurum içinde ortaya koyduğu her türlü politika, davranış, yöntem, prosedür ve hareketlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla üst yönetim kurumun kontrol şeklini belirleyerek çalışanlarına bilgi vermeli ve onların da bu sistemi desteklemeleri ve benimsemelerini sağlamalıdır. Güçlü bir kontrol ortamı, kurum içi etik davranışların oluşması, çalışanların kontrol bilincine sahip olması ve işletme kültürünün oluşmasına yardımcı olacaktır (Tüm & Memiş, 2012). Kurumda çalışan bütün personelin, işletme amaçlarına ulaşmayı sağlayacak ve takım ruhu oluşturacak davranış kurallarıyla ilgili prosedür ve politikaları, sorumlulukları ve yetkilerinin sınırını iyi bilmelidirler.

Kurum içinde kontrol ortamının etkinliğinin sağlanamamış olması özellikle finansal raporlarda ve diğer işlemlerde usulsüzlüklere sebep olabilmektedir. Bu sebeple kontrol ortamı çok iyi tasarlanmış olması gerekmektedir ancak tek başına yeterli değildir. Sistemden beklenen faydanın sağlanabilmesi için kontrol ortamının sağlam temeller üzerinde kurulması ve etkin kontrol prosedürlerinin belirlenmiş olması gerekir. Kontrol ortamının gerekli yeterliliği sağlayamadığı durumlarda iyi hazırlanmış kontrol faaliyetleri bu eksiklikleri giderecek ya da etkisini hafifletecektir (Eralp & Bozbaş, 2014).

Bir işletmenin kontrol ortamını daha iyi anlaşılması için alt ilkelerin değerlendirilmesi gerekir. Bu ilkeler güçlü bir kontrol ortamının oluşması için gerekli yapı taşlarıdır. COSO modelinde kontrol ortamı bileşenine ait ilkeler; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, yönetim kurulu yetkililerinin gözetim sorumluluğu, örgüt yapısı, yetki ve sorumluluk, insan kaynakları politikaları ve hesap verebilirlik şeklinde 5 ilkedен oluşmaktadır.

- Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık

Kontrol ortamının en temel ilkesi dürüstlük ve etik değerlerdir. Kurumun etik değerlere olan bağlılığı ve uygulamada nasıl desteklendiği ile ilgilidir. Dolayısıyla kurumun ve çalışanların etik sözleşmelere uygun, dürüstlük ilkesine göre hareket etmelerini ifade eder.

Dürüstlük ve etik değerler, işletmede oluşturulan etik ve davranışsal standartların ürünleri olup işletme yönetiminin nelerin yapacağı, nelerden sakınılacağını belirler. Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, kontrolleri tasarlayan, yöneten ve denetleyen kişilerin etik değerlere ve dürüstlük anlayışına tam anlamıyla uymalarıyla ilişkilidir. Etik davranış standartlarının belirlenmesi ve kurum personelinin hepsine duyurulması yönetim sorumluluğundadır. (Eralp & Bozbaş, 2014).

Yöneticiler, etik standartlar geliştirmek ve kurum içi iç kontrol sisteminin önem ve hassasiyetini vurgulayan kurum kültürünü oluşturmaktan sorumludur. Dolayısıyla kontroller üzerindeki etkinliğin bu denli önemli olması sebebiyle kurum içinde ne doğru ne yanlış açıkça tanımlanacak, çalışanlar için rehberlik sağlayacak yazılı davranış kuralları belirlenecek ve bu kuralları belli aralıklarla hatırlatarak çalışanların benimsemesinin sağlanmasıyla kurumların etkinlik düzeylerini arttıracaktır. Kurum kapsamında yazılı davranış kurallarının belirlenmesi hesap verebilirliği de arttıracaktır.

İşletme yönetimi kurum içinde çalışanlar için gerçek olmayan performans hedefi koyarak, etik olmayan davranışların meydana gelmesinden kaçınılmalıdır. Çünkü bazen teşvikler çalışanları beklenenin tersine olumsuz yönde etkileyebilir. Özellikle kurum içinde bazı tetikleyici faktörler düşünüldüğünde çalışanları dürüst olmayan, yasa dışı ve hileli davranışlarda bulunmaya teşvik edebilir veya engelleyebilir. Yüksek performans sergileyen personel için ödüllendirmenin, düşük performansa bağlı ceza ya da kesintinin olması örnek olarak verilebilir. Bu faktörler kurum çalışanlarını dürüstlük ve etik davranışlardan uzaklaştırabilmektedir. Kurumun bunları yönetebilmesi için; başta çalışanlarına örnek olmalı, gerekli yazılı kuralları belirledikten sonra çalışanlara bu kurallarla ilgili oryantasyon ve eğitim verilmeli, iş tanımları ve süreçler belirlenmeli, iyileştirilmeli ve kontrolleri yapılarak teşvik ve yaptırımlar oluşturulmalı, kurum içi etkin bilgi ve iletişim kanallarının oluşturulmalı, raporlama ve izleme mekanizmalarının oluşturulmuş olması gerekmektedir (Sümer, 2010).

COSO 2013' de dürüstlük ve etik değerlere bağlılık ilkesinin odak noktaları; yönetim tarzı, davranış kurallarının belirlenmesi, davranış kurallarına uyumun



değerlendirilmesi, davranış kurallarına aykırılıkların zamanında ve uygun bir şekilde ele alınması şeklinde sayılabilir (Yıllancı, 2015).

- Yönetim Kurulunun Gözetim Sorumluluğu

Kontrol ortamını oluşturan önemli bir diğer ilke yönetim kurulu ve denetim komitesidir. Üst kontrol birimi olarak görev yapan yönetim kurulu, işletmede ve bu sorumluluğun yerine getirilmesinde kendilerine bağlı denetim komitesinde bulunanlardan destek almaktadırlar. Ayrıca gerektiği durumlarda yönetimin sorgulanması ve gereken önlemleri alabilmek için kurul üyelerinin uzmanlık, bilgi ve beceri ile ilgili konularda zaman zaman değerlendirmeler yapmalıdır (Türedi & Gürbüz, 2014).

Yönetim kurulu esas olarak gözetimi sağlamakla birlikte kurum için hedef belirleme ve iç kontrol sisteminin kurulması, yürütülmesi, denetlenmesi ve değerlendirilmesinden bir bütün olarak sorumludur.

COSO 2013' de yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu ilkesinin odak noktaları; iç kontrolün gelişim ve performansının izlenmesi için gereken sorumluluğun yönetim kurulunda olması, konuyla ilgili uzmanlık alanları sergilemesi, yönetimin bağımsız hareket etmesi ve iç kontrol sistemini devamlı izlenmesi şeklinde sayılabilir (Yıllancı, 2015).

- Örgütün Yapısı ile Yetki ve Sorumluluk

Kontrol ortamının bir diğer ilkesi örgütsel yapı, yetki ve sorumluktur. İşletmelerde örgüt yapıları farklılıklar gösterebilir. Merkezi ve merkezi olmayan ya da hiyerarşik veya matriks yapılanmalar farklı örgüt yapılarının oluşmasına neden olmaktadır. Örgüt yapısı nasıl kurulmuş olursa olsun yetki, görev ve sorumlulukların açık olarak düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle yetki devri ile ilgili çalışanın karar alma sınırı uygun bir şekilde çizilmelidir. Örgüt içinde çalışanlar yetkileri dahilinde aldıkları kararlardan ve yaptıkları işlerden sorumlu tutulmalıdır (Sakin, 2017). Dolayısıyla bu sorumluluk gereği çalışanlar üzerindeki kontrol bilinci otomatik olarak artacaktır.

Yetki ve sorumluluk dağılımı, kurum faaliyetlerinin gerçekleşmesi için kişilere yetki ve sorumluluk verilerek raporlama ve yetki aşamalarının oluşturulmasını

kapsamaktadır. Çalışanların kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde oluşan problemleri çözmeye, gerektiğinde inisiyatif kullanımına teşvik etmektedir. Ancak çalışanlara sadece amaçları yerine getirmeye yönelik gereken ölçüde yetki verilmeli ve örgüt yapısında düzleşmelerin meydana gelmemesi amacıyla alt kademelere çok fazla yetki verilmemesi gerekmektedir. Yetki devri konusunda ise devirleri belirlemek için iş akışının şemalarla oluşturulup imza ve onay mercilerinin yazılı ve açık olarak yetkinin sınırları ile öneminden bahsedilerek belirlenmesi gerekmektedir (Yılancı, 2015).

COSO 2013' de örgüt yapısı ile yetki ve sorumluluk ilkesinin odak noktaları; kurumdaki bütün birim ve faaliyetlerin dikkate alınması, raporlama yollarının oluşturulması, yetki ve sorumlulukları tanımlama, görevlendirme ve sınırlandırma şeklinde sayılabilir.

- İnsan Kaynakları Politikaları

İşletmedeki insan kaynakları yönetiminin başarısı, işletme çalışanlarının uzmanlığı ile ölçülebilmektedir. İşletmenin, amaçları gerçekleştirmede görevlerin başarılması için gereken bilgi ve beceri seviyesinin oluşturulması yönetimin kararındadır. Bu sebeple yapılacak iş ve görevlerle beklenen bilgi-yetenek düzeyi arasındaki uyumun dikkatli bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İşletmede uygun işe uygun kişiler yerleştiriliyor ve gerektiğinde kurum tarafından eğitim desteği sağlanıyor ise uzmanlığa gereken önem veriliyor demektir (Yılancı, 2015).

Kurumsal yapıda eğitilmiş, kaliteli ve dürüst personelin olması kontrol sisteminin etkinliğini arttırarak diğer zayıflıkları azaltacaktır. Dolayısıyla kontrol ortamının önemli unsurlarından biridir. Burada insan faktörü kontrol sistemi için anahtar bileşendir. Çalışanların dürüstlüğü, yetenekleri ile nitelik ve nicelik olarak yeterliliği iyi işleyen kontrol ortamının temelini oluşturur. İşe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, terfi etme, iyileştirme konularında güçlü insan kaynakları politikalarının olması etkin bir iç kontrol sisteminin oluşması ve beklenen faydanın meydana gelmesi anlamında etkili olacaktır (Eralp & Bozbaş, 2014).

COSO 2013' de insan kaynakları politikaları ilkesinin odak noktaları; politika ve uygulamaları oluşturma, ihtiyaç duyulan uzmanlıkların belirlenmesi ve yetersizliklerin değerlendirilmesi, nitelikli iş gücünü kuruma çekecek, çalışanların

gelişimine destek olacak ve uzmanlığı olan çalışanları kurumda tutacak yaklaşımların benimsenmesi, birbirinin yerini almada gereken plan ve hazırlıkların yapılabilmesi şeklinde sayılabilir.

- Hesap Verebilirlik

Kontrol ortamının son bileşeni olan hesap verebilirlik, basit anlamda bir kimsenin yaptıklarından dolayı diğer kişilere veya kurum bazında düşünüldüğünde üst yönetime karşı açıklamada bulunması olarak tanımlanabilir. Farklı şekilde açıklamalar bulunmakla birlikte bazen kişinin performansını açıklaması bazen de kişinin sorumluluklarını hangi yollarla ya da ne şekilde gerçekleştirdiğini açıklaması, göstermesi veya ispatlaması şeklinde tanımlanabilir. İşletmeler açısından hesap verebilirlik, sorumluluklara cevap verme, raporlamak, sorumlulukları yüklenmek ve muhakeme ile kamusal değerlendirmeye hazır ve açık olmak şeklinde ifade edilebilir. İdarede hesap verebilirlik ortamının olması için en alttan en üste bütün personelin üstlerine karşı hesap vermesi gerekmektedir (Demirkıran, 2011). Ayrıca saydamlık, hesap verme sorumluluğunun sağlanması için önemli bir etkidir. Ulaşılabilir, zamanlı, tutarlı, doğru ve güvenilir bilgi olmadan hesap verebilirliğin sağlanması mümkün değildir (Bozkurt M. , 2010). Kontrol kavramı, bilgi vermenin zorunlu olması ve doğru kaydedilmesi, sorumlulukların resmi olarak belirlenmesi, gerektiğinde teşekkür ve suçlamanın kabul edilmesi gibi unsurlar hesap verebilirliğin kapsamındadır.

Hesap verebilir bir yapının oluşmasında temel amaç örgütsel etkinliği arttırmaktır. Bu sebeple her türlü performanstan sorumlu tutulma ve hizmet verilenlere karşı hassas olma kavramları geliştirilmiştir. Geleneksel yaklaşımda çalışanların kurallara tam anlamıyla uyumu beklenirken, yeni yönetim anlayışı daha çok elde edilecek sonuçlar için yöneticilerin önceden risk almaları hususunda durmaktadır (Demirkıran, 2011).

COSO 2013' de hesap verebilirlik ilkesinin odak noktaları; İşletme yapısı, yetki ve sorumluluklar oluşturularak hesap verebilirliğin güçlendirilmesi, performans kriterinin belirlenmesi, ödüllendirme ve teşvik çalışmalarını içeren bir yapı oluşturulması ve bu kriterlerin devamlı değerlendirilmesi, çalışanlar üzerinde mesleki

baskıların dikkate alınması, performans ve ödüller değerlendirme veya bireyleri disipline etme şeklinde sayılabilir (Yılancı, 2015).

### **1.5.1.2. Risk Değerlendirme**

İç kontrolün ikinci temel bileşeni risk değerlendirmedir. Her kurum, kendi içinde değerlendirmesi gerektiği içsel ve dışsal kaynaklı çeşitli risklerle karşı karşıyadır. Risklerin değerlendirilmesinde ön koşul ise işletme içi stratejiler, amaç ve hedeflerin belirlenmesidir. Riskler amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini engeller nitelikte olduğu için risk belirlemede öncelikle kurum amaçları belirlenmeli daha sonra bu amaçları gerçekleştirmek için büyük, orta, küçük dereceli riskler belirlenip analiz edilmelidir. Böylece risklerin nasıl yönetileceği konusunda bir temel oluşturacaktır.

Büyüklikleri, yapıları ve endüstrilerine bakılmadan işletmede bütün süreçlerde alınan kararlar muhtemel riski oluşturabilir. Burada yönetim, riski ne kadar kabul edilebilir olduğunu hedeflerine göre belirleyecek ve riski bu seviyede tutmaya çalışacaktır. Çünkü riskler işletmenin rekabet düzeyini, başarısını, finansal gücünü, kamuoyundaki olumlu imajını sürdürmelerini, hizmet kalitesini vb. birçok konuda etkileyeceği için riskleri görmezden gelmek doğru olmayacaktır. (Hazine ve Maliye, 2019)

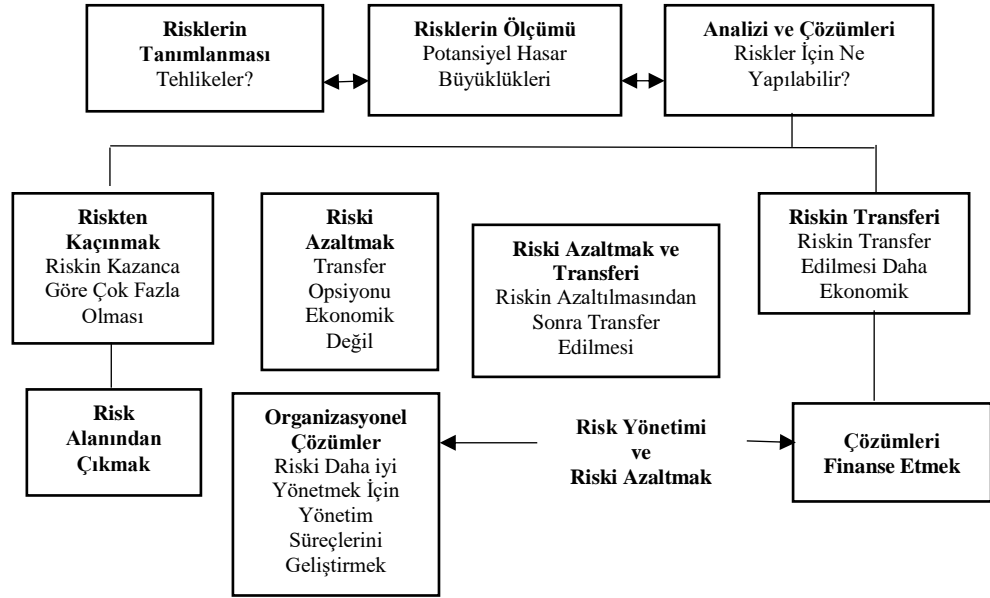
İşletmelerde iç kontrol faaliyetleri riske dayalı olarak gerçekleşmelidir. Böylece sistemin güçlü ve zayıf yönlerine bakılarak analiz edilmeli, analiz sonucu riskli alanlar belirlenerek kontrol faaliyetlerinin bu alanlara yönlendirilmesiyle önlem alınması gerekmektedir (Saltık, 2007).

COSO modelinde risk değerlendirme konusunda dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar (Yılancı, 2015);

- Kurumun amaç ve hedefleri, risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesi amacıyla açık ve net bir şekilde belirlenmiş olmalıdır.
- Risklerin yönetilmesi gerektiğine karar vermek için kurum bazında amaçlara ulaşmayı engelleyecek riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Riskler iç ve dış faktörlere göre kurum, iştirak, faaliyet ve birim bazında değerlendirilmesi gerekmektedir (Çalışkan, 2016).

- Risklerin değerlendirilmesi aşamasında suistimal-hile riskini değerlendirmeli ve belirlemelidir.
- Kurum, iç kontrol sistemine büyük ölçekte etki edecek değişiklikleri belirlemeli ve değerlendirmelidir.

Risklere karşı alınacak önlemlerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve oluşacak muhtemel risklerin sebep olacağı olumsuz etkileri azaltmak için kurum yöneticilerinin risk yönetim konusunda yetenek, tecrübe ve kabiliyetli olması son derece önemlidir. Aksi takdirde risklere karşı uygulanacak kontrol faaliyetlerinin belirlenmesinde üst yönetim tarafından alınan yanlış kararlar iç kontrolün etkinliğini azaltacaktır (Eralp & Bozbaş, 2014).



**Şekil 1.3 Risk Yönetim Süreci** (Tüsiad, 2008)

Yukarıdaki şekilde de belirtildiği üzere idareler gelecekte oluşması muhtemel kurumsal ve faaliyet risklerine cevap olarak; kendi kontrolleri dışında gelişen risklere müdahale edemedikleri veya bu risklere karşı uygulanacak kontrol faaliyetlerinin maliyetleri çok yüksek olması sebebiyle riskleri kabul eder, riskin gerçekleşme olasılığını, etkisini başka kişilere veya organizasyonlara aktararak riski transfer eder, faaliyetlerin düzenli olarak yürütülmesi sırasında oluşabilecek risklere karşı kontrol

önlemlerini kullanarak riskleri azaltır veya riski attıran durumlardan verilecek yeterli bir cevabın olmaması sonucu riskten kaçınabilirler (Eralp & Bozbaşı, 2014). Ancak riskleri tamamen ortadan kaldıracak pratik bir sistem bulunmamaktadır. Risk yönetim stratejilerinin hayata geçirilmesi için gerekli maliyetlerin ve sonrasında elde edilecek faydaların karşılaştırılmasıyla en uygun stratejisi seçilmelidir (Tüsiad, 2008).

Ekonomik durum, sektör çeşitliliği ve yasal çevrelerin değişimi beraberinde paralel olarak faaliyet değişikliğini getirecektir. Dolayısıyla değişen faaliyetlere yönelik işletmeler iç kontrol sistemlerini de gözden geçirmeli ve amaç ve hedeflere uyumlu olacak şekilde değişime gidilmelidir. Değişimin yönetim şekli, ileriye dönük özel ve dikkat gerektirecek şekilde olmalı ki işletme önemli değişimleri önceden tahmin edebilmeli ve buna uygun bir plan oluşturmalıdır. Bu sebeple tahmin ve öngöründe bulunma noktasında yeni risklerin uyarılarını verecek bilgi sistemleri geliştirilmelidir. (Aksoy T. , 2005).

Sonuç olarak risk değerlendirme dinamik ve interaktif bir süreçtir. Daima amaç ve hedeflere göre yeni aksiyonlar belirlemeye, değerlendirilmeye ve geliştirilmeye muhtaç bir yapıdır. Aksi durumda yani risk yönetim sistemi ve buna ilişkin prosedürlerin olmadığı bir iç kontrol sisteminde etkinlik ve işlerlikten söz edilemeyeceği gibi amaç ve hedeflere ulaşma konusunda da büyük sıkıntılar oluşacaktır.

### **1.5.1.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri iç kontrolün üçüncü bileşenidir. Kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesinde ortaya çıkabilecek muhtemel risklerin idare edilmesi ve kabul edilebilecek düzeye indirilmesi amacıyla üst yönetimin oluşturduğu prosedür, politika, talimat ve mekanizmalar kontrol faaliyetlerini oluşturmaktadır. Kurum süreçlerini kapsayan makul, uygun, risk yönetimi ile bağlantılı ve maliyet etkin bir yapıda olması gerekir (Bozkurt M. , 2010). Kontrol faaliyetlerinde öncelik olarak ne yapılacağı ile ilgili politikaların oluşturulması daha sonra bu politikaları gerçekleştirmeye yönelik prosedürlerin oluşturulması gerekmektedir (Yıllancı, 2015). Belirlenen her politika, prosedür vb. sonucunda hesap vermeyi ve üstlenilmesi gereken sorumluluğu doğuracaktır (Sümer, 2010).

İç kontrol sürecinde kontrol faaliyetleri, yönetim tarafından önemli risklerin belirlenmesi ve faaliyetlerini buna göre planlamış olması sonucunda sürecin etkinliğinin artmasına yardımcı olan önemli bir bileşendir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; risk belirleme ve değerlendirilmesinin sürekli oluşu ve yönetim tarafından belli dönemlerde risklerin ve bunlara yönelik oluşturulan kontrol faaliyetlerinin revize edilmesi gerektiğidir. Aksi durumda amaç ve hedeflere yönelik olarak risklerin belirlenip kontrol faaliyetlerinin risklere karşılık gelmemesi durumu ile karşılaşılacaktır. Örneğin bilgi sistemlerindeki sürekli gelişim, yazılım alt yapısındaki değişimler sonucu her geçen gün farklılıklar meydana gelmektedir. Dolayısıyla bir süre önce gerekli olan kontrol faaliyeti mevcut zamanda gerekli ya da etkin olmayabilir (Yılancı, 2015).

Kontrol faaliyetleri kurumun bütün faaliyet alanlarına, kademelerine yayılmalı ve personel tarafından uygulanmalıdır (Saltık, 2007). Böylece kurumda bütünlüğün sağlanması ve etkinliğin artmasına katkı sağlayacaktır.

Kontroller, zamanına göre önleyici, düzeltici ve tespit edici nitelikteki faaliyetler olarak ayrılabilir (Yeşil, 2019).

Önleyici kontroller; faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek hile ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla tasarlanan kontrollerdir. Hileyi önlemede en önemli kontrol önleyici kontrollerdir. Kurumda hile ile ilgili üst yönetimin ortaya koyduğu çalışmalara istinaden oluşan politikalar, yetkilerin ayrılması, iç denetim incelemeleri, kontrol çevresinin iyi hazırlanmış olması, varlıkların fiziksel kontrollerinin yapılması, personel seçiminde liyakate uyulması gibi unsurlar önleyici niteliktedir. Bu kontroller ile işletmede belirlenen amaçlara ulaşılırken herhangi bir kayıp yaşanmayacağı ve istenmeyen sonuçların meydana gelmeyeceğine dair makul güvence sağlanmış olacaktır.

Tespit edici kontroller; oluşacak herhangi bir olumsuzluğu kısa sürede ortaya çıkarmayı sağlayacak kontrol türleridir. Önleyici kontrollere göre daha maliyetlidir. Uyarı sistemlerinin kurulması, ani yapılan denetim gibi teknikleri içermelidir.

Düzeltilici kontroller; usulsüzlük, hile ve sorunlar tespit edildikten sonra bunlara yönelik uygun çözümler belirlenmesine yardımcı olan kontrollerdir. Yönetim, istenmeyen sonuçlara yol açan sebeplere karşı düzeltmeye ve tekrarlanmasını engellemeye yönelik tedbirleri almalıdır (Eralp & Bozbaş, 2014).

Kontroller spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, sonuç odaklı, zamanlı, sorumlu ve ekonomik olmalıdır.

COSO modelinde kontrol faaliyetleriyle ilgili 3 ilke belirlenmiştir. Bunlar;

- Kurum, hedeflerin gerçekleştirilebilirliğine yönelik olası risklerin azaltılması için kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir. Kontrol faaliyetlerinin risk değerlendirme ile uyumlu olarak belirlenmeli ve uygulanmalı, kuruma özel etkenler göz önünde bulundurulmalı, işlere ait süreçler ve kontrol faaliyetlerinin türleri belirlenmeli, görevler ayrılığı ilkesine uyulmalıdır.

- Kurum, amaç ve hedeflerine ulaşmayı sağlamak için teknolojiyle uyumlu genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir. Teknoloji kullanılan her bir iş sürecinde kontrollerin oluşturulması, uygun teknoloji altyapısı ve güvenlik yönetim süreci faaliyetlerinin oluşturulması, bunlarla uyumlu teknoloji satın alınması, ihtiyaç duyulduğunda geliştirilerek bakım çalışmalarının yapılabilmesi hakkında kontrol mekanizmalarının kurulması gerekmektedir.

- Kurum, kontrol faaliyetlerini politikalar ve bunları harekete geçiren prosedürlerle uygular. Yönetim talimatlarının dağıtılmasını desteklemek için prosedür ve politikaların oluşturulması, yetkilerin ve sorumlulukların belirlenerek kontrol faaliyetlerinin vaktinde gerçekleştirilmesi, yetkili kişilerce düzeltmeye yönelik aksiyonların alınması, kontrol politika ve prosedürlerin belirlenen aralıklarda gözden geçirilmesi gerekmektedir (Deloitte, 2019).

#### **1.5.1.4. Bilgi ve İletişim**

Bilgi ve iletişim iç kontrolün dördüncü bileşenidir. Kurum, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmeleri için gerekli bilgiyi tanımlamalı, elde etmeli ve uygun zamanda iletmelidir. İşletmede bilgi sistemleri faaliyetinin gerçekleşmesini mümkün kılan faaliyetler, uygunluk ve mali bilgileri içeren raporlar üretilmelidir. Üretilen bu raporlar yalnızca kurum içi veriler olmadığı gibi karar vericileri etkileyecek işletme dışı olaylar, faaliyetler ve koşullarla da ilgili olabilir. İç kontrolün etkinliğinde sadece doğru bilgilerin üretilmesi yeterli olmayıp işletme içi aşağı, yukarı ve çapraz yönlü olarak etkili bir iletişimin var olması gerekmektedir. Bu sebeple çalışanlar işleri arasında bağlantı kurabilecek ve iç kontrol sisteminde kendi üzerine düşen rolleri anlayabileceklerdir (Hazine ve Maliye, 2019).



Bilgi ve iletişim bileşeni işletmede iç kontrolün amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi için hayati öneme sahiptir. İç kontrolün etkinliğini sağlamada kurumun hedeflerini gerçekleştirebilmek için bütün kademelerde bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla bilginin kalitesinden, yönetim karar alma noktalarında etkileneceğinden bilgilerin zamanında, geçerli, güncel, doğru ve ulaşılabilir olması önemlidir (Akyel, 2010). Özellikle bu niteliklere sahip bilgilerin bilgi sistemlerine entegre edilmesi sırasında dikkat edilmesi gerekir. Eğer bilgiler doğru üretilmiyor ya da bilgi sistemleri kaynaklı doğru ve güncel gelmiyorsa kurum içi bilgi sağlamada başarısızlıklar ve yanlış kararlar alınmasına sebep olacak dolayısıyla etkin bir iç kontrol ortamını olumsuz etkileyecektir. Kurumda bilgi sistemlerinin tasarlanması kadar sürekli bütün kurum düzeylerinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde güncellenmesi de önemlidir. Her düzeyde değişiklikler için revizyona tabi tutulmalıdır (Yıllancı, 2015).

İşletmede iç kontrol yapısıyla ilgili olarak bütün unsurların etkinliğinde bilgi ve iletişim son derece önemlidir. Kontrol ortamı bileşeninden başlayıp kurumsal risklerin yönetimi anlayışında riski kabul düzeyi, riskleri değerlendirmede görevlendirilen bütün personele iletilmesi, riskleri önlemeye yönelik kontrol faaliyetlerinin düzenlenmesi gibi her alanda üretilecek bilgi ve iletişim çalışmalarının doğru ve kesintisiz şekilde olması gerekmektedir (Türedi & Gürbüz, 2014).

Diğer taraftan kurum içinde etkin bir iletişim ağının kurulması gerekmektedir. Bilgiler, çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmek için üretildiği anda ve uygun şekilde kaydedilmeli, niteliğine göre sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır (İbiş & Çatıkkaş, 2012). Bu noktada üst yöneticiler ve çalışan personel arasında doğru iletişim kurulmalı ve üst yönetim, çalışanlarına yönelik sorumluluklarını hatırlatan mesajlar vermelidir. Böylece çalışanlar, yönetimin iç kontrol konusundaki hassasiyetini hisseder, diğer çalışanlarla kendi işleri arasındaki bağlantıyı kurar ve sorumluluklarını yerine getirirler (Saltık, 2007).

COSO iç kontrol standartlarında bilgi ve iletişim bileşenine yönelik üç ilke belirlenmiştir. Bunlar (Yıllancı, 2015);

- Kurumda iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişlerine yardımcı olmak amacıyla faaliyetle ilgili bilgiyi kaliteli olarak elde etmeli, üretmeli ve kullanılmalıdır. Bu ilkeyi gerçekleştirmek için kurum bilgi ihtiyaçlarını belirler, iç ve dış veri

kaynaklarını toplar, uygun verilerin bilgiye dönüştürülmesi üzere işlenir, her aşamada bilgi kalitesinin muhafaza edilmesi ve fayda maliyetlerinin göz önünde bulundurarak değerlendirilmelerin yapılması gerekmektedir.

- Kurum çalışanlarıyla belirlenen amaçlar ve iç kontrolün verdiği sorumlulukları içerecek bilgiler paylaşılmalıdır. Bilgi, organizasyon içindeki kişilere iletilerek üst yönetim arasındaki iletişim sağlanmalı, sisteme uygun iletişim kanalı ve yöntemleri oluşturulmalıdır.

- İç kontrolde diğer bileşenlerin işleyişini etkileyecek hususlar kurumun dışında ilgili taraflara iletilmelidir. Paydaşlarla ve kurum dışındaki kişilerle iletişimi sağlayacak süreçlerin ve girdi almaya imkân verecek iletişim kanalları oluşturulması, yapılan değerlendirmelerin yönetim kuruluna iletilmesi gerekmektedir.

Bilgi ve iletişim tek yönlü olarak düşünülmemelidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşmasında çalışanların üst yönetime ulaşabilmesini sağlayacak iletişim kanallarının oluşturulması gerekmektedir (Sakin, 2017).

#### **1.5.1.5. İzleme**

İç kontrolün beşinci bileşeni izlemedir. İç kontrolün sürekli olarak izlenme, gözden geçirilme ve değerlendirilmesi gerekir. İzleme faaliyeti iç kontrolün etkili bir şekilde işlenmesini sağlar. Bunun için uygun personelle kontrol tasarımları ve işleyişlerinin doğru zamanlarda değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasını içermektedir (Hazine ve Maliye, 2019).

İzleme sürecinde işletmedeki faaliyetlerin hedeflerle uyumlu bir şekilde gerçekleştirildiği, bunlara ilişkin kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilir. Bunun sonucu olarak iç kontrol sisteminde nerelerde eksiklik, hata veya aksaklıklar var tespit edilir. Tespit edilen bu aksaklıkların kurum içinde önceden belirlenmiş ilgili, sorumlu kişilere raporlanması ve ayrıca takip edilmesi gerekmektedir (Sakin, 2017).

İç kontrolde özel değerlendirmenin kapsamı ve sıklığını daha çok risk değerlendirme ve devamlı izleme faaliyetlerinin etkin olup olmaması belirler. Bu sebeple risk değerlendirmesi aşamasında kurum amaç ve hedeflerine uygun riskler belirlenirken aynı zamanda bunun izlenmesi ve raporlanması da gerekir. Diğer türlü herhangi bir aksaklık durumlarında izleme faaliyeti etkin değilse sistemde ciddi aksamalar meydana gelecektir.

İzleme bileşeninde kurum içinde yapılacak iç denetimler yüksek öneme sahiptir. Çünkü sistemde iç kontrol prosedürlerinin uygunluğunu ve nasıl uygulandığını gözlemleyerek kurum içinde incelemeler yapan kişiler iç denetçilerdir (Yılcı, 2015). Ayrıca incelemeler sonunda üst yönetime düzenli bilgi vermesi ve gerekli durumlarda önerilerde bulunması gerekmektedir.

COSO iç kontrol standartlarında izleme faaliyeti bileşenine yönelik belirlenen ilkeler şunlardır (Yılcı, 2015);

- Kurumda iç kontrolün kurulması ve doğru bir şekilde işlediğini teyit etmek amacıyla devamlı ve/veya özel olarak yapılacak değerlendirmeler planlanmalı, uygulama süreçleri gerçekleştirmelidir. Bu incelemelerle izleme faaliyeti iç kontrol sisteminin mevcudiyetini ve çalışır durumda olduğunu izler, süreçlerde meydana gelen değişiklikler dikkate alınır, sistemin tasarımı ve işlerliğinin değerlendirilmesi esas alınır, değerlendirmelerin konu ile ilgili uzmanlığı olan personel tarafından yapılmasını sağlar, özel incelemenin kapsam ve süresi belirlenmelidir.

- Kurumda iç kontrole ilişkin yetersizlik/eksiklikleri değerlendirerek gerektiğinde düzeltici aksiyon önerilerini sorumlu kişilere vaktinde iletmeli ve takibini sağlamalıdır.

### **1.5.2. COCO İç Kontrol Modeli**

COSO modelinin ortaya çıkmasıyla Kanada’da iç kontrole yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunun sonucu, 1995 yılında “Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” nün kurduğu kontrol ölçütleri komitesinin – COCO, yönetim kurulu dahil tüm yönetim, hisse sahipleri ve denetçiler için oluşturulan “Kontrol Rehberi” yayımlanmıştır. Kavram olarak COSO’ dan daha kapsamlı bir model oluşturmuşlardır. Yayımlanan rehberde iç kontrol terimini kullanmayıp sadece kontrol kavramını kullanmışlardır. Buna bağlı olarak COCO modeli, işletmede amaçların belirlenmesi, strateji ve risk yönetimi, düzeltici önlemlerin alınması gibi yönetime özgü faaliyetleri kontrolün bir bölümü olarak görmüştür. COCO kontrolü; işletmenin belirlediği amaçlara ulaşmak için çalışanlarına destek veren ve birlikte tutan kurumsal yapı, kurum kültürü, sistemler, kaynaklar, yetki ve sorumluluklar gibi işletme ilkelerinden biri olarak tanımlamıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

COCO modelinde kontrol rehberinin meydana gelmesi için üç sebep bulunmaktadır. Bunlar ise (Bakkal & Kasımoğlu, 2012);

- Kurumda denetim etkinliğinin artması için genel raporlama çalışmalarına gereksinim duyulmaktadır.
- Küresel rekabet ortamı ve artan rekabet sebebiyle kontrol sisteminde değişikliğe gereksinim duyulmaktadır.
- Kurumda değer paylaşımı ve iletişim kanallarının geliştirilmesi ile açık olması gibi farklılığı bulunan kontrol mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaktadır.

COCO ve COSO modelinde en birincil ayrım, COCO modeli işletmede kurulması planlanan iç kontrol sisteminde yapısal prosedürlerden çok davranışlarla ilgili değerlere dayanmaktadır. Bu modele göre kontrol rehberinde dört ana bileşende yirmi alt prensip bulunmaktadır (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015). Bu bileşenler;

- Amaçlar
- Sorumluluklar
- Yetkinlikler
- İzleme ve Öğrenme faaliyetleridir.

COCO' da bu bileşenler, kontrol süreçlerinin devamlı nitelikte olduğunu belirtir ve unsurların birbiriyle ilişkisini dairesel şekilde takip eden bir süreç olarak değerlendirir (Erdoğan, 2009). Yine COSO modelinde olduğu gibi COCO modelinde de mutlak güvence olmayıp yalnızca kurumun amaçlarına ulaşmasında kontrolün vereceği makul güvenceden bahsedilmektedir.

### **1.5.3. COBIT Modeli**

COBIT' in günümüzdeki yayımcısı 1998'de Bilişim Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA) tarafından kurulmuş olan IT denetim enstitüsüdür. AB ve ISACA tarafından yayımlanan yönetim kanunları, ISO teknik standartları ve COSO, AICPA, GAO tarafından yayımlanan profesyonel iç kontrol ve denetim standartları tarafından biçimlenmiştir. COBIT modeli bilgi işlem ve iş yönetiminde de kullanıldığı gibi aslında denetim aracı olarak tasarlanmıştır (Uzunay, 2007).

COBIT, yazılımlar sebebiyle oluşan risklerin tespit edilmesi amacıyla kurulmuştur. Sistemin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasında yönetim sorumlu,

kurum içi iç denetçiler ise sistemin işletilmesinden sorumlu olmuşlardır. İşletmede kullanılan bilgi işlem teknolojileri başta olmak üzere işletmenin tamamı kapsama alanına girmektedir ve COSO modelinin amaçlarında olduğu gibi güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkinliği, mevzuatlara uygunluk ve bilgi gizliliğini sağlamayı amaçlamaktadır (Dabbağoğlu, 2007).

İşletme yönetimindeki COBIT, işletme amaçlarını bilgi teknolojileri amaçlarına uyumlu şekilde başarıyı değerlendirecek modellerin oluşturulması, bilgi teknolojisinde süreçten sorumlu kişilerin tanınması faaliyetlerinden oluşur. Ayrıca kilit gereksinim olan sistemleştirme, standartlar, belgelendirme, değerlendirmeler ve beklentiler, risk değerlendirme, kontrol hedefleri ve operasyonel hedefler, yetkiye sahip ve güven oluşturan insanların temini ile süreç kontrolleri ve değerlendirmeyi sağlar.

COBIT çerçevesi, işletme gereksinimleri, bilgi teknolojisi süreçleri ve bilgi teknolojisi kaynakları olmak üzere üç unsurdan oluşur. İşletmenin hedeflerini gerçekleştirme için bilginin etkinlik, bütünlük, gizlilik, kullanılabilirlik, uyumluluğu ve güvenilirlik kriterlerinin her biriyle uyumlu olması gerekmektedir (Uzunay, 2007).

#### **1.5.4. Turnbull Raporu**

İngiltere’ de yeminli mali müşavirler enstitüsü tarafından Nigel Turnbull başkanlığında 1999 yılında “İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleştirilmiş Yasa Rehberi” isimli iç kontrol raporu yayımlanmıştır (Eralp & Bozbaş, 2014). Rapor, COSO modelinde olduğu gibi uygulamaya yönelik bir rehber vasfı taşımakta ve iç kontrol sistemiyle ilgili ilkeleri belirlemektedir.

Turnbull raporunda iç kontrol yapısının etkinliğini sağlamada yönetim kurulu sorumludur. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili gerekli bilgilerin bulunduğu yıllık faaliyet raporu yönetim kurulu tarafından yayınlanır (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015). Sağlam bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi ve etkinlik değerlendirmesinin yapılabilmesi için rehberin temeli riske dayanan bir yaklaşım esas alır ve yöneticilere ait yasal sorumlulukları yerine getirmesinde işletmeye özel etkenleri göz önünde bulundurarak faydalanılmasını amaçlamaktadır (Erdoğan, 2009).

### **1.5.5. e-SAC Modeli**

Bilgi işlem teknolojisi alanında risklere yönelik olarak geliştirilen e-Ticaret ile ilgili bir modeldir. Sistemin kurulmasından yönetim sorumlu olup işlemeden iç denetçiler sorumludur. Bilgi işlem teknolojileri yardımıyla güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlamıştır (Alagöz, 2008).

Model yöneticilere ve denetçilere teknolojik risklerin izlenmesi, değerlendirilmesi ve azaltılması konularında güncel bilgiler sunar. Sistem iç kontrolün içeriğine süreçler, işlevler, aktiviteler, alt sistemler ve insan faktörünü dahil eder. İç kontrol sisteminde bilgisayar temelli bilgi sistemlerinin önemine ve iç kontrole etkisine vurgu yapmaktadır (Eralp & Bozbaş, 2014).

### **1.5.6. SysTrust Modeli**

System Trust AICPA ve CICA' nın (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) ortak katkıları ile 1999 yılında geliştirilmiş bir güvence sistemi olarak tanımlanmaktadır. Güvenlik hizmetleri ilke ve kriterleri üzerine kurulmuş olan modelde uygulayıcılar güvenlik, ulaşılabilirlik ve dürüstlük şeklinde üç temel güvenlik ilkesini değerlendirmesi ve test etmesi gerekmektedir. Sistem aynı zamanda dijital ortamlarda üretilen bilginin saklanması, güvenilir finansal raporlamayı ve yöneticilerin işletme hedeflerine ulaşmasını amaçlamaktadır (Eralp & Bozbaş, 2014).

SysTrust sisteminde, sistemin kurulma sorumluluğu üst yönetime, iç kontrolün etkin çalışma sorumluluğu sadece bağımsız dış denetçilere aittir (Aksoy T. , 2005).

## 2. BÖLÜM

### 2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemine ilişkin kavramsal çerçeveden bahsedilmiştir. AB müktesebatı ve uluslararası standartlara uyumlaştırılması amacıyla Türkiye’de, kamu mali yönetim sisteminde birtakım düzenlemeler yapılarak 5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmiştir.

Bu bölümde söz konusu 5018 sayılı kanunun çıkış sebepleri, iç kontrolün kamu kurumlarında gelişimi, yeni kanunun getirmiş olduğu yenilikler incelenecektir. Daha sonra 5018 sayılı KMYKK kapsamında iç kontrol ile ilgili düzenlemelere yer verilecek ve yönetimin iki ayrı unsuru olan iç kontrol-iç denetim arasındaki farklardan bahsedilecektir.

#### 2.1. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROLÜN GELİŞİM SÜRECİ

Türkiye’de son yıllarda “mali yönetim”, “kamu harcama yönetimi” veya “bütçe” alanlarındaki reform sürecine ilişkin önemli çalışmalar yapılmıştır. Özellikle 1990’ların ortalarında AB’ ye üyelik sürecinde atılan adımların etkisiyle, geleneksel kamu mali yönetim sistemimiz güncel ihtiyaçlarımızın gerisinde kaldığından ve AB’ye tam üyelik için aday ülkelerin, AB müktesebatını bütün yönleriyle kabul edip kendi mevzuatlarımızın uyumlu hale getirilmesi, uygulanması ve taahhüt edilen yapısal reformların sürdürülebilmesi adına yürürlükteki kamu mali yönetimi sistemine yönelik değişim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu değişim süreci kamu mali yönetim sisteminde politikaların oluşturulması, stratejik planlama, performans dayalı bütçelerin hazırlanması ve bu süreçlerin denetimi ile kontrol edilmesini kapsamaktadır. Dolayısıyla Türkiye, AB’ ye üyeliği konusunda aday bir ülke olduğu için kamu iç mali kontrol alanında AB standartlarına uyumun sağlanması ve gereken yasal düzenlemelerin yapılması ile yükümlüdür.

Diğer taraftan 1995 yılında kamu mali yönetim sistemine yönelik olarak HMB ve Dünya Bankası (DB) arasında proje anlaşması imzalanmış, bunun sonucunda DB kamusal karar alma süreçleri içerisinde kaynakların etkinlik ve verimliliğinin nasıl kullanılacağına ilişkin yeni prensip ve uygulama çerçevesini göstermek amacıyla ülke

örneklerinin analiz edildiği “Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı” nı yayımlamıştır. Bu çerçevede orta vadeli harcama sistemi olarak adlandırılan ve çok yıllık bütçe projeksiyonlarına dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirmiştir.

2001 Şubat ayında yaşanan ekonomik krizden sonra Uluslararası Para Fonu (IMF) ile imzalanan Stand-By anlaşmasında, kamu mali yönetimi ve denetimi konusunda yasal düzenlemelerin yapılması ön şart olarak sunulmuştur (Arslan, 2015).

AB müktesebatını oluşturan ana başlıklardan biri olan 32. Fasl “Mali Kontrol” hükümlerinden bahsetmekte ve uluslararası kabul görmüş iç kontrol uygulamaları çerçevesinde geliştirilen Kamu İç Mali Kontrol yaklaşımından oluşmaktadır. Bu yaklaşım idarenin tüm harcama, gelir, gider, varlık ve kaynaklarının kontrolünü ayrıca mali yönetimde saydamlık, etkinlik, etkililik, verimlilik ve ekonomiklik ilkelerine uygunluk konularında makul güvence sağlamayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede Türkiye’de, mali kontrol faslı içinde yer alan taahhütlere paralel olarak iç kontrol, iç denetim, merkezi uyumlaştırmaya ilişkin yasal çerçeve oluşturulmuş ve bu yapılar yönetim sistemimiz içerisinde uygulama sürecine dahil edilmiştir. Şüphesiz yaşanan bu değişim ihtiyacının en önemli unsurlarından biri de kurum içinde iç kontrol sisteminin kurulması olup ayrıca ulusal üst politika programlarında kamu mali yönetimi kapsamında iç kontrole dair direktiflerin bulunduğu görülmektedir. Bu doğrultuda iç denetim ve iç kontrol konularına ilişkin merkezi uyumlaştırma birimlerinin HMB’ de oluşturulduğu, kamu mali kontrol sistemine yönelik olarak birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatların yürürlüğe girdiği ve iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik faaliyetlerin başladığı görülmektedir (Eralp & Bozbaş, 2014).

### **2.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kanunun Ortaya Çıkış Sebepleri**

Cumhuriyet döneminde kamu mali yönetim sistemimize yönelik yapılan ilk önemli düzenleme olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1927 yılında çıkarılmıştır. Bu kanun kamu mali yönetim sistemimizin temeli olup, Türk kamu mali yönetim sisteminin anayasası olarak nitelendirilmiş ve yıllar içinde küçük değişiklikler yapılarak ortalama seksen yıllık bir süre uygulanmıştır. Bu geçen sürede dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetim sistemlerinde önemli değişiklikler yaşanmış ve uygulamada iyi örnekler ortaya çıkmıştır (Kesik, 2005). Ancak 1050 sayılı Muhasebe-



i Umumiye Kanunu ile oluşturulan sistemimiz dünyada uygulananın aksine, çağdaş mali yönetim anlayışının gerisinde olduğu, değişiklikleri gidermede yetersiz kaldığı, tüm kurumları kapsamadığı gibi özetle Dünya’da ve Türkiye’de yaşanan reform çalışmaları kapsamında modern yaklaşımdan uzak statik bir yapıda olduğu kabul edilmektedir (Candan, 2006).

Kanunda, çağdaş yönetim anlayışına hâkim stratejik planlama, çok yıllık ve performans esaslı bütçeleme, performansa yönelik izleme ve değerlendirme, mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi kamu iç mali kontrol sisteminin etkinliğinde önemli olan konulara yer verilmemiştir (Uzunay, 2007). Dolayısıyla AB’ ye katılım sürecinde istenen standartlara uyum için kamu mali yönetiminde reform kaçınılmaz olmuştur.

1050 sayılı kanunda kamu mali yönetim sistemine yönelik eksiklikler ve eleştiriler şu şekilde sıralanabilir (Candan, 2006);

- Bütçe ve mali yönetim sisteminin kapsamı kısıtlı kalmıştır. Genel bütçe, döner sermayeli işletme bütçeleri, katma bütçe, mahalli idare bütçeleri gibi çok sayıda bütçe türü bulunması ayrıca sadece genel ve katma bütçenin kanunlaşması diğer bütçelerin ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmesi,
- Bazı mali işlemlerin bütçede yer almayarak bütçe dışı harcama yapılması ve bu harcamaların denetim dışı kalması,
- Bütçelerin bir mali yılı kapsayacak şekilde hazırlanması sebebiyle kalkınma planları arasındaki ilişkinin kopması, planlama, programlar ve bütçeleme arasındaki uyumunun kurulmaması,
- Bütçe ödeneklerinin amacına uygun kullanımını sağlayacak mekanizmaların olmayışı,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmaması. Dolayısıyla muhtemel yolsuzluk, israf gibi suistimallerin denetimini sağlayacak mekanizmanın olmaması,
- Harcama süreci ön kontrol aşamalarının çokluğu sebebiyle harcamalarda gecikmelerin oluşması ve etkin bir kontrol sisteminin kurulamaması,
- Yetki ve sorumluluk tanımlanmaları iyi yapılmadığından harcama sürecindeki yetki ve sorumluluk dengesinin kurulamaması,

- Kamu mali yönetimin temel unsurlarında stratejik planlama, çok yıllık ve performans esaslı bütçeleme, şeffaflık ve iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi konularına yer verilmemiş olması,
- Bütçe kod yapısının yetersiz oluşu ve kodlama sisteminin etkin kullanılmaması,
- Kamu idareleri arasında farklı muhasebe uygulamalarının olması sebebiyle muhasebe uygulamalarında birliğin sağlanamaması ve tüm kamu kurumlarında finansal tabloların konsolide edilmemesi,
- Muhasebe sisteminin nakit esaslı olması,
- Faaliyet sonuçlarının finansal raporlarda izlenememesi ve finansal tabloların işlevsel olmayışı,
- Kamu kurumlarının zamanında güvenilir bilgi, hesap verebilirlik ve saydamlığı sağlamak adına rapor ve mali verilerin kamuoyuna açıklanmaması,
- Kamu kurumlarına Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin evrak üzerinde yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kaldığından dış denetim kapsamının dar olması,
- Mali disiplin sağlanamadığından kamu kaynakları yasa dışı yollarla amaç dışı kullanılması, usulsüzlük ve yolsuzluğu önlemeye yönelik kurumlar arası denetim karmaşası olduğu için denetim sistemin etkili olmaması,
- Kamu idarelerinde çağdaş denetim yaklaşımın gereği olan iç denetim sisteminin kurulmamış olması, denetimin belli faaliyetlerle sınırlı kalması,
- Bilgi işlem sistemlerinin kullanılmaması ya da yetersiz kalması,
- Katı hiyerarşik yapının olması,
- Genel yönetim kapsamındaki idareler için tek bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulmamış olması,

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa getirilen eleştiriler ve eksiklikler olarak sayılmaktadır.

Belirtilen bu eksiklik ve eleştirilere karşı kamu mali yönetim sisteminde değişikliğe gidilmesi düşüncesiyle bazı komisyonlar kurulmuş ve çeşitli raporlarda yeni sisteme geçişe yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle kalkınma planları, orta vadeli programlar gibi çalışmalarda mali yönetim sisteminin değişikliğine yönelik düzenlemelere gidilmiştir (Arcagök, Yörük, & diğerleri, 2004). Buna istinaden sekizinci beş yıllık kalkınma planı çalışmalarında “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden

Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” yayımlanmıştır. Rapora göre; bütçe hazırlanması, uygulanması ve kod yapısını ele alan orta vadeli harcama sistemine geçilmesi, işlemlerde mali saydamlık kriterinin sağlanması, bütçeleme süreçleri ile denetim sisteminde etkinliğin artırılması, performans denetimine geçiş ve kurumsal anlamda yeniden yapılandırma konuları kamu mali yönetimi kapsamında atılan ilk adımlardan olmuştur (DPT, 2000). Bu komisyon raporunun ardından sekizinci beş yıllık kalkınma planı yayımlanmış ve planda;

- Kamusal faaliyet alanındaki tüm harcamalar bütçe içine alınacaktır.
- Planlama ve bütçeleme arasında kurulacak ilişkinin orta vadeli harcama sistemine dayanak olan bütçeleri hazırlamak suretiyle sağlanacaktır.
- Kaynak dağılımının stratejik önceliğe göre oluşturulması ve etkinliğini sağlayacak düzenlemeler ile mali saydamlığı arttıracak işleyişler geliştirilecektir.
- Yetki ve sorumluluk açık olarak tanımlanacak dolayısıyla hesap verme sorumluluğu doğacaktır.
- Denetim sisteminin bağımsızlığı sağlanacaktır.
- Kurumlarda etkinliği ölçmede performans denetimine geçilecektir.
- Harcamaların artışı kontrol altında tutulacak, borçlanmalar düzenli bir şekilde raporlanarak şeffaf hale getirilmesi gibi mali yönetime ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

2001, 2002, 2003 yıllarında yapılan ulusal programlarda, Türkiye’de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi eylem planına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı ve orta vadeli hükümet programlarında kamu mali yönetiminde yapılması gereken değişiklikler için önerilere yer verilmiştir. Ayrıca HMB tarafından oluşturulan bir komisyon; AB, DB ve IMF uzmanları ile Başbakanlık, Sayıştay, DPT Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığından katılan uzmanlar ile görüşülerek çalışmalar sürdürülmüş ve 2003 yılının sonuna doğru 5018 sayılı KMYKK Resmî Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Arcagök, Yörük, & diğerleri, 2004). Ancak 2005 yılının sonunda bazı yapısal düzenlemeler yapılarak kanunda uygulanabilirlik seviyesi artırılmış, iç kontrol sistemine yönelik tanımlar yeniden yapılarak daha kapsamlı hale getirilmiş ve 2006 yılında tüm kamu kurumlarında uygulamaya girmiştir. Kanunun beşinci kısmı 55 ve 67’nci maddeleri arasında iç kontrol sisteminden bahsetmektedir (Açıksöz, 2006).

### 2.1.2. 5018 Sayılı Kanununun Getirdiği Yenilikler

Kamu yönetiminde reformun mali kısmını oluşturan 5018 sayılı kanunun kabul edilmesiyle yeni kanunda;

Kamu mali yönetimi; “kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak”,

Mali kontrolü ise “kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ilgili mevzuatlarda belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla mali yönetim ve kontrol sistemi bu yaklaşım ve kavramlar üzerine kurulması sebebiyle kurumda mali yönetim ve kontrol sistemlerinin oluşturulmasında öncelikle bu ana unsurların sağlanması gerekmektedir.

5018 sayılı kanunun dayandığı unsurlar ve esaslar şu şekildedir (Candan, 2006);

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- Hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu
- Stratejik planlama
- Performans esaslı bütçeleme
- Orta vadeli harcama programı- çok yıllık bütçeleme
- Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kurulması
- Mali saydamlık
- İstatistiklerin ve faaliyet raporlarının kamuoyuna sunulması
- İç kontrol sistemi
- İç denetim
- Dış denetim

KMYKK yenilikler ise şu şekilde özetlenmektedir (Candan, 2006);

• Bütçeleme türleri uluslararası standartlara uygun olarak tasarlanmış ve katma bütçeler kaldırılarak, kamu idarelerinin idari ve mali statülerine göre genel veya özel bütçeli hale getirilmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bütçesinden oluşmaktadır.

- Bütçelerin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağı, mali işlemlerin muhasebeleşmesi, raporlanması ve mali kontrolü belirlenmiştir.

- Her türlü iş, işlem ve süreçlerle ilgili hesap verme ve yönetim sorumluluğunun sağlanması amaçlanmıştır.

- Plan ve harcama ilişkisini güçlendirmek amacıyla kamu kurumlarında kalkınma planlarının, yıllık programların ve ekonomik şartlar çerçevesinde stratejik planlarının hazırlanması zorunluluğu getirilmiş, bütçelerin bu planlara dayandırılması sağlanmıştır.

- Stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, hesap verebilirlik, mali saydamlık, iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim kavramları sisteme dahil edilmiştir.

- Yıllara sâri yüklenmeye girişilmesine ilişkin esaslar yeniden düzenlenmiştir.

- Harcama süreçleri ve bu süreçlerde görevlendirilecek kişiler yeniden belirlenmiş, HMB ile Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol etme yetkisine son verilerek bunun yerine yönetim sorumluluğu çerçevesinde kurumların harcama birimleri ile mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol sistemine yer verilmiştir.

- Görev, yetki ve sorumluluğu üstlenen aktörler yeniden tanımlanmış, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi gibi aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş, yapmaları gereken işlem ve incelemelerin sınırları çizilmiştir.

- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi sağlanmış ve bunun gereği olarak kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettikleri mali yılın hesaplarında gösterilme esası kabul edilmiştir.

- Hesap verme ve mali saydamlık gereği, mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının belirlenen sürelerde kamuoyuna ve ilgili makamlara açıklama zorunluluğu getirilmiştir. Böylece üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimi yetkilileri her yıl faaliyet raporu düzenlemekle mükelleftir. Hazırlanan raporlar Sayıştay tarafından incelenecek ve TBMM'ye sunulacaktır.

- Yeni mali yönetimin önemli bir unsuru kurumlarda iç kontrol sisteminin kurulmasıdır.

- İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak iç denetim sistemi getirilmiştir.

- Kamu idarelerinde strateji geliştirme birimi kurulacaktır. Bu birimin olmadığı idarelerde mali hizmetler birimi işlemleri gerçekleştirecektir.

- Tüm kamu kurumları dış denetime tabi tutulacaktır. Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin kurumsal ve nitelik olarak kapsamı genişletilerek, yönetimin her türlü mali karar ve işlemlerini kanunlar çerçevesinde, kurum stratejik planında yer alan amaç ve hedeflerine göre uygunluk ve performans denetimi yapılacaktır.

- Muhasebe-i Umumiye Kanunundan günümüze kadar kamu idarelerinin sayısı, niteliği ve teşkilatlanmasıyla ilişkili olarak ciddi değişikliklerin meydana gelmesi değişimin nedenleri arasındadır.

Yukarıdaki sayılan yeniliklere ek olarak 5018 sayılı kanunun amacı; “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.” şeklindedir.

## **2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL**

### **2.2.1. İç Kontrol Tanımı**

İç kontrol sistemi aslında yeni bir uygulama olmadığı ve birinci bölümde de bahsedildiği gibi çeşitli ülkelerin yapılarına göre değişik şekillerde yürütüldüğü anlaşılmıştır. Günümüzde ise bu farklılık ve dağınık sistem yerine, sistematik bir şekilde benimsenen iç kontrol standartlarından oluşmaktadır. Türkiye’de iç kontrol yöntem ve prosedürlerini bir araya getirmeye yönelik çıkarılan yasal mevzuat 5018 sayılı KMYKK’ dır. Bu kanunda iç kontrol, dünyada genel kabul görmüş en iyi uygulama örnekleri olan COSO ve INTOSAI modelleri dikkate alınarak hazırlanmıştır (Erdoğan, 2009). Kanunda iç kontrol sistemine yönelik hükümlerden 55 ve 67’nci maddeler arasında bahsedilmiştir.

5018 sayılı kanunun 55’inci maddesine göre iç kontrol;

“İdarenin 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 diğerkontroller bütünü” olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanıma göre iç kontrol;

- İdarenin amaç, hedef ve politikalarını gerçekleştirmeye yönelik olması,
- Faaliyetlerin mevzuata uygun bir şekilde etkili, ekonomik ve verimli yürütülmesini,
- Kurumsal kaynak ve varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve yönetimin ihtiyaç duyduğu mali ve mali olmayan her türlü bilgini zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi aynı zamanda yönetime iletilmesini amaçlayan,
- İç denetim faaliyetini de içinde barındırdığı anlaşılmaktadır.

Kanundaki tanıma bakıldığında uluslararası standart ve uygulamalara uyum sağladığı görülmektedir. Ayrıca görev ve yetkileri itibariyle mali yönetim ve kontrol süreçlerinin uygulanmasına bağımlı standart ve yöntemler HMB, iç denetim ile ilgili standart ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirleneceğini, geliştirileceğini ve uyumlaştırılacağından bahsetmektedir.

İç kontrolün temel ilkeleri ise İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda açıklanmıştır. Usul ve esasların 6’ncı maddesinde bahsedilen iç kontrol ilkeleri;

- “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 malî ve malî 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 malî yönetim ilkeleri esas alınır.” şeklinde sıralanmıştır.

Temel ilkelere de bahsedildiği üzere, iç kontrol sistemin oluşması ve yürütülmesinde sorumluluk doğrudan yönetime aittir. Sistem gereği kurum içindeki tüm çalışanlara, buldukları pozisyonların gerektirdiği işlemlerde hesap verme

sorumluluğu yüklenerek sürecin içine dahil edilmeli ve yılda en az bir kez değerlendirilmeli, önlem alınmasının gerektiği alanlarda zamanında müdahaleler yapılarak sistem iyileştirilmeli ve devamlı takip edilmelidir.

### 2.2.2. İç Kontrolün Amaçları

İç kontrolün amaçları, 5018 sayılı kanununun 56'ncı maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4'üncü maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

“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 malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.”

Bahsedilen iç kontrolün amaçları, uluslararası düzeyde kullanılan COSO modeli ile benzerlik göstermektedir.

Amaçlara bakıldığında hizmetlerin gerçekleşmesinde kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında, mali iş ve işlemlerin yürütülmesinde kanunlara uyulması, etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin sağlanması, kamu varlıklarının kötüye kullanımı, israf ve kayıplara karşı korunması, mali işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, her türlü kararların oluşması ve izlemek için gerekli raporların zamanında, düzenli ve güvenilir olması amaçlanmaktadır.

Kurum ve kuruluşlarda iç kontrolün etkin, sistematik bir şekilde kullanılabilmesi için üst yönetim ve uygulayıcıların amaçları iyi bilmeleri ve uygulamaları gerekir. Ayrıca, gelişen ve değişen teknolojilere uyum sağlayarak kurum içinde bilgi işlem sistemlerinden faydalanmak, amaçların gerçekleşmesi ve etkinliği arttırmak adına büyük öneme sahiptir.



### 2.2.3. İç Kontrolün Unsurları

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7'nci maddesinde iç kontrolün unsurlarından bahsedilmektedir. Buna göre unsurlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinden oluşmaktadır. 5018 sayılı kanunun iç kontrolde çizdiği genel çerçeveye bakıldığında iç kontrol unsurlarının uluslararası kabul gören COSO modelinin bileşenleriyle aynı olduğu görülmektedir. Usul ve esaslar çerçevesinde iç kontrol unsurları;

- Kontrol Ortamı: “İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.”

Ayrıca kanunun 57'nci maddesinde; “mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamı ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” şeklinde kontrol ortamından öneminden bahsedilmektedir. Kontrol ortamı, kurumun kurumsal yapısından bir unsurdur. Kurumsal yapının etkinliği paralel olarak iç kontrol sistemini etkin kılacaktır.

- Risk Değerlendirmesi: “Mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.”

Risk değerlendirmede öncelik hile risklerinin yönetilebilmesi, hâlihazırda riskler için oluşturulacak mekanizma ve karşılıkların verilmesi gerektiği konusunda yönetime doğru bilgiler sağlanmasıdır. Yönetim mevcut riskleri, belirlenen prosedürler çerçevesinde plan ve programlar çerçevesinde karşıt faaliyetler oluşturma ya da riski kabul etme kararı verebilir (Gülten, 2014).

- Kontrol Faaliyetleri: Risklere karşı “önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.” Bu aşamada yönetim tarafından belirlenen ilkelerin uygulanması için politika ve prosedürler belirlenmelidir.

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

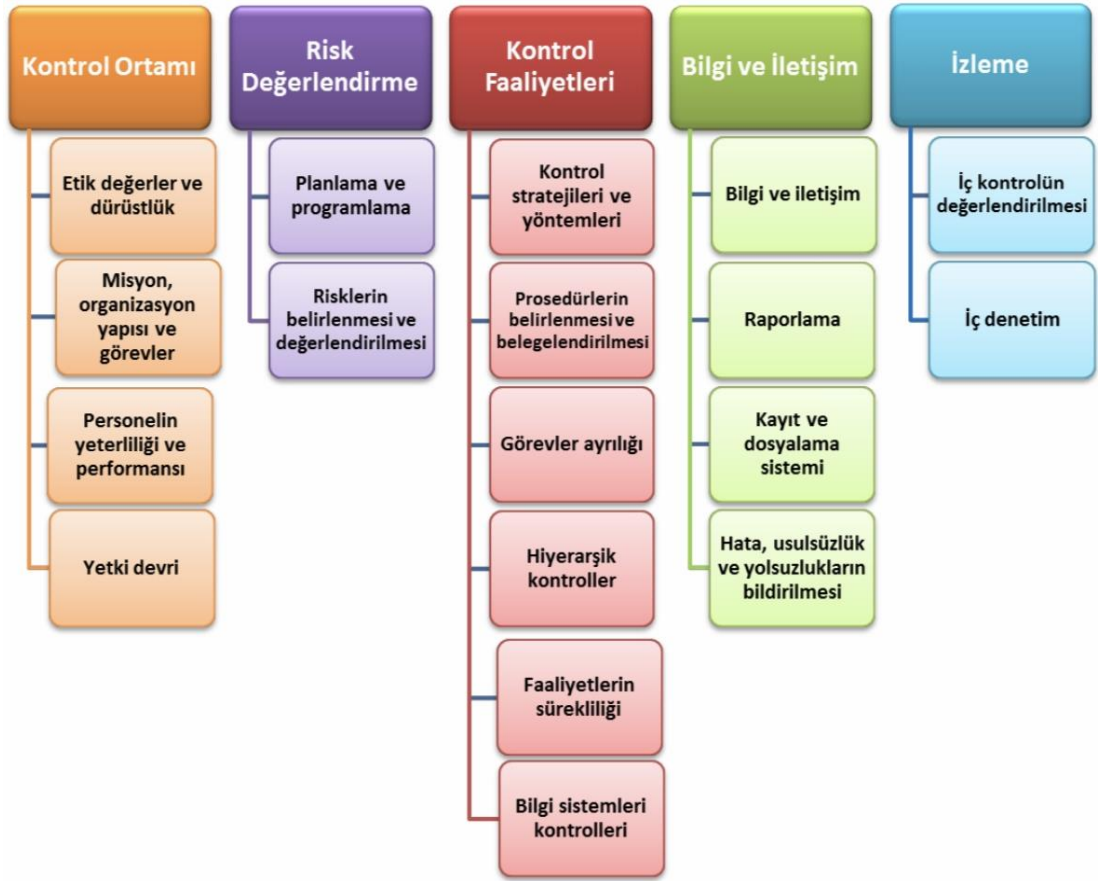
- İzleme: “İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.” İç kontrolün dinamik bir yapıda olması sebebiyle sistemin devamlı izlenmesi ve gerekli durumlarda önlemlerin alınması gerekmektedir.

#### **2.2.4. Kamu İç Kontrol Standartları**

5018 sayılı kanunun 55’inci maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 5’inci maddesi gereği iç kontrol standartlarının merkezi uyumlaştırma görevi HMB tarafından belirlenecek ve yayımlanacaktır. Kamu idareleri finansal ve finansal olmayan her türlü işlemlerde iç kontrol standartlarına uymak ve gerekeni yapmakla yükümlüdür. Ancak idareler 5018 sayılı kanuna ve standartlara aykırı olmayacak şekilde faaliyet alanları içinde ihtiyaç duyulan süreç, yöntem ve idareye ilişkin özel işlemler için standart belirleyebileceklerdir.

Türkiye’de kamu iç kontrol standartlarına ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi gereğince HMB tarafından 26 Aralık 2007 tarihinde Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır. Bu tebliğ COSO ve INTOSAI gibi uluslararası standartlardan esas alınarak hazırlanmıştır.

HMB tarafından yürürlüğe giren tebliğde 5 bileşen, 18 standart ve bu standartların sağlıklı bir şekilde oluşmasına yardımcı olacak şartlar belirlenmiştir. Aşağıda, tebliğde yer alan iç kontrol bileşenleri, standartları ve gerekli şartlar yer almaktadır.



Şekil 2.1 Kamu İç Kontrol Standartları (Hazine, 2014)

• **Kontrol Ortamı Standartları:** Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminde bulunan diğer bileşenlerin temelinde genel bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu standartla mesleki ve kişisel dürüstlük, personel ve yönetime ait uyulması gereken etik değerler, iç kontrol sistemini destekleyici davranış ve tutumlar, mesleki yeterliliğin sağlanması, kurumsal yapının oluşturulması, insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürler ile yönetim ve iş yapma kültürünü oluşturmaya yönelik hususlar yer almaktadır. HMB'nin çıkardığı Kamu İç Kontrol Standartlarında yer alan kontrol ortamı standartları şu şekilde sayılmıştır:

**Standart 1. Etik Değerler ve Dürüstlük:** Personelin davranış ve tutumlarını belirleyen etik değerlerin, kurum içindeki herkes tarafından bilinmesinin sağlanması gerekmektedir. Tebliğde yer alan bu standart için genel şartlar şu şekildedir:

- "İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.

- İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.

- Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.
- Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.
- İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.
- İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.”

İyi işleyen bir organizasyon için etik değerler ve dürüstlük ilkesi büyük önem arz etmektedir. Bu ilkenin gereği olarak üst yönetimin sistemin gereklerini yaparak sahiplenmesi personelin benimsemesini sağlayacak yöntemlere ağırlık verilmesi gerekmektedir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

**Standart 2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler:** İdarede, misyon ile birim ve personelin görev tanımı yapılarak yazılı olarak belirlenmesi, duyurulması ve idareye uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması sağlanmalıdır.

Kurumun misyonu var oluş amacı ile kamu içinde sağladığı mevcut fonksiyonlarını göstermektedir. Stratejik planlarda da yer alan misyon bir kuruluşun varlık sebebidir. Bu sebeple misyonun idarede sunulan tüm faaliyet ve hizmetleri kapsamı gerekmektedir.

İdarenin organizasyon yapısı da kontrol ortamını etkileyen unsurlardan olup amaçları gerçekleştirmeye yönelik bir çerçeve sunmaktadır. Organizasyon yapısında yer alan birimlerin görevleri idarenin misyonuyla uyumlu olması gerekmektedir. Görev tanımları yazılı olarak tanımlanmalı, çalışanların görevleri ve bunlara ilişkin yetki ve sorumlulukların yer aldığı görev dağılım çizelgesinin kurumdaki tüm birimlerde oluşturulması gerekmektedir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014). Tebliğde yer alan bu standart için genel şartlar şu şekildedir:

- “İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.

- Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerce yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

- İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.

- İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.

- İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.

- İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

- Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.”

**Standart 3. Personelin Yeterliliği ve Performansı:** İdareler, personeli için görev ve yeterlilikleri arasında uyum sağlayarak, performansını değerlendirmek ve geliştirmeye yönelik önlemleri almalıdır. Tebliğde yer alan bu standart için genel şartlar şu şekildedir:

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

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

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

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

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

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

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

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

**Standart 4. Yetki Devri:** İdareler, yetki ve yetkinin sınırlarını açıkça belirlemeli ve bu yetkileri ilgili kişilere yazılı şekilde bildirilmesini sağlamalıdır. Yetki devredilirken önemi, sorumluluğu ve riskleri düşünülerek devir yapılmalıdır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007).

Yetki, idaredaki işlem veya kararların hangi makamlarca yapılacağını göstermektedir. Yetkinin devri ise herhangi bir konu hakkında karar almak, faaliyette bulunmak veya emir verme sorumluluğunun başka kişilere devredilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Ancak yetki devredilirken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Yalnızca kanunun izin verdiği hallerde devir yapılabilir. Devredilen yetkinin önemi dikkate alınmalı ve bütün yetkiler devredilmemelidir. Aynı konu hakkında birden çok kişiye yetki devredilmemeli ve belli zamanlarda yetkiyi devreden makamlara bilgi verilmelidir. Unutulmamalıdır ki yetki devri kişiye olamayıp makama yapılmaktadır. Yetkili makamda personel değişse bile devir açıkça kalkmadığı müddetçe geçerliliği devam edecektir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014). Tebliğde yer alan yetki devri ile ilgili genel şartlar:

- “İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.

- Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.

- Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.

- Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

- Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.”

• **Risk Değerlendirme Standartları:** Risk değerlendirmesi, idaredaki hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin tanımlanarak analiz edilmesi ve bu riskler için gereken önlemlerin alınması sürecini oluşturur. Risk değerlendirmesinde iki standart bulunmakta olup şu şekildedir:

**Standart 5. Planlama ve Programlama:** İdareler, yapılacak faaliyetler, amaç, hedef ve göstergeleri ile bunların gerçekleşmesi için gereksinim duyulan kaynakların yer aldığı plan ve programlarını oluşturarak duyurmalı aynı zamanda faaliyetlerin bu planlara uygunluğunu sağlayacak yöntemler geliştirmelidir. Tebliğde yer alan planlama ve programlama ile ilgili genel şartlar şu şekildedir:

- “İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.

- İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

- İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

- Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

- Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

- İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.”

**Standart 6. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi:** İdareler, stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek iç ve dış risklerini, sistematik bir şekilde analizler yaparak tanımlamalı, değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:

- “İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.

- Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.

- Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.”

• **Kontrol Faaliyetleri Standartları:** Kontrol faaliyetleri, idarede hedeflerin gerçekleşmesini sağlamak ve belirlenmiş risklerin yönetilmesi amacıyla oluşturulacak politika ve prosedürlerdir. İdarelerin karar, faaliyet ve işlemlerini yürütürken ortaya çıkabilecek risklerin kontrol edilmesidir. Doğrudan hedefe ulaşılacak şekilde

tasarlanması gerekmektedir. Kontrol faaliyetlerinin uygulanabilirliği, tutarlı ve anlaşılabilir olması kontrollerin etkinliğinin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Kamu İç Kontrol Standartlarında yer alan kontrol faaliyetleri standartları şunlardır:

**Standart 7. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri:** İdareler, stratejik hedeflere ulaşabilmek ve olası risklerini karşılamak için uygun kontrol yöntem ve stratejilerini belirleyerek uygulamalıdır. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:

- “Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme vb.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

- Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsmalıdır.

- Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsmalıdır.

- Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.”

**Standart 8. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi:** İdarelerde, faaliyetler ile mali işlem ve kararlar için gereken yazılı prosedürler ve bu hususlarla bağlantılı düzenlemelerin hazırlanması, güncelliğinin sağlanması ve ilgili personelin erişebilirliğine sunulması gerekmektedir. Tebliğde yer alan bu standart için genel şartlar şu şekildedir:

- “İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

- Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

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

**Standart 9. Görevler Ayrılığı:** İdarelerde muhtemel yolsuzluk, usulsüzlük, yanlışlık, eksiklik ve hatadan kaynaklı riskleri azaltmaya yönelik mali karar ve işlemler ile faaliyetlerin onaylanma, uygulanma, kaydedilme ve kontrol edilme işlemlerinin her biri farklı personel tarafından yapılacak şekilde paylaşılmalıdır. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:



- “Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

- Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.”

**Standart 10. Hiyerarşik Kontroller:** İdarede yöneticilerin belirlediği iş ve işlemlerin prosedürler ve politikalara uygunluğu sistematik olarak kontrol edilmelidir. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:

- “Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

- Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.”

**Standart 11. Faaliyetlerin Sürekliliği:** İdarede faaliyetlere ilişkin sürekliliğin sağlanması için gereken önlemlerin alınması gerekmektedir. Faaliyetlerin aksamasına neden olabilecek her türlü risklere karşı tedbir alınmalıdır. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:

- “Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.

- Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

- Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.”

**Standart 12. Bilgi Sistemleri Kontrolleri:** İdareler, bilgi sistemlerinde süreklilik ve güvenilirliği sağlamak amacıyla gereken kontrol mekanizmalarını geliştirmelidir. Üretilen bilgilerin doğru ve eksiksiz olmasını sağlayabilmek için bilgi işlem sistemlerine uygun kontroller uygulanmalıdır. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:

- “Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

- Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.

- İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.”

• **Bilgi ve İletişim Standartları:** İdarelerde, ihtiyaç duyulan bilginin yönetici, personel ve diğer kişiler tarafından belirlenen formatta sunulması ve ilgili kişilerin iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmeye imkân sağlayacak iletişim, bilgi ve kayıt sisteminin tümünü kapsamaktadır. İç kontrolün diğer standartları olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme arasındaki ilişki iletişim ve bilgi paylaşımı yoluyla sağlanmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartlarında yer alan bilgi ve iletişim standartları şunlardır:

**Standart 13. Bilgi ve İletişim:** İdareler, birim ve çalışanların performansını izleyebilmek, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve hizmetlerde memnuniyet ve etkinliğin sağlanması amacıyla bilgi ve iletişim sistemlerinin doğru ve uygun bir şekilde belirlemelidir. Tebliğde yer alan bu standardın şartları şu şekildedir:

- “İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.

- Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.

- Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.

- Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.

- Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkânı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.

- Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.

- İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.”

**Standart 14. Raporlama:** İdareler belirlenmiş olan stratejik amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile bunların sonuçlarını, hesap verebilirlik ve saydamlık ilkeleri gereğince raporlamalıdır. Tebliğde yer alan raporlama standardı için genel şartlar şu şekildedir:

- “İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.

- İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.

- Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.

- Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.”

**Standart 15. Kayıt ve Dosyalama Sistemi:** İdareler, gelen ve giden evraklar dahil olmak üzere iş ve işlemlerin sistematik olarak kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır. Kayıt ve dosyalama standardı için tebliğde yer alan genel şartlar şu şekildedir:

- “Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.

- Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.

- Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.

- Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.

- Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

- İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.”

**Standart 16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi:** İdareler, yolsuzluk, usulsüzlük ve hataların belirlenmiş bir düzende bildirilmesini sağlamak amacıyla yöntemler geliştirmelidir. Tebliğde yer alan bu standart için genel şartlar şu şekildedir:

- “Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.

- Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.

- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır.”

• **İzleme Standartları:** İç kontrol sisteminin hangi durumda olduğu, kaliteli bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğini değerlendirecek bütün izleme faaliyetlerini kapsamaktadır. İzleme standardı iç kontrole ilişkin sorunları zamanında tespit edip giderebilmek, etkinliğinin düzenli aralıklarla gözden geçirilmesi ve iç kontrol güvence beyanlarında ispat oluşturabilmek için gereklidir. Kamu İç Kontrol Standartlarında yer alan izleme standartları şunlardır:

**Standart 17. İç Kontrolün Değerlendirilmesi:** İdareler, kurulan iç kontrol sistemini belirlenen zamanlarda değerlendirmeli ve bu zamanın bir yılı geçmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sistemi her yıl bir kez değerlendirilmiş olacaktır. Tebliğde yer alan bu standart için genel şartlar şu şekildedir:

- “İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.

- İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.

- İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.

- İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

- İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.”

**Standart 18. İç Denetim:** İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyeti sağlamaları gerekmektedir. İç denetçiler, iç kontrolün etkinliği, yeterliliği ve sağlıklı olarak yürütülmesi hususlarında denetim yapmakla birlikte üst yönetime bilgi verme, öneride bulunma gibi gerekçelerle danışmanlık hizmeti ve güvence vermektedirler. İç denetim standardına ilişkin tebliğde yer alan genel şartlar şu şekildedir:

- “İç denetim faaliyeti İDKK tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.

- İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.”

Kamu iç kontrol standartlarıyla idarelerde iç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi ve değerlendirilmesi aşamalarında dikkat edilmesi gereken temel yönetim kural ve hükümlerini göstermekle birlikte tüm kamu kurumlarının kapsamlı, tutarlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesini amaçlamıştır. Standartlar yayımlanmadan önce iç kontrolün kapsamı ve içeriği net bir şekilde anlaşılmasında bazen de ön mali kontrol faaliyetiyle karıştırıldığı görülmüştür. Standartların yayımlanmasıyla iç kontrolün içeriği, görev ve sorumlulukları somut bir şekilde ortaya konmuştur (Candan, 2009).

### **2.2.5. İç Kontrol Sisteminin Yapısı**

KMYKK'nın 57'nci maddesinde iç kontrolün yapısına ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Buna göre “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” şeklinde bahsedilmiştir.

Mevzuatta da bahsedildiği üzere iç kontrolün yönetimin bir fonksiyonu olduğu anlaşılmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ve takibinin yapılmasından üst yönetim sorumlu olup bu sorumluluğun gereklerini, mali hizmetler birimleri ya da strateji geliştirme birimleri, harcama birimi ve iç denetim birimleriyle yerine getirmektedir. İç kontrol ve ön mali kontrol süreçleri ile mali yönetime ilişkin standart ve yöntemler HMB, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İDKK tarafından belirlenir (Bozkurt M. , 2010). Kamu kurumlarının bu standart ve yöntemlere uyum sağlanması beklenmekte ve düzenli olarak sistemin işleyişi ile ilgili HMB' ye raporlanması istenmektedir.

## **2.2.6. Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde Rol Alan Birimler**

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin işleyişinde rol alan, yetki ve sorumlulukları belirlenen birimler, KMYKK ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8.maddesinde düzenlenmiştir. Bu mevzuat hükümleri gereğince kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişine ilişkin sorumlular; üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi ile muhasebe yetkilileri ve iç denetçiler olarak belirlenmiştir. Ayrıca kanunun 55'inci maddesinde mali yönetim ve iç kontrole ilişkin standartların belirlenmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılması için HMB görevlendirilmiştir. Buna göre Bakanlık, iç kontrol yöntem ve standartlarına uyulup uyulmadığının izlenmesi, iç kontrol ve ön mali kontrol kapsamında idarede sistemin hazırlanması ve sürdürülmesi hususunda kamu kurumlarından belli aralıklarla rapor ve bilgiler almakta, kurulan sistemlerin uygulanmasındaki izleme görevi merkezi uyumlaştırma birimi olarak da adlandırılan HMB'nin, süreçleri izleme ve değerlendirmesi gerekmektedir.

**Üst Yöneticiler:** Üst yöneticiler mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve gözetilmesinden sorumludur. 5018 sayılı KMYKK' nın 11'inci maddesinde kamu kurumlarında üst yöneticilerin kimler olabileceğini açıklayarak; Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yöneticinin Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği, il özel idarelerinde valinin, belediyelerde ise belediye başkanının üst yönetici olduğundan bahsedilmiştir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8. maddesinde üst yöneticilerin iç kontrol sistemine ilişkin sorumlulukları, mesleki değerler ve yönetimde dürüstlük anlayışının olması, mali konularda yetki ve sorumlulukların yeterli ve bilgili yöneticiler ve personele verilmesi, belirlenen standartlara uyumun sağlanması, mevzuat hükümlerine aykırı gelecek faaliyetlerin gerçekleşmeden önlenmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışının gerektirdiği çalışanlar için uygun çalışma ortamı ile iş ve işlemlerde saydamlık ilkesinin sağlanması konularında yetki sınırları içinde sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda sorumluluklarının bunlarla sınırlı olmayarak kurum kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik şekilde elde edilerek kullanılması, her türlü kötü kullanım ve kayıp gibi olumsuz durumların önlenmesi, mali yönetim ve kontrol sisteminin uygun bir şekilde işleyişi, gözetilmesi

ve izlenmesi faaliyetlerinden ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukları yerine getirmekten sorumludur.

Kanuna göre üst yöneticiler, bu sorumlulukların gerekleri için kurumdaki her birimin harcama yetkilisi, malî hizmetler birimiyle ve iç denetçiler vasıtasıyla yerine getirmelidirler.

Üst yöneticiler yapılan iş, işlem ve faaliyetlerin kurum amaçlarına, mali yönetim ilkelerinin doğruluğuna, kontrol ve mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirdiğine istinaden her yıl hazırlanması gereken idarenin faaliyet raporuna iç kontrol güvence beyanını eklemelidir. Aynı zamanda kurum içi denetim sistemini oluşturmak ve iç kontrol sisteminin etkinliği sağlaması için sertifikaya sahip olan kişilerden iç denetçi atanması ve aynı şekilde görevinden alınmasında yetkilidir. Dolayısıyla iç kontrol sürecinde elde edilen bilgiler ve iç denetim raporlama sonuçları karşılaştırılıp kaynakların etkili, verimli ve ekonomik kullanımına ilişkin tedbirleri almakla görevlidir (Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 2006).

**Harcama Yetkilileri:** Harcama yetkilileri, görevleri ve yetki alanı dahilinde idari, malî karar ve işlemlere bağımlı olarak iç kontrol sistemi ve ön mali kontrolün işleyişi ile süreç kontrolünün uygulanmasından sorumludur (Yaman, 2008). Bu sorumluluk gereği hizmet ve faaliyetlerin yürütülmesi, harcamanın yapılması, ödeneklerin kullanımı sırasında etkin ve yeterli kontrol süreçlerinin oluşturulup uygulanması ve bu süreçlere ait izleme faaliyetinin doğru bir şekilde yapılmasını kapsamaktadır (Candan, 2006). 5018 sayılı KMYKK' nın 31'inci maddesinde bütçeden ödenek tahsis edilen her birim harcama birimi, harcama birimlerinin en üst yöneticileri de harcama yetkilisi olduğu ifade edilmiştir.

Üst yöneticiler gibi her yıl harcama yetkilileri de birimlerine ait "iç kontrol güvence beyanı" düzenlemekle yükümlüdür. Buna göre iş ve işlemlerin idarenin amaçlarına, mali yönetim ilkelerinin doğruluğuna, kontrol ve mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirdiğine istinaden her yıl hazırlanması gereken birim faaliyet raporuna iç kontrol güvence beyanı eklenmelidir. (Candan, 2006). Harcama yetkililerine verilen sorumluluklar şu şekilde sıralanabilir (İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, 2014):

- "Harcama biriminin iç kontrol sisteminin işleyişini izlemek ve değerlendirmek,

- Performans risklerini izlemek ve en az yılda bir kez değerlendirmek,
- Kontrol öz değerlendirmelerin yapılmasını sağlamak,
- İç ve dış denetim raporlarında yer alan önerilere ilişkin önlemler almak,
- İç kontrol güvence beyanını imzalamak,
- HMB Strateji Geliştirme Başkanlığına iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirilmesine yönelik gerekli bilgileri sağlamaktır.”

**Gerçekleştirme Görevlileri:** 5018 sayılı kanuna göre; bütçeden herhangi bir giderin yapılabilmesi için yapılacak işin, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığı veya gerçekleştiğini, görevlendirilen kişi veya komisyonlar tarafında onaylanması ve yapılan işlem için gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple gerçekleştirme görevlileri verilen harcama talimatıyla birlikte işin yaptırılması ile mal ve hizmetlerin teslim alınmasına ilişkin belgelerin düzenlenmesi ve ödemeye haiz evraklarının hazırlanması görevlerini yürütmektedirler.

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara göre harcama yetkilileri, yardımcılarında ya da kendilerine sırayla yakın kademede olan yöneticiler arasından bir veya daha fazla gerçekleştirme görevlilerini ödeme emri belgesi hazırlamakla görevlendirmelidir.

**Mali Hizmetler Birimi:** KMYKK 60' ıncı maddesine göre iç kontrol sisteminin oluşturulması, standartların uygulanması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapma görevini mali hizmetler biriminde kurulan strateji geliştirme birimine (SGB) verilmiştir.

SGB, iç kontrol sisteminin izlenmesi faaliyeti dolayısıyla; İKEP izleme raporlarını almak ve izleme sonuçlarının İYK ile üst yöneticiye sunmak üzere konsolide edilmesi, iç kontrol sistemine ait çalıştaylar ile öz değerlendirme anketleri gibi izleme araçlarının uygulanması, kurum genelinde yapılan risk çalışmalarına ait sonuçların toplanması, iç ve dış denetim raporlarında belirtilen önerilere yönelik gereken çalışmaların yapılması ve tüm bu konularla ilgili bulguların yıllık değerlendirmesini yaparak değerlendirme raporunun üst yöneticiye sunulmasından sorumludur (İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, 2014). Dolayısıyla üst yönetimin en büyük yardımcısıdır. Ancak iç kontrol sisteminin sahibi ve tek



başlarına sorumlusu değillerdir. SGB'nin sorumluluğu iç kontrol sisteminin genel olarak kurulması ve geliştirilmesi kapsamında olup asıl görev harcama birimlerine aittir. Bu sebeple harcama birimleri iç kontrol standartlarını kendi birimlerine uygun hale getirecek, SGB ise bu birimlerden gelen iç kontrol faaliyetlerini konsolide edecek ve böylece iç kontrolün sürekliliği ve güncelliği sağlanacaktır (Yılmaz, 2019). Ayrıca SGB'ler, stratejik planlama çalışmalarına entegreli olarak hazırlanan performans programları, izleme değerlendirme çalışmaları ve idare faaliyet raporlarını hazırlama sorumluluğu sebebiyle iç kontrol sisteminin merkezi konumunda yer almaktadır.

**Muhasebe Yetkilileri:** Usul ve esaslara göre; muhasebe yetkilileri, muhasebeye dair yapılan tüm kayıtların usul ve standartlarına uygun, şeffaf ve erişilebilirliği bulunacak şekilde kayıt altına alınmasından sorumludur. Muhasebe yetkilisi gereken her türlü rapor ve bilgileri düzenli bir şekilde kamu idarelerine vermelidir. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında düzenlenen ödeme emirleri ve ek belgeler üzerinde;

- Yetkililere ait imza,
- Ödeme için ilgili mevzuatlarda belirtilen belgelerin tam olması,
- Maddi hataların bulunup bulunmadığı,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle sorumludur.

Dolayısıyla muhasebe yetkilileri herhangi bir ödeme işlemini gerçekleştirmeden önce yukarıdaki kriterlerin olup olmadığını kontrol etmeli, hata ve eksikliklerin bulunması durumunda hataların düzeltilip eksikliğin giderilmesiyle ödeme işlemini gerçekleştirecektir. Muhasebe yetkililerinin görevleri gereği incelemeleri gereken belgeler vardır. Ödeme aşamasındaki belgeler üzerinde yetkililerin imzasını aramaya, gerçekleştirme görevlilerinin görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerden de muhasebe yetkililerinin sorumluluğu bulunmaktadır (Bozkurt C. , 2009).

**İç Denetçiler:** İç denetçiler kurum içinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığı, idarede risk yönetim çalışmaları, iç kontrol sistemi ve süreçlerin etkinliği sağlanmış bir şekilde işleyip işlemediği, tam ve doğru bilgilerin üretilip üretilmediği, kurum varlıklarının korunup korunmadığı, faaliyetlerin etkili, verimli, ekonomik ve mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirmediği konularına dair kurum içi ve dışına makul güvence vermektedir. Ayrıca kurum içi hedeflerin gerçekleşmesine yönelik faaliyetlerin sistematik ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesine yönelik üst yönetime önerilerde bulunmaktadırlar (İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, 2014).

Kamu kurumlarının mali yönetim yapısı içinde görevli olan birimler yukarıda ana hatlarıyla açıklanmıştır. Dikkat edileceği üzere harcama sürecinde yer alan görevlilerin sistem içindeki kontrol görevi harcama öncesiyken iç denetçilerde durum tam tersi olup harcama sonrası kontrol söz konusudur. Bu çerçevede özetle kurumdaki üst yönetici; iç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve izlenmesinden, harcama yetkilileri; birim ön mali kontrolleri ve iç kontrol sisteminin işleyişinden, mali hizmetler birimi; iç kontrolün kurulması, standartlara uyulması ve geliştirilmesi ile ön mali kontrolün gerçekleşmesinden, muhasebe yetkilileri; muhasebe kayıtlarının mevzuata uygun tutulması ve ödemelerin mevzuata uygun bir şekilde yapılmasından, iç denetçiler ise tüm süreç ve sistemlerin idarenin amaç ve hedeflerine uygunluğunu denetlemek ayrıca üst yönetime raporlamaktan sorumludur (Tüm & Memiş, 2012).

### **2.2.7. Mali Hizmetler Biriminin Görevleri**

5018 sayılı KMYKK' nın 60'ıncı maddesinde kamu kurumlarında mali hizmetler birimlerinin görevleri hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre;

- "İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.” şeklinde mali hizmetler biriminin görevleri sayılmıştır.

Mali hizmetler birimleri idarelerde, stratejik planı ve yıllık performans programlarını hazırlamak, birimlerle koordineli olarak çalışmalar yapmak, performans izleme değerlendirme çalışmalarını yürütmek, yılı bütçe ve devam eden iki yıla ait bütçe tahminlerini hazırlayıp gerçekleştirmelere göre ilgili faaliyetlere uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, idare faaliyet raporunu oluşturmak, gerektiğinde danışmanlık yapmak, ön mali kontrol ve iç kontrol konularında çalışmalar yapmakla görevlendirilmiştir.

### **2.2.8. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması**

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması bizzat kurumların kendi sorumluluğu olup Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde yer alan 18 standart ve 79 adet genel şartı içeren iç kontrol eylem planları hazırlanmalı ve iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında kurulması ve başarılı olması amaçlanmalıdır. Bunun için her harcama biriminde iç kontrol faaliyetleri için bir veya daha fazla personel görevlendirilerek SGB’de iç kontrolden yetkili kişilerle doğrudan irtibatla olunması sağlanmalıdır. Esas itibarla idarede etkin bir iç kontrolün sağlanması için her aşamanın bir zincir halinde devam etmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2019);

- Stratejik planın uygulanması ve işlerliğine yönelik faaliyetlerin tanımlanmış olması,
- Üst yönetim ve harcama birimlerine ait organizasyon şeması oluşturulması ve değişiklik durumlarında güncellenerek duyurulması,
- Faaliyetler ile iş ve işlemlere ait iş akış şemalarının hazırlanması,

- İdaredeki her süreç, süreç sahipleri ve sorumluları belirlenmeli ve süreç akış şemaları oluşturulmalı,
- Süreçlerin doğru ve hatasız bir şekilde yürütülüp faydalı sonuçlar üretilmesi için süreç analizleri oluşturulmalı,
- Süreçler ve faaliyetler sürekli gözden geçirilerek ölçülmeli ve değerlendirilmeli,
- Tanımlanan süreçler için riskler belirlenmeli ve kurumun amaç, hedef ve faaliyetlerinin gerçekleşmesinde meydana gelecek risklere yönelik risk yönetim çalışmaları yapılmalı ve risk eylem planları oluşturulmalı,
- Risklerin kontrol edilmesi ve giderilmesi için önleyici, tespit edici ve düzeltici kontrol faaliyetleri ile kontrol prosedürleri belirlenip çalışanlara duyurulmalı,
- Kullanılan bilgi yönetim sisteminin var olan teknolojiye göre daima güncellenebilir olması,
- SGB koordinasyonunda düzenlenen iç kontrol toplantılarına harcama birimlerinden mümkün olduğunca aynı kişilerin katılması,
- Kontrol öz değerlendirme çalışmalarının belli aralıklarla yapılıp rapor oluşturulması ve sonuçlarına göre aksiyon alınması gerekmektedir.

### **2.2.9. İç Kontrolün İki Unsuru: Ön Mali Kontrol ve İç Denetim**

5018 sayılı kanuna göre iç kontrol kavramı incelendiğinde, yönetimin tamamlayıcı ve ayrılmaz bir parçası olup finansal ve finansal olmayan tüm kontrolleri kapsadığı görülmektedir. Bu yönüyle iç kontrolün üst kavram olarak kuruma özgü bir sistem olduğu ve ön mali kontrol ile iç denetimi içine aldığı anlaşılmaktadır (Kesik, 2005). İç kontrolün incelenmesinin akabinde iç kontrolün iki önemli unsuru olan ön mali kontrol ve iç denetimden bahsedilecektir.

#### **2.2.9.1. Ön Mali Kontrol**

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu uygulandığı dönemlerde kamu kurumları için iç kontrol kavramı oluşmamıştı. Ön mali kontrol süreci ise taahhüt ve sözleşme tasarılarının HMB, kadro ve ödenek cetvellerinin Sayıştay tarafından vizeye tabi tutulması şeklindeydi. Ancak 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle yönetim sorumluluğu modeline geçilmiş, dolayısıyla HMB ile Sayıştay tarafından yapılan harcama ve işlem öncesi kontroller kaldırılarak, harcama ve işlem sonrası denetimlerin artırılması amaçlanmıştır. Ön mali kontrol mali işlemlerin sonuçlanmasından önce

yürütüldüğü için önleyici kontrol olarak da adlandırılmaktadır (Kesik, 2005). Gerek 5018 sayılı kanun maddelerinde gerekte bu maddelerin dayandığı ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlarda ön mali kontrolün iç kontrole ilişkin yol gösterici nitelikte olduğu görülmektedir.

HMB tarafından 5018 sayılı KMYKK' nın 55,56,57 ve 58'inci maddelerine istinaden hazırlanan ve 01.01.2006 tarihinde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı kanunda ön malî kontrol süreci, her türlü malî karar ve işlemin hazırlanma, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Usul ve esaslarda ön mali kontrol;

“İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması için yapılan kontrollerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

10'uncu maddesinde ise; “Ön mali kontrol görevi idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde olup harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından gerçekleştirileceği” hükme bağlanmıştır.

- **Harcama Birimlerinde Ön Mali Kontrol**

Usul ve Esasların 12'nci maddesine göre; “Ön mali kontrole ilişkin harcama birimlerinde süreç kontrolleri yapılmaktadır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Mali işlemlerin yürütülmesi sırasında görev alanlar yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler” denilmektedir.

Mali işlemlerde süreç akış şeması, süreç kontrolünün sağlanması sebebiyle hazırlanmakta ve üst yöneticinin onayı sonrasında yürürlüğe girmektedir. Harcama birimlerinde görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri ödeme emirleri ve ekindeki belgeleri hazırlamakla sorumludur. Bu belgeler üzerinde yapılan ön mali kontrol işlemi harcama birimleri tarafından yapılmaktadır. Gerçekleştirme görevlilerinin yaptığı kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun

görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanması gerektiği yine usul ve esaslarda belirtilmiştir.

- **Mali Hizmetler Birimi Tarafından Yapılan Ön Mali Kontrol**

Mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol, usul ve esaslarda belirtilmiş olan kontrollerle kurumların kendi içlerinde yapmış oldukları düzenlemeler çerçevesinde yapılması düşünülen kontrollerden meydana gelmektedir.

Harcama birimleri tarafından hazırlanan mali karar ve işlemler kontrol edildikten sonra işlemin devam etmesi için mali hizmetler birimine gönderilerek ön mali kontrol süreci başlatılır. Mali hizmetler birimi tarafından kontrol edilen işlemler için görüş yazısı düzenlendikten sonra tekrar harcama birimine gönderilir. Düzenlenen görüş yazısının ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca mali hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlemin dosyasında saklanarak bir örneği ödeme emri belgesine eklenmelidir.

Usul ve esaslarda, “Mali hizmetler birimi tarafından yapılan ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemlerin kontrolü iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilmelidir.”

“Görevler ayrılığı ilkesi gereğince harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi aynı kişide birleşemez. Dolayısıyla mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevi yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetin teslim alınması gibi aşamalarda görevlendirilemez, ihale komisyonu ile muayene kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.” denilmektedir.

Birimler tarafından gönderilen mali karar ve işlemler için ön mali kontrol sonunda uygun görüş verilmediği zaman, mali hizmetler biriminde bu işlemlere ilişkin kayıtlar tutulur ve aylık dönemler itibariyle üst yönetime bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca tutulan bu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulmalıdır.

- **Mali Hizmetler Birimi Tarafından Ön Mali Kontrole Tabi Mali Karar ve İşlemler**

Mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemler usul ve esasların 16 ile 26’ncı maddeleri arasında açıklanmıştır. Buna göre;

- “Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması

- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları
- Ödenek gönderme belgeleri
- Ödenek aktarma işlemleri
- Kadro dağılım cetvelleri
- Seyahat kartı listeleri
- Seyyar görev tazminatı cetvelleri
- Geçici işçi pozisyonları
- Yan ödeme cetvelleri
- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri
- Yurtdışı kira katkısı” şeklinde sayılmıştır.

Usul ve esasların ilgili maddelerince hükme bağlanan işlemlerin mali hizmetler birimindeki süreleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Çoban & Aydın, 2014).

**Tablo 2.1 Ön Mali Kontrole Tabi Evrakların Süreleri**

Kontrol Evrakları	Kontrolün Süresi
Kanun tasarılarına ait mali yükün hesaplaması	Süre yok
Taahhüt evrakları ile sözleşme tasarısı	10 iş günü
Ödenek aktarma işlemi	2 iş günü
Kadro dağılım cetveli	5 iş günü
Seyahat kartı verilecek personelin listesi	3 iş günü
Geçici işçi pozisyonları	5 iş günü
Sözleşmeli personelin sayısı ve sözleşmeleri	5 iş günü
Yurtdışı kira katkısı	3 iş günü
Yurtdışı konaklama bedelleri	Süre yok

### 2.2.9.2. İç Denetim

5018 sayılı KMYKK' nın 63-67'nci maddelerinde iç denetimle ilgili hükümlere yer verilmiştir. 63'üncü maddede iç denetim;

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” şeklinde tanımlanmaktadır. Kamu idarelerde iç denetim faaliyeti, kurumun personel sayısına ve yapısına bakılarak İDKK uygun görüşüyle direk üst yönetime bağlı olan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkından Yönetmelikte ise iç denetimin amacından şu şekilde bahsedilmiştir.

- “İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

- İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

- Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıklarının



korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.”

Aynı yönetmelikte iç denetim faaliyetinin kapsamı; Kamu idarelerinde yurt dışı ve taşranın dâhil edildiği bütün birimlerin faaliyet ve işlemleri, risk esasına dayanan denetim plan ve programları ile sürekli, sistematik, disiplinli ve denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Kurum içinde yer alan iç denetim biriminde denetimin işlevi etkili, objektif ve tarafsız bir şekilde yerine getirilmesi için denetlediği ya da denetleyeceği faaliyet ve çalışmalardan bağımsız olması, kurum içinde st yönetime bağlı olarak birimlerin olası suistimal ve baskılarından uzak kalmalıdırlar (Kartal, 2013).

İç denetim, alan itibariyle geniş kapsamlı olsada yapısı, fonksiyonları, özü ve denetim sonuçları yönünden kurumun st yönetimiyle sınırlandırılmıştır. Çünkü i denetçiler kurumun personelidir ve st yönetimin belirlediği sınırlar içinde denetim faaliyetini yerine getirirler. Dolayısıyla i denetçiler, st yönetimin kararlarına, politikalarına, plan, programlarına, kurum içi belirlenen düzenlemeler ile dış mevzuata uygunluğu sağlamak durumundadırlar (Arslan, 2015).

İ denetçiler kamu idarelerinde uygunluk, performans, mali denetim, sistem ve bilgi teknolojileri denetimi uygulamalarının birini ya da daha fazlasını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak denetim faaliyetin yerine getirirler.

#### **2.2.10. İç Kontrol ve İç Denetim Ayrımı**

İç denetim, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki işlevleri düşünüldüğünde reform sürecinin çoğunlukla iç denetim birimleri ile i denetçilerin performansına bağlı olduğu düşünülmektedir. Esasen kurumsal düzeyde iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi kapsamında iç denetim faaliyetinin işlevi oldukça önemlidir. İç kontrol ve iç denetimde, kurumlarda bulunan kontrol yapılarının etkinliğin sağlanması, yeterlilik düzeylerinin değerlendirilmesi, değişim veya düzenlemeler olduğunda iç kontrol sisteminin geliştirilmesi için i denetçiler yardımcı olmaktadır. Zira i denetçilerin görevleri arasında mali yönetim ve kontrol süreçlerinde sistem denetimleri yaparak raporların oluşturulması ve ayrıca yönetime sisteme yönelik önerilerde bulunması yer almaktadır (Candan, 2009).

İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyerek değerlendirmeli, tavsiyeleri aracılığıyla katkıda bulunmalı ve iç kontrolün kurumda etkinleşmesi için büyük rol oynamaktadır (Akyel, 2010). Dolayısıyla iç kontrol sistemi ile iç denetim faaliyeti birbirini tamamladığı gibi aslında birbirinden farklı iki unsur olarak değerlendirilir. İç kontrollerin varlığı kurumsallaşmanın temellerinden birini oluşturmaktadır (Uzun, 2009).

İç denetim, iç kontrolün farklı bir boyutu olarak yönetime yönelik bir hizmettir. Yöneticiler iç kontrolün etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek, iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgi için iç denetime ihtiyaç duyarlar. İç kontrol sisteminin işlerliği ile ilgili yönetime güvence sağlamak iç denetçilerin fonksiyonları arasındadır. Ayrıca iç denetim faaliyeti yalnızca finansal kontrol değil bütün yönleriyle kontrolleri denetler ve bizzat iç kontrol sisteminin bir parçasıdır (Korkmaz U. , 2007).

Bir kurumda iç denetimin var olması, iç kontrol sisteminin oluşturulmasından en önemli etkendir. Kontrol ve denetim arasındaki farklar şu şekilde sayılabilir;

- Kontrol süreç devam ederken, denetim ise sürecin sonunda geçmişe dönük yapılır.
- Kontrol sürekli bir faaliyet olup denetim ise belli dönemlerde yapılır.
- Kontrol iş ve işlemlerde sürece dahil olan kişiler tarafından yapılır, denetim ise süreç dışında uzmanlar tarafından yapılır.

İç kontrol olmadan sadece iç denetimin kurulması kurumda önemli risklere sebep olur. Bu yönüyle iç denetim iç kontrolün alternatifi değildir (Erbaş, 2014).

## 3. BÖLÜM

### 3. STRATEJİK YÖNETİMDE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Stratejik yönetim kurumların, ne yapması gerektiği ve nereye gitmesi gerektiği şeklinde kararlar aldığı bir yönetim şeklidir. Dünyada meydana gelen küreselleşme, ekonomik ve teknolojik değişiklikler sebebiyle kurumlar için geleceğe yönelik stratejik düşünme modeli vazgeçilmez olmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle strateji kavramından daha sonra 5018 sayılı KMYKK ile kamu kurumlarında uygulamaya geçen stratejik yönetim, özellikleri ve bu kavramın alt parçalarından bahsedilecektir. Son kısımda ise stratejik yönetim anlayışının bir parçası olan iç kontrol sisteminin stratejik yönetim üzerindeki etkisinden bahsedilecektir.

#### 3.1. STRATEJİ KAVRAMI

Strateji kelimesi Latince de yol, çizgi, yatak anlamına gelmekte ve ayrıca askeri bir terim olarak da kullanılmış ve “stratum” kelimesinin kökünden türemiştir. Bu manadan yola çıkılarak strateji “bir ülkenin askeri, ekonomik, siyasi vb. her türlü imkân ve kabiliyetlerinin milli menfaatler doğrultusunda ve eşgüdümlü olarak kullanılabilmesini” ifade eder. Yönetim anlamında strateji kavramı 20’nci yüzyılın ikinci yarısında kullanılmaya başlanmıştır. Dilimize İngilizce ‘den giren bu kavram “belirlenen hedeflere ulaşmak için takip edilen yol” anlamında kullanılmaktadır. Nasıl ki askeri terim olarak strateji bir savaşı kazanmak için uygulanan taktik ve planlar anlamında kullanılmışsa kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından da hedeflere ulaşmak için rakiplerinin önüne geçerek üstünlük elde etmek amacıyla izleyecekleri yollar stratejilerini belirlemektedir (Aşgın, 2008).

Yönetim anlamında, kurumdaki çeşitli fonksiyonlar arasında meydana gelen karışıklıkları gidermek ve genel amaçların belirlenmesi için kuruma özgü özellikleri düzenleyen, ekonomik anlamda ise kurumun en uygun değere ulaşması için vereceği kararlar toplumdur (Demir & Yılmaz, 2010).

Stratejiler, kurumlar için neyi, nasıl başaracaklarını belirlemelerine yardımcı olur. İçinde yaşadığı mevcut çevre ile kendini bekleyen gelecek ile ilişkilidir (Açıksöz, 2014). Stratejiler, idarenin amaç ve hedeflerine nasıl ulaşacağını gösteren kararlardır. İyi belirlenmiş stratejiler olmadan amaçlar ve hedeflere ulaşabilmek mümkün değildir.

### 3.2. STRATEJİK YÖNETİM

20'nci yüzyılın ikinci yarısında kullanılmaya başlayan stratejik yönetim kavramı için Drucker, “stratejik yönetimin ana görevinin bir işin misyonunu baştan sona düşünmek ve bizim işimiz nedir, ne olmalıdır? sorularını sorarak, belirlenen amaçlar doğrultusunda, belirlenen kararların sonuç vermesini sağlamak” olduğunu söylemiştir. Stratejik yönetimde geleceği karşılamak yerine, geleceği öngörülen şekilde biçimlendirmek kurumların öncelikli hedefi olmalıdır. Hangi türde olursa olsun kurumların başarısı stratejik olarak yönetilmesine bağlıdır. Esas itibarla stratejik yönetim kararları, yönetim fonksiyonlarının önündedir. Yönetimin ana fonksiyonları olan planlama, örgütlenme, koordinasyon, yürütme ve kontrol kavramları stratejik yönetimde de değişmemektedir. Stratejik yönetim süreci, örgütün neyi başarması gerektiği ve nereye gitmesi gerektiğine ilişkin kararlara ulaşmayla ilgili olduğunu ifade etmektedir (Güçlü, 2003).

Stratejik yönetim gerek kamu sektörü gerek özel sektör ile kâr amacı gütmeyen organizasyonların hepsini kapsayan, dolayısıyla faaliyette bulunan tüm kuruluşlar için geleceğe ilişkin olarak amaçlar ve hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşmak için faaliyet ve çalışmaların belirlenmesine imkân sağlayan bir yönetim tekniğidir. Tüm organizasyonlar içinde globalleşme ve bunun gereği olarak rekabet olgusunun artması sonucunda kurumlar stratejik düşünme, stratejik planlama ve karar alma süreçlerine daha fazla önem vermiştir (Aktan, 2008).

Stratejik yönetim kavramının bileşenleri; vizyon, misyon, stratejik amaç, hedef ve stratejik plan terimlerini içermektedir. Stratejik plan, stratejik yönetimin önemli bir unsuru olup diğer kavramların oluşmasını sağlayan dinamik bir yapıdır. Bu anlamda kurum açısından bu bileşenleri belirlemek stratejik yönetimin en önemli unsurlarıdır (Usta, 2017).

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından “Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu” üçüncü sürümü ve “Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi” 2018 yılında yayımlanmış ve stratejik yönetim süreci; “kamunun orta ve uzun vadede odaklanmak istediği önceliklerin belirlenmesi, makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ile bunun

üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine temel teşkil etmektedir.” şeklinde tanımlamıştır. Bu kılavuzda stratejik yönetim döngüsüne de yer verilmiştir. Kılavuzun birinci sürümünde stratejik yönetimden; stratejik planlama ve denetim faaliyetini kapsayacak biçimde, kurumun mevcut noktası ile ulaşmak istediği hedefi arasındaki yolu ifade etmektedir. Geleceğe dönük ve uzun vadeli bir bakış açısını ifade eder. Kurumun bütçesi, uzun dönemi kapsayan amaçlar, hedefler ve önceliklerini içine alacak şekilde hazırlanması, kaynak tahsislerinin bu önceliklerin göz önünde bulundurularak yapılması ve sonucunda hesap verme sorumluluğunu içermektedir. Planlama sürecinin planlanmasıyla başlayan bu döngü neredeyiz, nereye ulaşmak istiyoruz, gitmek istenilen yere nasıl ulaşabiliriz ile başarılarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz sorularının cevaplarından oluşmaktadır. Stratejik yönetim yaklaşımının temel adımları aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

<ul style="list-style-type: none"> <li>Planın sahiplenilmesi</li> <li>Planlama sürecinin organizasyonu</li> <li>İhtiyaçların tespiti</li> <li>Zaman planı</li> <li>Hazırlık programı</li> </ul>	STRATEJİK PLAN HAZIRLIK SÜRECİ	Planlama sürecinin planlanması
<ul style="list-style-type: none"> <li>Kurumsal tarihçe</li> <li>Uygulanmakta olan stratejik planın değerlendirilmesi</li> <li>Mevzuat analizi</li> <li>Üst politika belgeleri analizi</li> <li>Faaliyet alanları ile ürün ve hizmetlerin belirlenmesi</li> <li>Paydaş analizi</li> <li>Kuruluş içi analiz</li> <li>PESTLE analizi</li> <li>GZFT analizi</li> </ul>	DURUM ANALİZİ	Neredeyiz?
<ul style="list-style-type: none"> <li>Misyon</li> <li>Vizyon</li> <li>Temel değerler</li> </ul>	GELECEĞE BAKIŞ	Nereye ulaşmak istiyoruz?
<ul style="list-style-type: none"> <li>Amaçlar</li> <li>Hedefler</li> <li>Performans göstergeleri</li> <li>Stratejiler</li> </ul>	STRATEJİ GELİŞTİRME	Nereye ulaşmak istiyoruz?
<ul style="list-style-type: none"> <li>Faaliyetler</li> <li>Sorumlular</li> </ul>	EYLEM PLANLARI	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Performans hedefleri</li> <li>Performans göstergeleri</li> <li>Faaliyetler</li> <li>Projeler</li> <li>Maliyetlendirme</li> <li>Bütçeleme</li> </ul>	PERFORMANS PROGRAMI	Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?
<ul style="list-style-type: none"> <li>Stratejik plan izleme raporu</li> <li>Stratejik plan değerlendirme raporu</li> <li>Stratejik plan gerçekleştirme raporu</li> <li>Faaliyet raporu</li> <li>İç denetim</li> </ul>	İZLEME VE DEĞERLENDİRME	Başarılarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?

Şekil 3.1 Stratejik Yönetim Döngüsü

Kılavuzda stratejik yönetim sürecinin tamamını içerecek şekilde stratejik plan hazırlık süreci, durum analizi, geleceğe bakış, strateji geliştirme, eylem planları, izleme ve değerlendirme, stratejik planın güncellenmesi ve stratejik planın sunulması bölümlerinden oluşmaktadır.

Stratejik yönetimin sağladığı bazı yararlar şu şekilde sayabiliriz (Aşgın, 2008):

- Örgütlerin önünü görmelerini sağlayarak belirsizlik ve değişkenliklerden en az sevide etkilenilmesini sağlar.
- Üst yöneticilerin kuruma yol gösterme fırsatını sağlar.
- Değişim ve gelişmelere karşı ne gibi önlemler alınacağı hususunda hazırlı olunmasını sağlar.
- İç analiz yapılarak güçlü ve zayıf yönlerin bilincinde olduğundan her türlü girişimlerde isabetli olma fırsatı sunar.
- Dış faktörlerden kaynaklanan fırsat ve tehditleri gözden geçirerek bunlara göre konum belirleme ve gelecek hakkında tahmin yürütebilme imkânı sağlar.
- Kaynakların isabetli bir şekilde tahsisine yönelik zemin hazırlar.

Yukarıda sayılan stratejik yönetimin faydalarından bir bölümü olup daha birçok faydası bulunmaktadır. Örgütte stratejik düşünme olgusu arttıkça krizleri, riskleri daha iyi görebilme, analiz edebilme imkânı sağlarken finansal performansını da olumlu yönde etkileyecek ve kurum kalitesini de beraberinde arttırmaya yardımcı olacaktır.

### **3.3. STRATEJİK YÖNETİMİN ÖZELLİKLERİ**

Stratejik yönetim daha önce de bahsedildiği üzere bir kuruluştaki gelecek için alınan kararların uygulanmasında bir yönetim tekniği olmaktadır. Stratejik yönetimi daha iyi anlayabilmek için stratejik yönetimin temel özelliklerinden bahsedilecektir.

Stratejik yönetimin temel özellikleri (Çakır, 2008) (Aktan, 2008):

- Stratejik yönetim üst yönetimin bir işlevidir. Yönetimin desteği olmadan sistemin başarılı olacağı düşünülemez. Üst yönetim önderliğinde oluşturulan stratejik planlar, alt kademedeki uygulayıcılar olan birimler tarafından gerçekleştirilmeli ve izlenmelidir. Stratejik yönetimin başarılı olması için bu süreçte görevli yöneticiler ya da uzman kişilerin belirlenmesi önem taşımaktadır.

- Kurumun dış çevre ve iç çevresini değerlendirme imkânı sağlayan ve karar verme süreçlerine etki eden bir yönetim şeklidir. Kurumdaki iç yapıya göre güçlü ve zayıf yönleri, dış çevre olarak fırsat ve tehditlerini tespit etmeye çalışılarak kurumun başarılı olmasına yönelik stratejiler oluşturulmaktadır.

- Stratejik yönetim geleceğe yönelik olup kurumdaki uzun dönemli amaçlar ile ilgilidir. Bu noktada faaliyetlerin planlanma, koordinasyon, uygulanma ve kontrol edilmesine imkân sağlamaktadır.

- Stratejik yönetim stratejilerinin seçimi ve oluşturulmasında portföy ve rekabet analizlerinden yararlanılarak daha rasyonel karar verme amaçlanmaktadır.

- Stratejik yönetimin ekip çalışmalarına bağlı olarak kurum hedeflerine ulaşılabilirliğin önemli olduğunun üzerinde durmaktadır. Belirlenen amaç, hedef ve faaliyetler kurum içindeki en alt birime kadar herkesin ortak noktası olmalıdır.

- Stratejik yönetim kurum kaynaklarının en etkili bir biçimde dağıtılması ve kullanılmasıyla ilgilidir. Amaçları gerçekleştirmek için gerekli olan kaynakları uygun bir şekilde dağıtır.

- Toplumun çıkarları ve kurumun amaçlarını bir bütün olarak ele alır.

- Stratejik yönetim, kurumun farklı birimleri ve hiyerarşik kademeleri arasında koordinasyonu sağlamaktadır. Amaç ve hedeflerin gereği olarak birimlerde gerçekleştirilecek faaliyetler için koordinasyon önem arz etmektedir.

- Stratejik yönetimin örgütsel davranış üzerinde de pozitif etkisi vardır.

### **3.4. STRATEJİK PLANLAMA**

Stratejik yönetim yapısının ilk safhası stratejik plan ile başlamaktadır. Stratejik planlama, idarelerin amaçlarını, hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için yöntemlerin belirlenmesini içeren orta ve uzun vadeli olarak geleceğe dönük bir yönetim aracıdır. Organizasyon planlama yöntemiyle, şu anda bulunduğu nokta ile ulaşmak istediği nokta arasındaki farkı belirler ve hedeflenen noktaya ulaşmak için gereken adımların tarifi yapılıdır (Taner, 2015).

Günümüzde kurumlar tarafından çeşitli sebeplerle planlar hazırlanmaktadır. Plan hazırlama sorumluluğu şüphesiz kurum ve kuruluşların varlıklarını sürdürmek ve daha iyi bir gelecek tasarlama kaygısından ortaya çıkmaktadır. Planlama, yönetimin ayrılmaz bir parçası olup kurumdaki karmaşıklığın ortadan kaldırılması ve riskli durumlarda doğru kararlar verebilmek için hazırlanma zorunluluğu doğmuştur (Çakır, 2008).

Kamu kurumlarında stratejik planlama, 5018 sayılı KMYKK'da; "kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan" şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanun ile, kamu idarelerinin kalkınma planları, politikaları, programları, ilgili mevzuatlar ve benimsemiş oldukları temel ilkeler çerçevesinde misyon ve vizyonlarını oluşturmak, amaçlar ve ölçülebilir hedefler belirlemek, performanslarını önceden oluşturulan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve uygulamanın izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlama görevi verilmiştir.

Stratejik planlama, kurumun mevcut durumuna bakıldığında gelecek birkaç yıl içinde neredeyiz, nereye ulaşmak istiyoruz, gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz, başarılarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz şeklinde kendine bir stratejik yol haritası belirleyerek vermiş olduğu kararları uygulama sürecini kapsamaktadır.

Planlı hizmet sunumu, politika geliştirme, belirlenen eylem planları, yıllık programlar ve bütçelere dayanarak, uygulamayı etkili bir şekilde izleme ve sonrasında rapor oluşturarak değerlendirmelerine yönelik temel bir araç olarak oluşturulan stratejik planlama, bir taraftan kamu mali yönetimine etkinlik kazandırırken diğer taraftan kurumsal kültür ve kimliğin gelişmesine destek olmaktadır (Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu, 2018).

### **3.4.1. Stratejik Planlama Süreci**

Stratejik planlama iki aşamalıdır; birincisi analiz ve değerlendirme, ikinci aşama karar verme aşamasıdır. Stratejik plan hazırlanırken, daha önce bir plan hazırlanmışsa öncelikle mevcut planın değerlendirilmesi gerekir. Sonrasında ise stratejik planın hazırlanmasında sorulması gereken dört soru vardır (Arıbaş, 2013). Stratejik planlama kılavuzunda yer alan stratejik yönetim döngüsünde de bahsedildiği üzere bu sorular;

#### **1- Neredeyiz?**

Durum analizi, neredeyiz sorunun cevabı olan analiz ve değerlendirme aşamasının birinci basamağıdır. Bu kısım örgütün gerek iç yapısı gerekse içinde bulunduğu çevrenin analizi yapılır. Ayrıca mevzuat analizi, kalkınma planı, hükümet



programları gibi üst politika belgelerinin analizi, idarenin etkileşim içinde olduğu paydaş görüşlerinin dikkate alınacağı paydaş analizi, kurum içi; fiziki, teknolojik ve mali kaynak analizi yapılmaktadır. Durum analizinde yapılacak ana yöntemlerden birisi GZFT analizidir. Burada idarenin içinde bulunduğu şartlara göre güçlü ve zayıf yönleri ile idare dışından oluşabilecek fırsat ve tehditler belirlenir. PESTLE analizi de idare üzerinde etkili olan veya etkili olabilecek politik, ekonomik, sosyokültürel, teknolojik, yasal ve çevresel dış etkenlerin tespit edilmesi amaçlanır.

## 2- Nereye Ulaşmak İstiyoruz?

Bu soru geleceğe bakış anlamında olan kurumun misyon, vizyon ve temel değerlerinin belirlenmesi olup analiz ve değerlendirme aşamasının ikinci basamağıdır. Misyon, vizyon ve temel değerler idarenin uzun vadede idealleri doğrultusunda ilerleyebilmeleri için yönlendirici bir işleve sahiptir. İdare, misyonu ile varlık ve kurulma nedeni açıklanmalı, vizyonu ile de gerçekleştirmek istedikleri ve ulaşmak istediği yeri yansıtacak şekilde belirlemelidir. Temel değerler idarede karar vereceklerin yönetim aşamasında bağlı kalacakları değerler ve çalışma felsefesini yansıtır.

Stratejik planlamanın ikinci aşaması olan karar aşamasında amaç, hedef ve stratejiler belirlenmelidir. Strateji geliştirme kısmından oluşan bu aşama kurumun gelecek ile ilgili ideallerini ve ortak bakış açısını yansıtmaktadır. İdarenin belirlemiş olduğu vizyona ulaşabilmek için durum analiz sonuçlarını dikkate alarak ortaya çıkan ihtiyaçlar sonucunda amaçlar ve bu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik hedefler belirlenmelidir. Hedeflerin belirlenmesi ile aynı zamanda hedeflere ulaşmada karşılaşılabilecek riskler ve bu risklere karşı önlem olarak kontrol faaliyetleri belirlenmelidir.

## 3- Gitmek İstedığımız Yere Nasıl Ulaşabiliriz?

Stratejik plan hazırlama sürecinde üçüncü soru gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşırız sorusunun sorulması gerekmektedir. Bunu eylem planları ve performans programlarıyla gerçekleştirmek mümkündür. Eylem planları, idarenin stratejik planlarının uygulanmasına ilişkin faaliyetlerini, sorumlu birimleri ve faaliyetlerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlendiği plandır. İzleme ve değerlendirme aşamasında eylem planlarının gerçekleştirme sonuçları temel teşkil eder. Performans

programları ile de performans hedef ve göstergelerine bağlı olarak idarelerin yürütecekleri faaliyet, projeler ve bunların kaynak ihtiyaçları yıllık olarak üst yöneticinin onayıyla belirlenir. İdareler bütçeleri, proje ve program bazında stratejik planlarına dayandırmak zorundadır. Dolayısıyla bütçeler amaç ve hedeflerle ilişkili bir şekilde kullanılmış olacaktır.

#### 4- Başarımızı Nasıl Takip Eder ve Değerlendiririz?

Stratejik planlamada dördüncü ve son soru başarılarımızı nasıl takip edeceğimiz ve değerlendireceğimize. İzleme ve değerlendirme süreçleri, idarelerin stratejik planı gözden geçirilmesi ve hedefler ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılması imkânı sağlar. Bu sonuçlara binaen gerekli görüldüğü takdirde stratejik plan güncellenebilir. Stratejik planın izlenme ve değerlendirilmeye bağlı olması, planın başarılı uygulanma ve hesap verme sorumluluğu sebebiyle kaçınılmaz bir husustur.

İzleme ile amaçlara ve hedeflere göre kaydedilen ilerlemenin uygulama öncesi ve uygulama sırasında takibi yapılır. Performans göstergeleri aracılığıyla amaç ve hedeflere yönelik gerçekleşme sonuçları belli aralıklarla izlenerek raporlanması gerekir. Değerlendirme ise faaliyetlerle amaç ve hedeflere hangi ölçüde ulaşım sağlandığı, karar alma süreçleri üzerinde ne kadar katkıda bulunduğunu belirlemek amacıyla, stratejik planın ilgililik, etkinlik, sürdürülebilirlik ve etkililik anlamında analiz edilmesidir. İdarelerde yıllık olarak hazırlanan kurum faaliyet raporları, stratejik planın dönemsel olarak izlenmesi anlamında önemli etkiye sahiptir. İç denetim birimleri de harcamalar, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarrufların stratejik plan, performans programları, amaç ve politikalara uygunluğunu değerlendirme sorumluluğu gereği iç denetim sonuçları ile Sayıştay denetim bulguları, stratejik planın değerlendirme raporunu nihai hale getirecektir (Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu, 2018).

Yukarıda stratejik planlama aşamalarından ve bu aşamada sorulması gereken sorulardan bahsedilmiştir. İdarelerin kendi yapılarına göre ve belli dönemi kapsamak şartıyla oluşturduğu stratejik planlar, içinde bulunulan durumu ve günü kurtarmaya yönelik belgeler değildir. Bu sebeple stratejik planlara mevzuat zorunluluğu olarak bakılmaması denetim anlamında da faydalı olacaktır. Stratejik planlar sonuçların ve değişimin planlanması olup en başından en sonuna kadar üst yönetim tarafından

desteklenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gerekçeli ve kaliteli yönetimin aracı olup hesap verme sorumluluğunu da beraberinde getirir. Ancak kurum içinde stratejik yönetim anlayışının da benimsenmiş olması gerekmektedir. Zira tek başına stratejik planın oluşturulup kurumda stratejik yönetim anlayışının hâkim olmaması yeterli olmayacaktır.

### **3.4.2. Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama Arasındaki Farklar**

Stratejik yönetim ve stratejik planlama kavramları organizasyonlar tarafından zaman zaman karıştırılmaktadır. Bunu gidermek amacıyla stratejik yönetimin bir zihniyet, stratejik planlamanın ise uygulama tekniği olarak düşünülmesinde fayda vardır. İki kavram birbiriyle etkileşim içindedir ancak temelde birbirinden oldukça farklıdır.

Stratejik yönetim ve stratejik planlama arasındaki temel farklar:

- Stratejik yönetim stratejik sonuçların üretilmesine, stratejik planlama ise en doğru ve iyi stratejik kararların alınmasına odaklanır.
- Stratejik yönetim çevresel ve organizasyonel şartların değişmesiyle değişebilen dinamik bir yapıdadır. Stratejik planlama bu yapının bir parçası ve teknik bir süreçtir. Stratejik yönetim algısı değişiklik gösterdiğinde otomatik olarak stratejik planlamayı etkileyecek ve değişecektir.
- Stratejik yönetim bir sistem olup planlama, performans programlama, bütçelerin planlanması ve performans değerlendirmeye ilişkin çalışmaların gerçekleşmesini sağlayacak yazılım, yöntem, süreç ve bilgi gibi unsurlardan oluşan bir yapıdır. Stratejik planlama ise bu çalışmalarda kullanılan, organizasyonun bulunduğu nokta ile gitmek istediği nokta arasındaki yolu sistemsal bir şekilde tanımlayan, sonuç odaklı ve uzun vadeli bir planlama ögesidir (Aşgın, 2008).

### 3.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN STRATEJİK YÖNETİME ETKİSİ

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı, değişen ve dönüşüme uğrayan devletin; biçimsel ve kurumsal yapısı ile emredici karar verme süreçlerini anlatan bir yönetim şeklidir. Yönetim kavramının çok odaklı yönetim anlamında olan “yönetişim” ile kamu yönetimimize katkı sağladığı çok sayıda kavram, yöntem ve uygulama şekilleri bulunmaktadır. Stratejik planlar, performans programları, çok yıllık bütçeleme ve iç kontrol bu kavramlardan bazılarıdır. İç kontrol idarenin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, bütçelerin doğru kullanılması, mali ve mali olmayan raporların güvenilirliği, yürürlükte bulunan düzenlemeler ile mevzuata uygunluğun sağlanması ve amaçların gerçekleştirilebilmesi için makul güvence sağlayan bir sistem olması sebebiyle yönetim açısından oldukça önemlidir (Güner, 2009). Çünkü iç kontrol, kurum yöneticileri ve personeli tarafından yapılan işlerin kontrolünü elinde bulunduran bir yöntemdir.

Yönetimin beş temel fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonu ile yönetici, gerçekleştirmek istediği amaçlara hangi ölçüde ulaştığını değerlendirmeli ve planladığı amaçlar ile gerçekleştirdiği hedefler arasında farklılık oluşması sonucunda bunların sebebi araştırılarak doğru aksiyonlar almalıdır. Yöneticilerin idarede asli işlerinden birisi yönetsel kontrol işlevini yerine getirmektir. Zira yönetsel kontrol, iç kontrol kavramıyla aynı anlama gelmiş olup yönetim tarafından yapılması gereken kontrolü ifade etmektedir (Açıksöz, 2014). İç kontrol kavramının da en önemli ilkelerinden birisi iç kontrol faaliyetlerinin yönetim sorumluluğunda yürütülüyor olmasıdır.

İç kontrol yalnızca finansal süreçleri içermediği idarenin yönetim fonksiyonları da dâhil tüm süreçleri kapsadığı düşünüldüğünde, stratejik yönetime katkısı oldukça büyüktür. Zira stratejik yönetim kavramının kurumun zihniyeti olduğunu varsayarsak, iç kontrol de bu zihniyetin doğru işlemesi, yürütülmesi ve değerlendirilmesi adımlarındaki en büyük etkidir. Ayrıca iç kontrol sistemiyle idarelerin daha etkin ve verimli bir şekilde çalışmalarını sağlanacak, süreçler kontrol edilerek ortaya çıkan olumsuzluklar düzeltilecek aynı zamanda belli aralıklarda üst yönetime raporlanacak ve hesap verme sorumluluğu güçlenerek stratejik yönetimin temel ilkeleri de yerine getirilmiş olacaktır (Yıldırım, 2011). Buradan da anlaşıldığı üzere iç kontrol iyi

yönetim ile iç içe geçmiş durumdadır. İç kontrolün oluşturulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesi yönetim sorumluluğunda olup stratejik yönetim anlayışı için gereklilik arz etmektedir. Ayrıca sistemin varlığı örgüte kurumsal kimlik kazandırması sebebiyle önemli etkenlerden biri haline gelmiştir.

İç kontrol, organizasyonun tüm faaliyetlerini kapsadığı için organizasyonun performansını etkileyen birçok faktörden belki de en önemlisidir. Amaçlara ulaşmada kritik işlevi olan ve operasyonel faaliyetlerde başarının ön koşulu olması sebebiyle stratejik yönetim, yönetim süreçleri, faaliyetler ve performans süreçleri ile ilgili tüm kontrolleri kapsamaktadır (Korkmaz G. , 2019). İç kontrol sistemi stratejik yönetim ve performans planlarının tamamlayıcısı ve sigortası olarak kurgulanmalıdır. Doğru şekilde kurulmuş etkinlik ve verimliliğe sahip iç kontrol sistemleri, idarede belirlenen amaç ve hedeflerin önemli bir yardımcısı olup, kurumsallık anlamda risklerin erken tanınması, önlenmesi ve çözüme yönelik yapılacak çalışmalar ile yöneticilere önemli imkanlar sağlamaktadır (Kaya, 2013).

İdarelerin her yıl hazırlamış olduğu faaliyet raporları çerçevesinde stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiği, performans sonuçlarının takip edildiği ve değerlendirildiği aynı zamanda üst yöneticiler tarafından iş ve işlemlerin idarenin amaçlarına, mali yönetim ilkelerinin doğruluğuna, kontrol ve mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirdiğine yönelik iç kontrol güvence beyanını stratejik yönetim çerçevesinde hazırlayıp faaliyet raporların eklemektedirler.

Kamu idarelerinde iç kontrol sistemi, bir yönüyle idarenin yürüttüğü faaliyetler hakkında güvenilir, zamanında ve düzenli bilgi üretilmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olması sebebiyle, performans bilgilerinin gerçekçi, tam ve doğru şekilde oluşmasında kilit önem taşımaktadır. Özellikle veri kayıt sistemlerinin kurulmuş olması, stratejik planlama, performans programı ve faaliyet raporu gibi temel belgelerdeki performans hedef ve göstergelerinin güvenilir veri sunabilmesi, toplanması, analiz edilmesi ve yetkilendirmenin uygun yapıyor olması (Taner, 2015), iç kontrol 'ün kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim bileşenin doğru tasarlandığı anlamına gelmektedir. Aynı zamanda kontrol ortamı bileşeninde değerlendirilmesi gereken kurum bilgileri, personele ait yetki ve sorumluluk çerçevesinde görev dağılım çizelgesi, organizasyon yapısının belirlenmesi, her görev için eğitim ihtiyaçlarının planlanması, personel istihdamı, yer değiştirme, atama gibi

insan kaynakları süreçlerinin yazılı olarak prosedürlere bağlanması, yetki devirlerinin açık ve yazılı olması gibi süreç takiplerinin yapılması, değişikliklerin mevcut olması halinde güncellenmesi hususu kurumda yönetim şeklinin hangi standartlarda olduğu hakkında bilgi vermektedir. İç kontrol süreçlerinde izleme ve değerlendirme yapılması ise neleri nasıl ve ne zaman gerçekleştirmişiz, kuruma katkısı ne ölçüde olmuş, sistem ne kadar güçlü şeklinde yapılan değerlendirmeler yönetim için karar alma ile projeleri gözden geçirme anlamında etkileşime sebep olarak iç kontrol sisteminden beslenecek ve stratejik yönetim anlayışı o kadar hâkim olacaktır. Buna istinaden stratejik yönetim uygulamalarının iç kontrol süreçleriyle desteklendiği ve aralarında pozitif yönlü ilişkinin olduğu söylenebilmektedir.

İdarelerde iç kontrol sistemi kendini güvende hissetmek isteyen üst yöneticiler için oldukça önemli bir kavramdır. İç kontrolün dinamik yapısı sayesinde yeni sistemlerin kurulabilmesi, var olan sistemlerin iyileştirilmesi ve değerlendirilmesi yönetim kontrolünde yapılabilmektedir. Hizmet alan kişiler için olumlu yanı ise, idarede süreçlerin tanımlanması, risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi, önlem alınacak ya da iyileştirme yapılacak alanların kontrol altına alınması ve bu aşamaların gerçekleşerek karar alma süreçlerinin hızlandırılmasını sağlamaktadır. Bu sebeptendir ki stratejik yönetimin temel taşlarından birisi iç kontrol sistemidir (Yanar, 2017).

## 4. BÖLÜM

### 4. İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik, varlıkların korunması, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı kavramları gereğince kamu kurum ve kuruluşlarına bazı plan, program ve raporlama zorunluluğu getirilmiştir. Esasen amaç kurum ve kuruluşlar için stratejik yönetim anlayışının gereğini oluşturmaları, dolayısıyla stratejik plan başta olmak üzere programlama, bütçeleme, mali veriler, raporlar ve alınan kararların şeffaf olmasını sağlamaktır.

Genel yönetim kapsamında kamu idarelerinden mahalli idareler; belediyeler, il özel idareleri ile bunlara bağlı ve bunların kurdukları birlik ve idarelerden oluşmaktadır. Belediyeler, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösterip belde sakinlerinin ortak gereksinimlerini karşılamak üzere seçmen kişiler tarafından seçilerek oluşturulan ve kamu tüzel kişiliğine sahip idarelerdir. Dolayısıyla vatandaşın ihtiyacı olan hizmetleri kamu yararı sağlayarak üretmeyi amaçlayıp bunu mevcut kaynaklarla en çok ihtiyaç duyulan hizmetin üretilmesi şeklinde yapmaktadırlar. Kamu mali yönetimindeki değişim, kamu kurumları ve belediyelerin en az maliyetle, en etkili şekilde ve kaliteli hizmet anlayışıyla bütünleşip kaynakların kullanıldığı yerler açısından hesap verme ilkesini beraberinde getirmiştir.

Belediye kanunu ile nüfusu 50.000'in altında olan belediyeler için stratejik plan hazırlama zorunluğu olmayıp üzerinde olan her idare için bir zorunluluktur. İç kontrol ise bir yönetim sistemi olup üst yönetici olan belediye başkanının sorumluluğunda oluşturulmalı, gözetilmeli ve belli aralıklarla izlenmelidir. Belediye başkanı bu sorumluluğu, iç denetçiler, strateji geliştirme birimleri ve harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirerek sistemin etkin yürütülmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla belediyelerde iç kontrol sistemi kapsamında yürütülecek çalışmaların başlatılması, strateji geliştirme birimlerine bırakılarak diğer harcama birimleriyle koordinasyonu sağlama görevi verilmiştir.

Bu çalışma Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesinden biri olan İstanbul ilçe belediyeleri üzerine olacaktır. İstanbul yönetsel olarak büyükşehir modeliyle yönetilmektedir. Büyükşehir modeli, büyükşehir belediyesi ve bağlı bulunan ilçe

belediyelerinden oluşmaktadır. İstanbul Büyükşehir Belediyesinin yetki alanı 3030 sayılı kanun ile belirlenmiş, 5747 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir (Aydemir, 2013). Bu kanuna göre İstanbul yerel yönetim sisteminde birimler, İstanbul Büyükşehir Belediyesi ve 25 Avrupa Yakası 14 Anadolu Yakasında olmak üzere 39 ilçe belediyesinden oluşmaktadır. Bu ilçeler “Adalar, Arnavutköy, Ataşehir, Avcılar, Bağcılar, Bahçelievler, Bakırköy, Başakşehir, Bayrampaşa, Beşiktaş, Beykoz, Beylikdüzü, Beyoğlu, Büyükçekmece, Çatalca, Çekmeköy, Esenler, Esenyurt, Eyüpsultan, Fatih, Gaziosmanpaşa, Güngören, Kadıköy, Kağıthane, Kartal, Küçükçekmece, Maltepe, Pendik, Sancaktepe, Sarıyer, Silivri, Sultanbeyli, Sultangazi, Şile, Şişli, Tuzla, Ümraniye, Üsküdar ve Zeytinburnu” dur.

#### **4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ**

Türkiye’de 5018 sayılı KMYKK’ nın yürürlüğe girmesiyle eski kanunun aksine birçok yeni düzenleme getirilmiştir. Uluslararası Standartlar ve AB kontrol mekanizmasına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmaya başlamıştır. Kanunun getirmiş olduğu yenilikler ile kontrol alanında, temelde COSO modeli kullanılarak bütün kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi, denetlenmesi ve raporlanması bu yasal düzenleme ile yapılmıştır. Dolayısıyla kanunun 2006 yılında uygulamaya başlanmasıyla kamu kurumlarında kurulan iç kontrol sistemine ve stratejik yönetime etkisine yönelik araştırma amaçlanmıştır. İç kontrol sistemi tüm faaliyetlere etki etmekle birlikte idarenin kurulduğu andan itibaren var olması gereken bir sistemdir. Buna bağlı olarak iç kontrol sisteminin bileşenleri ile stratejik yönetim unsurları üzerinde etkisi değerlendirilecektir. Daha önce iç kontrol sisteminin stratejik yönetim veya kurumsal yönetime etkisi konusu üzerinde yapılan çalışmaların özel sektör veya üniversitelerin üzerine olduğu görülmüştür. Bu çalışmada ise belediyelere ilişkin iç kontrol sisteminin stratejik yönetime olan etkisini incelemek amacıyla iç kontrol eylem planları ve stratejik planları incelenerek eksiklikleri tespit edilmiş ve bunlara yönelik önerilerde bulunulmuştur.

5018 sayılı kanun iç kontrol sorumluluğunu, her kurumun kendi idari sorumluluğuna vermiştir. İkinci bölümde detaylı olarak bahsedildiği üzere bu sorumluluk sırayla; üst yönetici, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilere verilmiştir.



Belediyelerde de iç kontrol sorumluluğu bahsi geçen görevliler tarafından gerçekleştirilmelidir.

## **4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI**

Bu çalışmada kanun, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hükümlerinde yayımlanan ve kamu kurumlarında zorunlu hale gelen iç kontrol sisteminin belediyelerde kurulması, sürdürülmesine ilişkin İstanbul ilçe belediyelerinde uygulanan iç kontrol sistemleri ve stratejik yönetim kapsamında hazırlanan stratejik planlarına ile güncel uygulamalar incelenmiş ve sistemin etkinliği ile stratejik yönetime etkisi üzerinde araştırmalar yapılmıştır. Bu kapsamda İstanbul ilçe belediyelerinin hazırlamakla yükümlü oldukları iç kontrol eylem planı ile stratejik yönetim unsurlarından; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları üzerinden tespit ve değerlendirmeler yapılmıştır.

## **4.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI**

Bu çalışma sadece araştırmaya dahil olan İstanbul ilçe belediyelerini kapsamaktadır. Bu sebeple çalışmanın sonucunda elde edilen bilgi, görüş, tespit ve değerlendirmeler bütün belediyeler için geçerli değildir.

## **4.4. ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ**

Araştırmanın ana kütlesi, İstanbul yerel yönetim sistemindeki 39 ilçe belediyesinden oluşmaktadır. İç kontrol ve stratejik planlama, yönetim sorumluluğu ve tüm harcama yetkilerinin sorumluluğunda olup konsolidasyonu strateji geliştirme müdürlükleri, bu müdürlüğün kurulmadığı yerlerde ise mali hizmetler müdürlüklerinde bulunan strateji geliştirme birimlerine verildiğinden 39 ilçe belediyesinin strateji geliştirme ve mali hizmetler biriminde çalışmayı yürüten kişilere telefonla ulaşıp öncelikle genel bilgiler alınmış sonra iç kontrole yönelik çalışmalar mail olarak istenmiştir. Stratejik plan, performans programları, faaliyet raporları ve diğer ilgili raporlar belediyelerin kurumsal internet sitelerinden alınmıştır. Görüşmeler ve araştırmalar sonucunda bazı belediyelerde iç kontrole ilişkin çalışmaların hiç yapılmadığı ya da güncel olmadığı tespit edilmiş, bazı belediyeler tarafından ise araştırmaya dahil olmak istenmediği belirtildiği için olumsuz olarak geri dönüş yapmışlardır. Dolayısıyla 21 ilçe belediyesi iç kontrole ilişkin çalışmalarını paylaştığından geri dönüş oranı %54 olarak gerçekleşmiştir.

## 4.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada ana kütleyi kapsayan belediyelerin, iç kontrol eylem planları mevzuat hükümleri çerçevesinde incelenmiş, stratejik yönetimin işleyişi hakkında bilgi verecek olan ve en fazla beş yılı kapsayan stratejik planları, başlıca yönetim ilkeleri olan hesap verebilirlik, mali saydamlık, katılımcılık, açıklık, etkinlik, etkili ve ekonomiklik konularındaki uygunluğu sorgulanmıştır. İç kontrol ve stratejik planlar bu ilkeler çerçevesinde incelenmiş, gerekli durumlarda işleyiş hakkında bilgi almak ve teyit etmek amacıyla yetkili kişilerle irtibata geçilmiş ve değerlendirme yapılmak üzere 4'lü likert ölçek belirlenmiştir. Ölçekler 4-Uygun, 3-Az Uygun, 2-Uygun Değil, 1-Hiç Uygun Değil-Yok şeklindedir.

Değerlendirmeye esas stratejik yönetimin ana ilkeleri hesap verebilirlik, mali saydamlık, etkililik, etkinlik, açıklık ve ekonomiklik gereği iç kontrol sistemi genel olarak ve kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri ayrı ayrı incelenmiştir. Değerlendirmeler yapılırken her bileşen ve alt standart için idarece belirlenen eylemlerden ve mevcut durumlarında yer verilen eylem gerçekleştirmelerinden yararlanılmış dolayısıyla hangi idarenin hangi şartları ne derecede sağladığı eylem planlarından anlaşılmıştır. Stratejik yönetimin unsurları ise 2018 yılında üçüncü versiyonu "Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi" olarak yayımlanan rehberde göre belirlenmiş ayrıca her ana unsura ait alt unsurlar oluşturularak puanlama yapılmıştır. Alt unsurların tamamı da rehberde uygun olarak stratejik planlarda ve yönetim anlayışında bulunması gereken asgari unsurlardan oluşmaktadır. Alt unsurlara yapılan puanlamanın aritmetik ortalaması ana unsur puanını vermektedir. Puanlama, alt unsurların her kuruma uyacak nitelikte olmasına dikkat edilmiş ayrıca belediyelerde yapılan çalışmalar karşılaştırılmış ve rehberde uygunluğuna göre yapılmıştır. Stratejik plan ve iç kontrol sisteminde çalışması hiç yapılmayan, bahsedilmeyen veya olmayan unsurlar için 1 puan verilmiş, uygun olmayan unsurlar için 2, uygun olup yetersiz olan unsurlar için 3 ve mevzuatlar kapsamında istenen kriterlere uygun olanlar için 4 puan verilmiştir.

## 4.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE YORUMLANMASI

Aşağıda öncelikle belediyelere ait nüfus, yüzölçümü ve bütçe gibi genel bilgiler yer almaktadır. Genel bilgilerden sonra iç kontrol sistemi bileşenleriyle birlikte

değerlendirilmiş daha sonra stratejik yönetim unsurlarına yer verilmiştir. Stratejik yönetim unsurlarında iç kontrol sistemine atıflar yapılarak değerlendirilmiştir.

#### 4.6.1. Belediyelere Ait Genel Bilgiler

Araştırmaya dahil edilen 21 ilçe belediyesine ait genel bilgileri içeren tablo aşağıda yer almaktadır. Nüfusa ilişkin bilgiler Türkiye İstatistik Kurumu 2019 yılı adrese dayalı nüfus siteminden alınmıştır.

**Tablo 4.1 İlçe Belediyelerine Ait Genel Bilgiler**

Belediyeler	Yüzölçümü (Km <sup>2</sup> )	Nüfus	Nüfus Yoğunluğu (Kişi/Km <sup>2</sup> )	Bütçe (TL)		
				2018 (Gerçekleşen)	2019	2020
Bağcılar	22	745.125	33.869	497.320.246,09	525.410.000,00	514.000.000,00
Bayrampaşa	9,54	274.735	28.798	209.448.415,74	301.500.000,00	268.000.000,00
Beşiktaş	18	182.649	10.147	374.231.264,51	436.000.000,00	580.000.000,00
Beykoz	310	248.260	801	389.629.695,81	465.000.000,00	696.825.000,00
Eyüpsultan	228,2	400.513	1.755	340.256.914,01	380.000.000,00	496.500.000,00
Fatih	15,6	443.090	28.403	372.830.671,00	391.792.500,00	464.840.000,00
Gaziosmanpaşa	11,73	491.962	41.940	296.045.413,91	379.000.000,00	433.000.000,00
Güngören	7,2	289.441	40.200	191.613.028,78	245.800.000,00	205.000.000,00
Kadıköy	25,2	482.713	19.155	549.303.876,19	670.000.000,00	730.000.000,00
Küçükçekmece	44	792.821	18.019	560.326.228,48	650.000.000,00	660.000.000,00
Pendik	188,91	711.894	3.768	605.684.899,79	610.000.000,00	650.000.000,00
Şişli	10	279.817	27.982	579.519.858,68	670.000.000,00	680.000.000,00
Tuzla	138	267.400	1.938	359.927.386,17	325.065.000,00	345.400.000,00
Ümraniye	45,38	710.280	15.652	499.333.565,22	550.000.000,00	600.000.000,00
Üsküdar	35,7	531.825	14.897	647.667.116,60	650.000.000,00	750.000.000,00
Zeytinburnu	11,39	293.574	25.775	304.706.358,14	505.000.000,00	515.000.000,00
Büyükçekmece	181,15	254.103	1.403	348.807.627,10	409.000.000,00	351.000.000,00
Silivri	858	193.680	226	206.178.213,12	254.500.000,00	275.900.000,00
Arnavutköy	450,28	282.488	627	292.081.907,80	311.000.000,00	330.000.000,00
Başakşehir	104,35	460.259	4.411	668.035.102,10	540.000.000,00	620.000.000,00
Sancaktepe	62,42	436.733	6.997	481.802.210,20	466.232.000,00	422.223.000,00

Tabloya göre nüfus yoğunluğu en çok olan ilçe 792.821 kişi ile Küçükçekmece olurken nüfus yoğunluğu az olan ise 193.680 kişi ile Silivri ilçesi olmuştur. Yüzölçümlerine bakıldığında ise yüzölçümünün yüksek olduğu yerler ile nüfusun ters orantılı olduğunu söyleyebiliriz. Zira km<sup>2</sup> düşen kişi sayısının en yüksek olduğu ilçe

Bağcılar iken en düşük ilçe 226 kişi ile Silivri olmuştur. Merkeze yakın ve iş imkanlarının fazla olduğu yerlerin göç alması ve dolayısıyla nüfusunun yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Belediye bütçelerine bakıldığında 2018 yılı için gerçekleşen gider bütçeleri, 2019 ve 2020 yılları tahmini gider bütçe bilgilerini vermektedir. 2018 yılı gider bütçe gerçekleştirmeleri, genel olarak 2019 ve 2020 yılı bütçe tahminlerinin normal seyirde arttığı ancak bazı belediyelerde az bir oranda düşüş olduğunu göstermektedir. 2020 yılı için en yüksek bütçe tahmini Üsküdar Belediyesi iken, aynı yılın en düşük bütçe tahmini ise Güngören Belediyesi tarafından verilmiştir. İdarelerin bütçe bilgileri stratejik yönetim kapsamında hesap verebilirlik ve şeffaflık esasına göre yıllık olarak hazırlanan faaliyet sonuçları ile mali tabloların yer aldığı faaliyet raporlarından ve stratejik amaç ve hedeflerine ulaşmak için faaliyet ve kaynak ihtiyaçlarının yer aldığı performans programı kitaplarından alınmıştır.

#### **4.6.2. İç Kontrol Sistemine Yönelik Genel Değerlendirme**

Belediyelerin iç kontrol sistemine ilişkin, iç kontrol eylem planlarında yer alan eylemleri ile faaliyet raporlarında bahsedilen gerçekleştirmelerine göre genel değerlendirme yapılmıştır. Bu aşamada iç kontrol sisteminin etkinliğini anlamaya yönelik öncelikle idarelerde sistemin varlığı, yıllar içinde performans hedeflerindeki değişiklik, kurum içi değişiklikler ve eylemlerin gerçekleşmesine yönelik ortaya çıkabilecek ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak revize edilmesi, stratejik yönetimin de gereği olan organizasyon yapısı, görev, yetki, sorumlulukların belirlenmesi, oluşabilecek risklere karşı kurumsal risk çalışmalarının varlığı ile risklerin yönetim şekli ayrıca idarede her türlü bilgi, belge, onay, rapor, faaliyetler, maliyetler ve gerçekleştirmeler, bütçeleme, kontrol mekanizmaları, değerlendirmeler vb. kurumsal işlemlerin de gerçekleştirileceği yönetim bilgi sisteminin oluşturulması gibi iç kontrol sisteminin genel değerlendirmesi yapılmış ve bu kapsamda 6 soru belirlenmiştir. Belirlenen sorulara verilen değerler ile 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyenin iç kontrol sistemine yönelik genel değerlendirme yapılarak ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelere yer verilmiştir.

**Tablo 4.2 İç Kontrol Sistemine Yönelik Genel Değerlendirme**

No	İç Kontrol Genel Değerlendirme	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	İç kontrol sistemi kurulmuş mudur?	3	4	3,95	0,22
2	Eylem planı revize edilmiş midir?	1	4	3,43	1,21
3	Kurum organizasyon yapısı, görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş midir?	4	4	4,00	0,00
4	Kurumsal risk yönetim çalışmaları kapsamında amaç ve hedefleri etkileyecek iç ve dış riskler belirlenmiş midir?	1	4	3,14	0,85
5	Kurumda müdürlüklere ait çalışma yönetmelikleri mevcut mudur?	3	4	3,95	0,22
6	Gerekli bilgi ve raporların üretilmesi için Yönetim Bilgi Sistemi kurulmuş mudur?	4	4	4,00	0,00
<b>Genel Ortalama</b>				<b>3,75</b>	<b>0,42</b>

**Kaynak:** (Yıldırım, 2011)“Mahalli İdarelerde Yönetişim ve Belediye Stratejik Planlarının İyi Yönetişim İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi” uzmanlık tezinden derlenerek hazırlanmıştır.

**Tablo 4.3 İç Kontrol Sistemine Yönelik Genel Değerlendirme Frekansları ve Yüzdeleri**

No	İç Kontrol Genel Değerlendirme	1	2	3	4	
1	İç kontrol sistemi kurulmuş mudur?	N	-	-	1	20
		%	-	-	0,05	0,95
2	Eylem planı revize edilmiş midir?	N	4	-	-	17
		%	0,19	-	-	0,81
3	Kurum organizasyon yapısı, görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş midir?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
4	Kurumsal risk yönetim çalışmaları kapsamında amaç ve hedefleri etkileyecek iç ve dış riskler belirlenmiş midir?	N	1	3	9	8
		%	0,05	0,14	0,43	0,38
5	Kurumda müdürlüklere ait çalışma yönetmelikleri mevcut mudur?	N	-	-	1	20
		%	-	-	0,05	0,95
6	Gerekli bilgi ve raporların üretilmesi için Yönetim Bilgi Sistemi kurulmuş mudur?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1

Genel değerlendirme sonucu ortalama 3,75 olarak hesaplanmıştır. Bu değer yüksek olması belediyelerin iç kontrol kapsamında genel olarak çalışmalar yaptığını göstermektedir. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekten en düşüğe göre sıraladığımız zaman ilk sırada 4,00 ile kurum organizasyon yapısı, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmiş olması ile gerekli yönetim bilgi sisteminin kurulmuş olması yer almaktadır. Her iki değişkeninde stratejik yönetim anlamında yeri oldukça önemlidir. Bu değişkenlerin standart sapmaları 0 olup frekans ve yüzdelerine bakıldığında 21 belediyede mevcut olduğundan %100 değere sahiptir. Dikkat edilmesi gereken bir nokta vardır ki bazı belediyelerin organizasyon şeması ve kurumsal web

sitelerinde iç denetçilere yer verilmediği ancak iç kontrol eylem planlarının izleme faaliyetinde iç denetçilere ait eylem öngörüldüğü görülmüş ve çelişkilere sebep olmuştur. Bu sebeple her değişiklik sonrası kurumsal yapıya bağlı olarak organizasyon şemasının güncellenmesi gerekmektedir.

İkinci sırada 3,95 ortalama ve 0,22 standart sapma değeri ile kurumda iç kontrol sistemin kurulmuş olması ile müdürlüklere ait çalışma yönetmeliklerinin mevcut olmasıdır. Frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyenin iç kontrol sistemi yeterli güvence vermediği ve müdürlüklere ait çalışma yönetmeliklerinin olmadığı diğer 20 belediyenin %95 oranla iç kontrol sisteminin kurulduğu ve çalışma yönetmeliklerinin olduğundan bahsedilmektedir.

Üçüncü sırada 3,43 ortalama ve 1,21 standart sapma değeriyle iç kontrol eylem planlarının revize edilmesi yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %19 oranla 4 belediyenin iç kontrol eylem planlarını revize etmediği değişen kurumsal yapı, teknoloji, bilgi sistemleri, olası risk güncellemesi, kurum genelgeleri, yetki devri vb. eylemlerini güncellemediği tespit edilmiştir. Bu ise stratejik yönetim anlamında risk unsurlarından görülmektedir. Geriye kalan 17 belediye %81 oranla iç kontrol eylem planlarının revize edildiği görülmüştür.

Sonuncu ve en düşük değer ise 3,14 ortalama ve 0,85 standart sapma değeriyle kurumsal risk yönetimi kapsamında amaç ve hedeflere yönelik iç ve dış risklerin belirlenmesi değişkenidir. İç ve dış risklerin belirlenmesi maddesindeki frekans ve yüzde değeri ise %5 oranla bir belediyenin hiç belirlememiş olması, %14 oranla 3 belediyenin risklerini amaç ve hedeflerine uygun olarak belirlemediği, %43 oranla 9 belediyede amaç ve hedeflere yönelik belirlenen iç ve dış risklerin yeterli olmadığı, %38 oranla 8 belediyenin iç ve dış risklerini belirlediği görülmektedir. Dolayısıyla frekans ve yüzdelerden de görüldüğü üzere genel olarak belediyelerde kurumsal risk yönetimine dair çalışmaların olmadığı ya da yetersiz olduğundan söz edilebilmektedir.

#### **4.6.3. Kontrol Ortamına Yönelik Değerlendirme**

İç kontrolün birinci bileşeni olan kontrol ortamı, diğer tüm bileşenlerin temelini oluşturmakla birlikte kurumdaki kişilerin örgütsel bilinç, yapı ve örgütsel disiplinin ne denli olduğunu ölçmemizi sağlamaktadır. Bu kapsamda idarelerin kontrol ortamı genel olarak değerlendirilmiş ve iç kontrolün yöneticiler ile çalışan personel tarafından

sahiplenilmesi, yöneticilerin iç kontrol çalışmalarını desteklemeleri, etik kuralların bilinirliğinin sağlanması ve faaliyetlerde bu kurallara uyulması, hesap verebilirlik, saydamlık ve dürüstlük için faaliyetlere ilişkin sunulan tüm bilgi ve belgelerin güvenilir, tam ve doğruluğunun sağlanması, idarenin misyon ve vizyonunun duyurularak personel tarafından benimsenmesi sağlanması, personelin görevlerine ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılımı belirlenerek teşkilat şemalarının oluşturulması, mesleki yeterliliğin önemine istinaden her görev için gerekli eğitimler verilerek uygun personel seçilmesi ile personel yeterlilik ve performansının değerlendirilmesi, yetki devrinin sınırları açıkça belirtilecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi gibi kontrol ortamının etkinliğini ölçmeye yönelik 8 soru belirlenmiştir. Belirlenen sorulara verilen değerler ile 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması hesaplanmıştır.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyeye ait iç kontrol sisteminin birinci bileşeni olan kontrol ortamına yönelik değerlendirme yapılmıştır. Bu değerlendirmeye ait ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelerine yer verilmiştir.

**Tablo 4.4 Kontrol Ortamına Yönelik Değerlendirme**

No	Kontrol Ortamı	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	İç kontrol sistemi ve işleyişinin üst yöneticiler ve personel tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi sağlanmış mıdır?	3	4	3,76	0,44
2	Kurumun tüm personeli tarafından Etik sözleşmesi imzalanmış mıdır?	4	4	4,00	0,00
3	Faaliyetlerde saydamlık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkesi gereğince plan, program ve raporlar kamuoyu ile paylaşılmakta mıdır?	4	4	4,00	0,00
4	Kurumda Kamu Hizmet Standartlarına ilişkin çalışmalar kurumsal web sitesinde yayınlanmakta mıdır?	1	4	3,43	1,21
5	Faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgelerin tam, doğru ve güvenilir olduğuna istinaden kurum Faaliyet Raporlarında güvence beyanlarına yer verilmiş midir?	1	4	3,86	0,65
6	Kurum organizasyon yapısı içerisinde harcama birimlerine ait çalışma yönetmeliklerinde görev, yetki ve sorumluluklar belirlenmiş midir?	4	4	4,00	0,00
7	Kurumda her görev için personelin ihtiyaç duyacağı eğitim planı yapılmakta mıdır?	1	4	3,33	0,86
8	Yetki ve yetki devrinin sınırları açık bir şekilde belirlenerek çalışanlara yazılı olarak bildirilmiş midir?	2	4	3,81	0,51
<b>Genel Ortalama</b>				<b>3,77</b>	<b>0,46</b>

**Tablo 4.5 Kontrol Ortamına Yönelik Değerlendirme Frekansları ve Yüzdeleri**

No	Kontrol Ortamı		1	2	3	4
1	İç kontrol sistemi ve işleyişinin üst yöneticiler ve personel tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi sağlanmış mıdır?	N	-	-	5	16
		%	-	-	0,24	0,76
2	Kurumun tüm personeli tarafından Etik sözleşmesi imzalanmış mıdır?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1,00
3	Faaliyetlerde saydamlık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkesi gereğince plan, program ve raporlar kamuoyu ile paylaşılmakta mıdır?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
4	Kurumda Kamu Hizmet Standartlarına ilişkin çalışmalar kurumsal web sitesinde yayınlanmakta mıdır?	N	4	-	-	17
		%	0,19	-	-	0,81
5	Faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgelerin tam, doğru ve güvenilir olduğuna istinaden kurum Faaliyet Raporlarında güvence beyanlarına yer verilmiş midir?	N	1	-	-	20
		%	0,05	-	-	0,95
6	Kurum organizasyon yapısı içerisinde harcama birimlerine ait çalışma yönetmeliklerinde görev, yetki ve sorumluluklar belirlenmiş midir?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
7	Kurumda her görev için personelin ihtiyaç duyacağı eğitim planı yapılmakta mıdır?	N	1	2	7	11
		%	0,05	0,10	0,33	0,52
8	Yetki ve yetki devrinin sınırları açık bir şekilde belirlenerek çalışanlara yazılı olarak bildirilmiş midir?	N	-	1	2	18
		%	-	0,05	0,10	0,86

Kontrol ortamı standardına ait genel değerlendirme ortalaması 3,77 olarak hesaplanmıştır. Ortalamanın yüksek olması belediyeler tarafından kontrol ortamına verilen önemi göstermektedir. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekten en düşüğe göre sıraladığımız zaman ilk sırada 4,00 ortalama ile kurumun tüm personelinin etik sözleşmesini imzalamaları, faaliyetlerde hesap verebilirlik, saydamlık ve dürüstlük ilkesi gereğince plan, program ve raporlar kamuoyu ile paylaşılması ve kurum organizasyon yapısı içerisinde harcama birimlerine ait çalışma yönetmeliklerinde görev, yetki ve sorumluluklar belirlenmiş olması yer almaktadır. Bu üç değişkenin standart sapmaları sıfır olup frekans ve yüzdeleri tam puan olduğu için her belediyede uygulandığı görülmektedir.

İkinci sırada 3,86 ortalama ve 0,65 standart sapma değeri ile faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgelerin tam, güvenilir ve doğru olduğuna istinaden kurum faaliyet raporlarında güvence beyanlarına yer verilmiş olmasıdır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyenin faaliyet raporlarında güvence



beyanlarına yer vermediği, diğer 20 belediyenin %95 oranla güvence beyanlarına yer verildiği görülmektedir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğinde kurumların faaliyet raporlarında üst yönetici, harcama birimleri ve mali hizmetler birim yöneticisine ait güvence beyanlarına yer vermeleri gerekmektedir.

Üçüncü sırada 3,81 ortalama ve 0,51 standart sapma değeri ile yetki ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmesi ve kurum personeline yazılı olarak bildirilmesi yer almaktadır. Değerin yüksek olduğundan da anlaşılacağı üzere belediyelerde yetki devrine ilişki gerekli çalışmalar yapılmıştır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyenin yetki devrine ilişkin çalışmaları uygun olmadığı ve yazılı olarak düzenlemediği, %10 oranla 2 belediyenin çalışmalarının yetersiz olması ve diğer 18 belediyenin %85 oranla yetki devrinin sınırlarının açıkça belirlendiği ve personele bildirildiğinden bahsedilmektedir.

Dördüncü sırada 3,76 ortalama ve 0,44 standart sapma değeri ile iç kontrol sistemi ve işleyişinin üst yönetici ve personeli tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesinin sağlanmış olması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %24 oranla 5 belediyede iç kontrol sisteminin üst yönetici ve personel tarafından tam anlamıyla sahiplenmediği yani yetersiz olduğu, diğer 16 belediyenin %76 oranla üst yönetici ve personel tarafından sahiplendiği görülmektedir. Kurum iç kontrol sisteminin etkin olarak yürütülmesinde en büyük rol öncelikle üst yönetime aittir.

Beşinci sırada 3,43 ortalama ve 1,21 standart sapma değeri ile kurumda kamu hizmet standartlarına ilişkin çalışmaların kurumsal web sitesinde yayınlanması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %19 oranla 4 belediyenin kurumsal web sitelerinde hizmet standartlarını yayınlamadığı, diğer 17 belediyenin %81 oranla hizmet standartlarına ilişkin çalışmalarını yayınladığı görülmektedir.

Kontrol ortamının sonuncu ve en düşük değeri ise 3,33 ortalama ve 0,86 standart sapma değeri ile kurumda her görev için personelin ihtiyaç duyacağı eğitim planı yapılması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 ortalama ile 1 belediyede herhangi bir eğitim çalışmasının yapılmadığı, %10 ortalama

ile 2 belediyede yıllık plan yapılmadığı, %33 ortalama ile 7 belediyede eğitime yönelik çalışmaların yetersiz olduğu ve 11 belediyede %52 oranla personelin ihtiyaç duyduğu eğitimin verildiği ve yıllık eğitim planının yapıldığı görülmektedir. Neredeyse yarı yarıya belediyelerin eğitime önem verdiği anlaşılmaktadır. Eğitim ihtiyacı, mesleki yeterliliği sağlamak, oryantasyon programları ve görevin gerektirdiği bilgi ve donanıma sahip olmak, çalışan personelin etkinliği ve verimliliği anlamında yüksek öneme sahip olduğundan insan kaynakları birimlerinin personel eğitim ihtiyaçlarını analiz etmesi ve eğitim planı oluşturması gerekmektedir. Bu sebeple genel oran düşük bulunmuş olup her belediyenin eğitim konusuna gereken önemi vermesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **4.6.4. Risk Değerlendirme Bileşenine Yönelik Değerlendirme**

İç kontrolün ikinci bileşeni olan risk değerlendirme, genel olarak değerlendirilmiş ve bu aşamada idarelerin misyon, vizyon, amaç ve hedeflerini belirlediği katılımcı yöntemlerle oluşturulan stratejik plan hazırlaması, yürütecekleri programı oluşturan performans programının hazırlaması ve bu kapsamda stratejik plan ve performans programına uygun olarak bütçelerin hazırlanması şeklinde stratejik yönetimin idarelerde kurulmasına yönelik olup planlama ve programlama şartının sağlanmasıyla hem stratejik yönetimin etkinleşmesi hem de iç kontrol sisteminin makul güvence sağlaması amacı gerçekleşmiş olacaktır. Diğer sorular risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı altında; her yıl sistematik bir şekilde amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenerek gerçekleştirme olasılıkları ve etkilerinin analiz edilebilmesi, risklere karşı alınacak önlemler için eylem planları oluşturulması kapsamında risk değerlendirme bileşeninin etkinliğini ölçmeye yönelik 5 soru belirlenmiştir. Belirlenen sorulara verilen değerler ile 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyeye ait iç kontrol sisteminin ikinci bileşeni olan risk değerlendirmeye yönelik yapılan değerlendirmeye ait ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelerine yer verilmiştir.

**Tablo 4.6 Risk Değerlendirmeye Yönelik Değerlendirme**

No	Risk Değerlendirme	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	Kurum, kendi birim ve personelinin katkılarıyla misyon ve vizyon oluşturma, stratejik amaç ve hedefler belirleme, performansların ölçülmesi, izlenme ve değerlendirilmesi amacıyla stratejik planlarını mevzuata uygun olarak hazırlamış mıdır?	3	4	3,62	0,50
2	Kurumda yürütülecek program, faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyaçlarını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlamış mıdır?	3	4	3,95	0,22
3	Bütçeler stratejik plan ve performans programına uygun olarak hazırlanmış mıdır?	4	4	4,00	0,00
4	Kurumsal risk yönetim çalışmaları yapılmış mıdır?	1	4	3,05	0,97
5	Kurumda risklere karşı alınacak önlemlere istinaden risk eylem planı oluşturulmuş mudur?	1	4	2,48	1,36
<b>Genel Ortalama</b>				<b>3,42</b>	<b>0,61</b>

**Tablo 4.7 Risk Değerlendirme Bileşeni Frekans ve Yüzdeleri**

No	Risk Değerlendirme		1	2	3	4
1	Kurum, kendi birim ve personelinin katkılarıyla misyon ve vizyon oluşturma, stratejik amaç ve hedefler belirleme, performansların ölçülmesi, izlenme ve değerlendirilmesi amacıyla stratejik planlarını mevzuata uygun olarak hazırlamış mıdır?	N	-	-	8	13
		%	-	-	0,38	0,62
2	Kurumda yürütülecek program, faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyaçlarını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlamış mıdır?	N	-	-	1	20
		%	-	-	0,05	0,95
3	Bütçeler stratejik plan ve performans programına uygun olarak hazırlanmış mıdır?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
4	Kurumsal risk yönetim çalışmaları yapılmış mıdır?	N	3	-	11	7
		%	0,14	-	0,52	0,34
5	Kurumda risklere karşı alınacak önlemlere istinaden risk eylem planı oluşturulmuş mudur?	N	9	-	5	7
		%	0,43	-	0,24	0,33

Risk değerlendirme bileşenine ilişkin genel değerlendirme ortalaması 3,42 olarak hesaplanmıştır. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekten en düşüğe göre sıraladığımız zaman ilk sırada 4,00 ortalama ile belediyelerin bütçelerini, stratejik plan ve performans programına uygun olarak hazırlamaları yer almaktadır. Bütçeler, stratejik planda belirlenen amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye yönelik yapılması

planlanan faaliyetlerin mali değerleri ve kaynakların tahminidir. Performans esaslı bütçeleme mali yılı kapsadığı gibi izleyen iki yılın gelir ve kaynak tahminleri de yapılarak oluşturulur. Bu değerin standart sapması 0 olup frekans ve yüzdelere bakıldığında bütün belediyelerde uygulandığı görülmektedir.

İkinci sırada 3,95 ortalama ve 0,22 standart sapma ile kurumda yürütülecek programlar, faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyaçlarını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlamış olması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyenin performans programını HMB tarafından yayımlanan Performans Programı Hazırlama Rehberi'ne uygun olarak hazırlamadığı görülmüştür. Diğer 20 belediyenin ise %95 oranla döneme ait performans hedef, gösterge ve faaliyetlerini içeren performans programını hazırladıkları anlaşılmaktadır.

Üçüncü sırada 3,62 ortalama ve 0,50 standart sapma ile kurum, kendi birim ve personelinin katkılarıyla misyon ve vizyon oluşturmak, stratejik amaç ve hedefler belirlemek, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla stratejik planlarını mevzuata uygun olarak hazırlamış olması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %38 oranla 8 belediyenin stratejik planlarını yayımlanan mevzuat ve rehberine uygunluğuna bakıldığında; tahmini kaynak ve maliyet analizi, paydaş analizi, önceki dönem gösterge sonuçlarının değerlendirilmediği, yeterli sayıda amaç ve hedef belirlenmediği gibi sonuçlar elde edilerek eksik hazırladığı, %62 oranla diğer 13 belediyenin stratejik planlarını mevzuata uygun olarak hazırladığı görülmektedir.

Dördüncü sırada 3,05 ortalama ve 0,97 standart sapma ile kurumsal risk yönetim çalışmaları yapıp yapılmadığı yer almaktadır. Oldukça düşük olan oran genel olarak belediyelerde risk çalışmasının yetersiz olduğunu göstermektedir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %14 oranla 3 belediyede risk yönetimine dair çalışmalarının hiç yapılmadığı, %52 ortalama ile 11 belediyede risk çalışmalarının yetersiz olduğu ve geriye kalan 7 belediyede %34 oranla kurumsal risk çalışmaları kapsamında eylem planları mevcut durum analizinde risk yönetiminin kurulduğu ve geliştirmeye yönelik eylem koydukları anlaşılmaktadır.

Risk değerlendirme bileşenin sonuncu ve en düşük değeri 2,48 ortalama ve 1,36 standart sapma ile kurumda risklere karşı alınacak önlemlere istinaden risk eylem planı oluşturulup oluşturulmadığıdır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %43 oranla 9 belediyede risk eylem planı oluşturulmadığı, %24 oranla 5 belediyede eylem planlarının yetersiz olup bütün risklerin değerlendirilmediği görülmüştür. Geriye kalan 7 belediyede %33 ortalama bir önceki değerlendirmeden de anlaşılacağı üzere kurumsal risk yönetim çalışmaları yapılmakta ve bu kapsamda risk eylem planları oluşturulmaktadır. Risk çalışmasının yapılmadığı belediye sayısının fazla olması olası sorunları beraberinde getirebilmektedir. Bu sebeple riskler, kurumda belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini olumsuz yönde etkileyeceği için göz ardı edilmemesi, öncelik verilerek risklerin belirlenmesi, önlem alınması ve raporlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **4.6.5. Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Değerlendirme**

İç kontrolün üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetleri, genel olarak değerlendirilmiş ve bu aşamada uygun kontrol yöntemleri ve stratejilerinin kurumdaki her faaliyet ve riskler için belirlenmesi ve uygulanması, işlem öncesi, süreç ve işlem sonrası kontrollerin yapılması, mali karar ve işlemler için güncel, kapsamlı, mevzuata uygun şekilde kurumdaki herkesin ulaşabileceği yazılı prosedürlerin belirlenmesi, hata, yolsuzluk ve usulsüzlük risklerini azaltmaya yönelik mali karar ve işlemlerin farklı kişiler tarafından yapılmasını sağlamak amacıyla görevler ayrılığı ilkesinin uygulanıyor olması, faaliyetlerin sürekliliğini etkileyecek personel yetersizliği, görevden ayrılma, mevzuat değişikliği, gerekli hallerde vekil personel belirlenmesi şeklinde önlemler alınması, kullanılan bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik hata ve usulsüzlüğü önlemeye, tespit etmeye ve düzeltilmesini sağlayacak kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi kapsamında kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ölçmeye yönelik 7 soru belirlenmiştir. Belirlenen sorulara verilen değerler ile 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyeye ait iç kontrol sisteminin üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetlerine yönelik yapılan değerlendirmeye ait ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelerine yer verilmiştir.

**Tablo 4.8 Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Değerlendirme**

No	Kontrol Faaliyetleri	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	Kurumda ön mali kontrol sistemi mevcut mu?	1	4	3,81	0,68
2	Kurumdaki tüm birimlerde yapılan işlerin iş tanımları ile bu işlerin süreçleri ve iş akış şemaları çıkarılmış mıdır?	2	4	3,76	0,62
3	Mali karar ve işlemler için yazılı prosedürler belirlenmiş mi?	2	4	3,62	0,67
4	Hata, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesinde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmakta mıdır?	4	4	4,00	0,00
5	Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyecek nedenlere karşı önlemler alınmış mıdır?	3	4	3,57	0,51
6	Kurumda bilgi güvenliğine yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?	4	4	4,00	0,00
7	Bilgi güvenliği kapsamında sertifika bulunmakta mı?	1	4	3,29	1,31
<b>Genel Ortalama</b>				<b>3,72</b>	<b>0,54</b>

**Tablo 4.9 Kontrol Faaliyetlerine Yönelik Frekans ve Yüzdeler**

No	Kontrol Faaliyetleri	1	2	3	4	
1	Kurumda ön mali kontrol sistemi mevcut mu?	N	1	-	1	19
		%	0,05	-	0,05	0,90
2	Kurumdaki tüm birimlerde yapılan işlerin iş tanımları ile bu işlerin süreçleri ve iş akış şemaları çıkarılmış mıdır?	N	-	2	1	18
		%	-	0,10	0,05	0,85
3	Mali karar ve işlemler için yazılı prosedürler belirlenmiş mi?	N	-	2	4	15
		%	-	0,10	0,19	0,71
4	Hata, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesinde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmakta mıdır?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
5	Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyecek nedenlere karşı önlemler alınmış mıdır?	N	-	-	9	12
		%	-	-	0,43	0,57
6	Kurumda bilgi güvenliğine yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
7	Bilgi güvenliği kapsamında sertifika bulunmakta mı?	N	5	-	-	16
		%	0,24	-	-	0,76

Kontrol faaliyetleri standardına ilişkin genel değerlendirme ortalaması 3,72 olarak hesaplanmıştır. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekten en düşüğe göre

sıraladığımız zaman ilk sırada 4,00 ortalama ile hata, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesinde görevler ayrılığı ilkesi uygulanıp uygulanmadığı ile kurumda bilgi güvenliğine yönelik çalışmalar yer almaktadır. Bu değerın standart sapması 0 olup frekans ve yüzdelere bakıldığında, bütün belediyelerde görevler ayrılığı ilkesinin uygulandığı ve bilgi güvenliğinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontrollerin yapıldığı anlaşılmaktadır.

İkinci sırada 3,81 ortalama ve 0,68 standart sapma ile genel olarak kurumlarda ön mali kontrol sisteminin uygun bir şekilde yürütüldüğü görülmektedir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyenin tahakkuk evrakı ve sözleşme tasarıları için ön mali kontrol yapılmadığı, %5 oranla 1 belediyenin ön mali kontrol sisteminin yetersiz olduğu görülmekte iken geriye kalan 19 belediyenin %90 oranla ön mali kontrol sistemlerinden eylem planları ve mevcut durumlarında bahsedildiği, ön mali kontrol yönergesinin olduğu, tahakkuk evrakı ve sözleşme tasarıları ile mevzuatta geçen diğer işlemler için ön mali kontrol yapıldığı ve incelenen dosyalardan yıllık faaliyet raporlarında bahsedildiği görülmektedir.

Üçüncü sırada 3,76 ortalama ve 0,62 standart sapma ile kurumun tüm birimlerinde yapılan işlerin iş tanımları ile bu işlerin süreçleri ve iş akış şemaları yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %10 oranla 2 belediyede iş tanımları ile akış şemalarının uygun olmadığı, %5 oranla 1 belediyede iş akış şemalarının yetersiz olup her sürece ait akış şemalarının olmadığı, diğer 18 belediyede %85 oranla iş tanımları ile her türlü iş süreçlerine ait akış şemalarının olduğu eylem planlarında bulunan mevcut durumlarından anlaşılmaktadır. Hatta bazı belediyelerin kurumsal web sitelerinde akış şemaları kamuoyu ile paylaştığı tespit edilmiştir.

Dördüncü sırada 3,62 ortalama ve 0,67 standart sapma ile mali karar ve işlemler için yazılı prosedürleri yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %10 oranla 2 belediyede mali karar ve işlemlere ait prosedürlerin uygun olmadığı, %19 oranla 4 belediyede prosedürlerin yetersiz olduğu ve kurum içinde yazılı prosedürlerin geliştirilmesi gerektiği, diğer 15 belediyede %71 oranla mali karar ve işlemlere yönelik yazılı prosedürlerin olduğu, gerekli durumlarda güncellendiği ve personele duyurulduğu mevcut durumlarından anlaşılmaktadır.

Beşinci sırada 3,57 ortalama ve 0,51 standart sapma ile faaliyetlerin sürekliliğini etkileyecek nedenlere karşı önlemler yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %43 oranla 9 belediyede personel yetersizliği, sürekli veya geçici olarak görevden ayrılma gibi durumlarda faaliyetlerin sürekliliğini etkileyecek önlemlerden bahsedilmediği için yetersiz görülmüş, %57 ile geriye kalan 12 belediyede faaliyetlerin sürekliliğine ilişkin personel yedekleme politikası ve görev devri, kritik eleman listesi, olağanüstü durumlara karşı eylem planlarının olduğu, mevzuat değişikliklerinin EBYS üzerinden etkin bir şekilde yürütüldüğü eylem planlarında bulunan mevcut durumlarından anlaşılmaktadır.

Kontrol faaliyetlerinin sonucu ve en düşük değeri 3,29 ortalama ve 1,31 standart sapma değeri ile kurumda bilgi güvenliği kapsamında sertifika bulunup bulunmaması yer almaktadır. Standart sapma değerinin yüksek olması verilerin ortalamadan uzak dağıldığını göstermektedir. Nitekim bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %24 oranla 5 belediyede bilgi güvenilirliğine dair sertifikanın bulunmadığı, %76 oranla 16 belediyede ISO 22301 İş Sürekliliği Yönetim Sistemi, ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, TS13298 Elektronik Belge Yönetim Sistemi gibi sertifikaların bulunduğu mevcut durum analizlerinden tespit edilmiştir.

#### **4.6.6. Bilgi ve İletişime Yönelik Değerlendirme**

İç kontrolün dördüncü bileşeni olan bilgi ve iletişim, genel olarak değerlendirilmiş ve bu aşamada yatay ve dikey iletişimi sağlayacak bilgi sistemi, bilgi sisteminden gerekli ve yeterli bilgi ve raporlar üretilerek zamanında erişilmesi, analizler yapılması, faaliyetlere ilişkin kurum raporunun oluşturulması ve duyurulması, kayıt ve dosyalama sisteminde verilerin güvenliğinin sağlanması, hata ve usulsüzlüklere yönelik bildirim ve yöntemlerin belirlenmesi, duyurulması kapsamında bilgi ve iletişim bileşeninin etkinliğini ölçmeye yönelik 5 soru belirlenmiştir. Belirlenen sorulara verilen değerler ile 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyeye ait iç kontrol sisteminin dördüncü bileşeni olan bilgi ve iletişime yönelik yapılan değerlendirmeye ait ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelerine yer verilmiştir.



**Tablo 4.10 Bilgi ve İletişime Yönelik Değerlendirme**

No	Bilgi ve İletişime	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	Kurumda yöneticiler ve personel tarafından gereken ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmekte midir?	3	4	3,76	0,44
2	Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin bilgi ve raporlar üretilmekte midir?	3	4	3,90	0,30
3	Performans programı ve faaliyet sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler sonucunda idare faaliyet raporunun oluşturulması ve duyurulması sağlanmakta mıdır?	4	4	4,00	0,00
4	Kurumda kayıt ve dosyalama sistemi kişisel verilerin korunması kanuna (KVKK) uygunluğu sağlamakta mıdır?	3	4	3,86	0,36
5	Hata, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi ve önlenmesine yönelik prosedürler belirlenmiş mi?	1	4	3,10	1,00
Genel Ortalama				3,72	0,42

**Tablo 4.11 Bilgi ve İletişime Yönelik Frekans ve Yüzdeler**

No	Bilgi ve İletişim		1	2	3	4
1	Kurumda yöneticiler ve personel tarafından gereken ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmekte midir?	N	-	-	5	16
		%	-	-	0,24	0,76
2	Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin bilgi ve raporlar üretilmekte midir?	N	-	-	2	19
		%	-	-	0,10	0,90
3	Performans programı ve faaliyet sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler sonucunda idare faaliyet raporunun oluşturulması ve duyurulması sağlanmakta mıdır?	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
4	Kurumda kayıt ve dosyalama sistemi kişisel verilerin korunması kanuna (KVKK) uygunluğu sağlamakta mıdır?	N	-	-	3	18
		%	-	-	0,14	0,86
5	Hata, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi ve önlenmesine yönelik prosedürler belirlenmiş mi?	N	3	-	10	8
		%	0,14	-	0,48	0,38

Bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin genel değerlendirme ortalaması 3,72 olarak hesaplanmıştır. 0,42 olan standart sapma değeri genel olarak verilerin ortalamaya yakın olduğunu göstermektedir. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekte en düşüğe göre sıraladığımız zaman ilk sırada 4,00 ortalama ile performans programı ve faaliyet sonuçları ile değerlendirmeler sonucunda idare faaliyet raporunun oluşturulması ve duyurulmasının sağlanması yer almaktadır. Bu değerlerin standart sapması 0 olup frekans ve yüzdelerine bakıldığında, bütün belediyelerde performans programı ile idare faaliyet raporları oluşturduğu ayrıca kurum içinde ve kurumsal web sitelerinde duyurulduğu görülmektedir.

İkinci sırada 3,90 ortalama ve 0,30 standart sapma ile performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin bilgi ve raporlar üretilmesi yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %10 oranla 2 belediyede bütçe ve performansta kullanılacak raporların yetersiz olduğu ve geliştirmesine yönelik eylem öngörüldüğü söylenebilmektedir. 19 belediyede %90 oranla performans programı ile bütçenin oluşturulmasında bilgi sisteminde üretilen raporların uygunluğu eylem planlarından görülmektedir.

Üçüncü sırada 3,86 ortalama ve 0,36 standart sapma ile kurumda kayıt ve dosyalama sistemi kişisel verilerin korunması kanuna (KVKK) uygunluğu yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %14 oranla 3 belediyede kayıt ve dosyalama sisteminin yetersiz olduğu, %86 oranla 18 belediyede kayıt ve dosyalama ile dış paydaşlara yönelik kişisel verilerin korunması hakkında gerek iletişim kanalları ile gerek aydınlatma metni vb. çalışmalar ilgili kanunda yer alan şekilde kurumlarda verilerin korunmasına yönelik yeterli çalışmaların yapıldığı görülmektedir.

Dördüncü sırada 3,76 ortalama ve 0,44 standart sapma değeri ile kurumda yöneticiler ve personel tarafından gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmesi yer almaktadır. Bu değişkenlerin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %24 oranla 5 belediyede bilgi sistemlerinin geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması gerektiği için yeterli düzeyde olmadığı, 16 belediyede %76 oranla EBYS, İntranet portal, belediye otomasyon sistemi ve diğer çalışmalarda kullanılacak yazılım sistemlerinin yeterli düzeyde olduğu eylem planlarından anlaşılabilir.

Bilgi ve iletişimin sonucu ve en düşük değeri 3,10 ortalama ve 1,00 standart sapma ile hata, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi ve önlenmesine yönelik prosedürler belirlenmesi yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %14 oranla 3 belediyede prosedürlerin belirlenmediği, %48 oranla 10 belediyede kuruma ait prosedürlerin yetersiz olduğu, diğer 8 belediyede %38 oranla kurumda prosedürlerin belirlendiği ve ayrıca bilgi güvenliği standartları çerçevesinde sistemsal alt yapı kurulmuş olup herhangi bir hata, usulsüzlük ve yolsuzluk durumlarında bunların tespiti ve raporlamasının yapıldığı mevcut durumlarından anlaşılmaktadır.

#### 4.6.7. İzleme Bileşenine Yönelik Değerlendirme

İç kontrolün beşinci bileşeni olan izleme faaliyeti, genel olarak değerlendirilmiş ve bu aşamada iç kontrolün sürekli izlenmesi, eksik yönleri ile kontrol yöntemlerinin uygun olmaması durumunda gerekli önlemlerin alınması için süreçlerin belirlenmesi ve iç ve dış denetim raporları dikkate alınarak değerlendirilmesi ile iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi kapsamında izleme faaliyetinin etkinliğini ölçmeye yönelik 5 soru belirlenmiştir. Belirlenen sorulara verilen değerler ile 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyeye ait iç kontrol sisteminin beşinci bileşeni olan izleme faaliyetine yönelik yapılan değerlendirmeye ait ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelerine yer verilmiştir.

**Tablo 4.12 İzleme Bileşenine Yönelik Değerlendirme**

No	İzleme	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu kurulmuş mudur?	1	4	3,86	0,65
2	İç kontrol uyum eylem planında yer alan eylemlerin gerçekleşme sonuçları izlenmekte, revize edilme çalışmalarının takibi ve raporlanması yapılmakta mıdır?	1	4	3,29	1,19
3	İç kontrolün değerlendirilmesine iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmakta mı?	3	4	3,62	0,50
4	İDKK tarafından belirlenen standartlara uygun olarak iç denetim faaliyeti yürütülmekte midir?	1	4	2,90	1,45
5	İç denetim sonucunda tespit edilen hususların giderilmesine yönelik eylem planı hazırlanmakta mıdır?	1	4	2,38	1,24
<b>Genel Ortalama</b>				<b>3,21</b>	<b>1,01</b>

**Tablo 4.13 İzleme Bileşenine Yönelik Frekans ve Yüzdeler**

No	İzleme		1	2	3	4
1	İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu kurulmuş mudur?	N	1	-	-	20
		%	0,05	-	-	0,95
2	İç kontrol uyum eylem planında yer alan eylemlerin gerçekleşme sonuçları izlenmekte, revize edilme çalışmalarının takibi ve raporlaması yapılmakta mıdır?	N	4	-	5	15
		%	0,19	-	0,24	0,71
3	İç Kontrolün değerlendirilmesine iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmakta mı?	N	-	-	7	14
		%	-	-	0,33	0,67
4	İDKK tarafından belirlenen standartlara uygun olarak iç denetim faaliyeti yürütülmekte midir?	N	7	1	-	13
		%	0,33	0,05	-	0,62
5	İç denetim sonucunda tespit edilen hususların giderilmesine yönelik eylem planı hazırlanmakta mıdır?	N	8	2	6	5
		%	0,38	0,10	0,29	0,24

İzleme bileşenine ilişkin genel değerlendirme ortalaması 3,21 olup standart sapması 1,01 olarak hesaplanmıştır. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekte en düşüğe göre sıraladığımız zaman ilk sırada 3,86 ortalama ve 0,65 standart sapma ile iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu kurulması yer almaktadır. İKİYK, iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirmesi sonucu hazırlanmış olan raporları değerlendirip eksik varsa tamamladıktan sonra uygun görüş vererek üst yöneticiye sunmakla yükümlüdür. Bu sebeple idarelerde İKİYK'nın önemi büyüktür. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyede kurulun kurulmadığı diğer 20 belediyede %95 oranla ile kurulun kurulmuş olduğu mevcut durum ve öngörülen eylemlerden anlaşılmaktadır.

İkinci sırada 3,62 ortalama ve 0,50 standart sapma değeri ile iç kontrolün değerlendirilmesine iç ve dış denetim sonucunda düzenlenmiş olan raporların dikkate alınması yer almaktadır. Revize çalışmaları yapılmaya başladığı zaman idarenin ihtiyacı olan eylemlerin belirlenmesi için iç ve dış raporların sonuçları önemlidir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %33 oranla 7 belediyede düzenlenen raporların eylem belirlemek için hepsinin dikkate alınmaması sebebiyle yeterli düzeyde olmadığı, diğer 14 belediyede %67 oranla iç ve dış denetim sonuçlarına dikkat edildiği anlaşılmaktadır.

Üçüncü sırada 3,29 ortalama ve 1,19 standart sapma değeri ile iç kontrol uyum eylem planında yer alan eylemlerin gerçekleşme sonuçları izlenmekte, revize edilme

çalışmalarının takibi ve raporlaması yer almaktadır. Standart sapma değerinin yüksek olmasından da anlaşıldığı üzere verilerin ortalamaya uzak olarak dağıldığı görülmektedir. Eylem planlarının hazırlanmasının yanında, uygulama sürecinin izlenerek eylemlerin takip edilmesi de oldukça önemlidir. İzleme çalışması ile eylemlerin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği veya neden gerçekleşmediği hakkında bilgiler elde edilmelidir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %19 oranla 4 belediyede gerçekleştirme sonuçlarının izlenmesi, değerlendirilmesi ve revize çalışmalarının yapılmadığı, %24 oranla 5 belediyede revize yapılmış olsada yıllık değerlendirme ve raporlamanın yeterli düzeyde olmadığı, diğer 15 belediyede %71 oranla gerçekleştirme sonuçlarının izlendiği yıllık veya altı ayda bir değerlendirildiği buna yönelik revize çalışmalarının yapıldığı ve raporlandığı mevcut durum ve öngörülen eylemlerinden anlaşılmaktadır.

Dördüncü sırada 2,90 ortalama ile 1,45 standart sapma ile İDKK tarafından belirlenmiş standartlara uygun olarak iç denetim faaliyetinin yürütülmesi yer almaktadır. Standart sapma değerinin yüksek olmasından da anlaşıldığı üzere veriler ortalamaya uzak olarak dağıldığı görülmektedir. İç denetim faaliyeti iç kontrolün bir unsuru olup iç kontrol sonuçlarının değerlendirilmesi ve kurum içi her türlü iş ve işlemlerin denetlenme çalışmalarının yapılması için vazgeçilmez bir unsurdur. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %33 oranla 7 belediyede iç denetim biriminin olmadığı, %5 oranla 1 belediyede iç denetimin uygun olmadığı, diğer 13 belediyede %62 oranla iç denetim faaliyetinin uygun olduğu görülmektedir.

İzleme bileşenine ilişkin sonuncu ve en düşük değeri 2,38 ortalama ve 1,24 standart sapma ile iç denetim sonucunda tespit edilen hususların giderilmesine yönelik eylem planı hazırlanması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %38 oranla 8 belediyede iç kontrole ilişkin iç denetim sonuçları için eylem planı hazırlanmadığı, %10 oranla 2 belediyede hazırlanan eylem planının uygun olmadığı, %29 oranla 6 belediyede eylem planlarının yetersiz olduğu ve diğer 5 belediyede %24 oranla iç denetim sonunda tespit edilen hususların giderilmesine yönelik eylem planlarının yeterli olduğu görülmektedir. Değerlendirmeye konu belediyelerin bazılarında iç denetim birimi olmadığı için eylem planı hazırlanmaması doğal bir sonuçtur. Ancak iç denetim birimi olup eylem planı hazırlamayan belediyeler için yapılan her iç denetim sonucunda tespit edilen hususlara yönelik eylem planları

hazırlanması gerektiği değerlendirilmektedir. Zira bu durum gerek iç kontrolün etkinliği gerekte stratejik yönetim için gerekli ve önemli bir unsurdur.

#### **4.6.8. Stratejik Yönetim Unsurlarına Uyum**

Stratejik yönetim unsurlarına ilişkin belediyelerin, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ve iç kontrol eylem planlarında yer alan eylemleri incelenmiş ve elde edilen bilgiler ışığında genel değerlendirme yapılmıştır. Bu aşamada belediyeler için hazırlanan stratejik planlama rehberinden yararlanılarak, stratejik yönetim unsurlarının değerlendirilmesine yönelik bağımlı ve bağımsız değişkenler belirlenmiştir.

Rehberde bahsedildiği şekilde idarelerin stratejik planlarında bulunması gereken; belediyeye ait kuruluş, kurumsal ve kültürel yapıyı etkileyen değişikliklerin bahsedildiği kurumsal tarihçe, uygulanmakta olan stratejik planın değerlendirilmesi, belediyeye görev ve sorumluluk yükleyen ve faaliyet alanlarını düzenleyen mevzuat analizi, ulusal kalkınma planları, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli ve yıllık program, bölgesel stratejik planlar vb. kapsamında üst politika belgeleri analizi, iç ve dış paydaşların birden fazla yöntemle analiz edildiği paydaş analizi ve kuruluş içi analiz olan insan kaynakları yetkinlik analizi, kurum kültürü analizi, bina, arazi, sahip olunan araçların belirtildiği fiziki kaynak analizi, bilişim sistemleri ile teknik donanımın yer aldığı teknoloji ve bilişim altyapısı analizi, bütçe göz önünde bulundurularak amaç, hedef, göstergelerin belirlenmesini etkileyecek mali kaynak analizi, çevre analizi olarak da adlandırılan politik, ekonomik, sosyokültürel, teknolojik, yasal ve çevresel etkenlerin yer aldığı PESTLE analizi ve belediyelerin ve belediyeyi etkileyen koşulların değerlendirildiği GZFT analizi yapılmasıyla durum analizi sonuçlanmış olacak ve “Neredeyiz?” sorusunun cevabına ulaşılabacaktır.

Geleceğe bakış ve strateji geliştirme kapsamında; misyon, vizyon ve temel değerler belirlenerek belediyenin uzun sürede neyi başarmak istediğine, amaç, hedef ve performans göstergeleri ile de geleceğe bakış aşamasında belirlenen vizyona ulaşılmaya çalışılmaktadır. Aynı zamanda hedeflerin belirlenmesi aşamasında hedefe ilişkin risklerin tespit ve analiz edilmesiyle bu risklere karşı kontrol faaliyetleri ile önlem alınması gerekmektedir. Belediyeler bu risklere hedef kartında yer vermelidir.

Risk çalışmaları sadece stratejik plan çalışmaları kapsamında olmayıp temelde iç kontrol çalışmalarıyla belirlenen risk analizinden yararlanılmalıdır. Tüm bunlar “Nereye ulaşmak istiyoruz?” sorusunun cevabına ulaşmak için idarelerin bu adımları gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Performans programları kapsamında; hedefler ve performans göstergelerinin belirlenmesinin ardından bunları etkili ve verimli şekilde gerçekleştirmeye yönelik faaliyet ve projeler oluşturulur. Hizmetlerin istenilen düzeyde sunulması amacıyla belirlenen amaç, hedef ve faaliyetlere ilişkin bütçeleme ve kaynak tahsislerine yer verilmelidir. Burada tahmini maliyetler ve tahmini kaynakların uyumlu olması gerekir.

İzleme ve değerlendirme kapsamında; faaliyetler sonunda elde edilen bilgilere dayanarak amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı hususunda stratejik plan gözden geçirilir. Belli aralıklarla izleme ve raporlama yapılarak değerlendirilmeye tabi tutulması sağlanır. Aynı zamanda idareler yıllık olarak faaliyet raporlarını kamuoyuna sunmak zorundadır.

Yukarıda bahsedilen stratejik yönetim unsurlarına yönelik 16 bağımlı değişken ve bağımlı değişkeni etkileyecek 23 bağımsız değişken değerlendirilerek 21 belediyenin aritmetik ortalaması ve standart sapması oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablolarda 21 belediyeye stratejik yönetim unsurlarına yönelik yapılan değerlendirmeye ait ortalama ve standart sapmaları ile frekans ve yüzdelere yer verilmiştir.

**Tablo 4.14 Belediyelerin Stratejik Yönetim Unsurlarına Uyumu**

No	Unsurlar	Ana Kütle	Değer Min.	Değer Max.	Ortalama	Standart Sapma
1	Durum Analizi	21	2	4	3,71	0,37
	*Uygulanmakta olan stratejik planın değerlendirilmesi yapılmış mı?	21	1	4	3,57	0,81
	*Mevzuat ve üst politika analizi yapılmış mı?	21	3	4	3,81	0,40
	*Kurum içi analiz mevzuata uygun mu?	21	3	4	3,76	0,44
2	Paydaş Analizi	21	3	4	3,89	0,27
	*İç ve dış paydaş analizi	21	3	4	3,90	0,30
	*Analiz sonuçlarının stratejik plana yansıtılması	21	3	4	3,90	0,30
	*Görüş ve önerilerin alınması ve değerlendirilmesi	21	3	4	3,86	0,36

3	GZFT Analizi	21	3	4	3,86	0,36
4	Misyon ve Vizyon	21	3	4	3,76	0,34
	*Misyon sunulan hizmetlerle uyumlu mu?	21	3	4	3,67	0,48
	*Vizyon uzun vadede amaç ve hedeflere yön verecek şekilde belirlenmiş mi?	21	3	4	3,86	0,36
5	Temel Değerler	21	3	4	3,83	0,23
	*Temel değerler anlaşılır ve belediye hakkında fikir vermekte mi?	21	3	4	3,95	0,22
	*Tekrar etmeden öz niteliğe sahip mi?	21	3	4	3,81	0,40
	*10'dan fazla olmamasına dikkat edilerek öz değerlere yer verilmiş mi?	21	3	4	3,71	0,46
6	Amaçlar ve Hedefler	21	3	4	3,78	0,34
	*Amaç ve hedefler misyon, vizyon ve temel değerlerle uyumlu mu?	21	4	4	4,00	0,00
	*Ana faaliyet alanını geçmeyecek ve en fazla 10 tane amaç belirlenmiş mi?	21	2	4	3,43	0,93
	*Hedeflerden sorumlu ve iş birliği yapılacak birimler belirlenmiş mi?	21	3	4	3,90	0,30
7	Performans Göstergeleri	21	2	4	2,71	0,58
	*Temel performans göstergeleri belirlenmiş mi?	21	1	4	2,24	1,14
	*Göstergeler hedefin göstergesi şeklinde belirlenmiş mi?	21	3	4	3,81	0,40
	*Gösterge sapmalarının neden ve önlemleri faaliyet raporlarında belirtilmiş mi?	21	1	4	2,10	1,30
8	Faaliyet ve Projeler	21	3	4	3,86	0,36
	*Hedef ve göstergelerle bağlantılı mı?	21	3	4	3,86	0,36
9	Tahmini Maliyetler	21	1	4	3,19	0,89
	*Tablo rehberine uygun bir şekilde hazırlanmış mı?	21	1	4	3,24	0,94
	*Kaynaklar öngörülen maliyetleri karşılamaya yetiyor mu?	21	1	4	3,14	1,20
10	Tahmini Kaynaklar	21	1	4	3,10	1,26
	*Tablo rehberine uygun bir şekilde hazırlanmış mı?	21	1	4	3,10	1,26
11	Hedef Riskleri	21	1	4	3,38	0,92
	*Hedef kartlarında belirlenen riskler hedeflerle ilişkili mi?	21	1	4	3,38	0,92
12	Stratejik Planlama Rehberine Uygunluk	21	3	4	3,62	0,50
13	İzleme ve Değerlendirme	21	1	4	3,76	0,70
	*İzleme ve değerlendirmeye ilişkin zaman belirtilmiş mi?	21	1	4	3,76	0,70
14	Performans Programı hazırlanmış mı?	21	4	4	4,00	0,00
15	İç Denetim Birimi kurulmuş mu?	21	1	4	3,00	1,45
16	İç Kontrol Eylem Planı hazırlanmış mı?	21	1	4	3,67	0,66
<b>Genel Ortalama</b>					<b>3,57</b>	<b>0,59</b>



**Tablo 4.15 Stratejik Yönetim Unsurlarının Frekans ve Yüzdeleri**

No	Unsurlar		1	2	3	4
1	Durum Analizi	N	-	1	10	10
		%	-	0,05	0,48	0,48
2	Paydaş Analizi	N	-	-	4	17
		%	-	-	0,19	0,81
3	GZFT Analizi	N	-	-	3	18
		%	-	-	0,14	0,86
4	Misyon ve Vizyon	N	-	-	8	13
		%	-	-	0,38	0,62
5	Temel Değerler	N	-	-	9	12
		%	-	-	0,43	0,57
6	Amaçlar ve Hedefler	N	-	-	7	14
		%	-	-	0,33	0,67
7	Performans Göstergeleri	N	1	12	7	1
		%	0,05	0,57	0,33	0,05
8	Faaliyet ve Projeler	N	-	-	3	18
		%	-	-	0,14	0,86
9	Tahmini Maliyetler	N	2	3	8	8
		%	0,10	0,14	0,38	0,38
10	Tahmini Kaynaklar	N	4	3	1	13
		%	0,19	0,14	0,05	0,62
11	Hedef Riskleri	N	1	3	4	13
		%	0,05	0,14	0,19	0,62
12	Stratejik Planlama Rehberine Uygunluk	N	-	-	8	13
		%	-	-	0,38	0,62
13	İzleme ve Değerlendirme	N	1	-	2	18
		%	0,05	-	0,10	0,86
14	Performans Programı	N	-	-	-	21
		%	-	-	-	1
15	İç Denetim Birimi	N	8	-	-	13
		%	0,38	-	-	0,62
16	İç Kontrol Eylem Planı	N	-	2	3	16
		%	-	0,10	0,14	0,76

Stratejik yönetim unsurlarına ilişkin genel değerlendirme ortalaması 3,57 olup standart sapması 0,59 olarak hesaplanmıştır. Ortalama ve standart sapmaları en yüksekte en düşüğe göre sıraladığımız zaman ilk sırada 4,00 ortalama ve 0 standart sapma ile idarelerde performans programının hazırlanmış olması yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %100 oranla 21 belediyede performans hedef ve göstergelerinin, faaliyet, proje, maliyet ve toplam kaynak ihtiyacının yer aldığı performans programlarının hazırlandığı görülmektedir.

İkinci sırada 3,89 ortalama ve 0,27 standart sapma ile Paydaş Analizi yer almaktadır. Bu değişkeni etkileyecek üç tane bağımsız değişken belirlenmiştir. Bunlar iç ve dış paydaş analizinin yapılması, analiz sonuçlarının stratejik plana yansıtılması ve paydaşlardan alınan görüş ve önerilerin değerlendirilmesi yer almaktadır. Genel olarak belediyeler paydaş analizini birkaç yöntemle gerçekleştirip sonuçlarını stratejik plana yansıtmışlardır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %19 oranla 4 belediyede dış paydaşa yönelik analizlerin eksik olduğu, analiz sonuçları stratejik plana tam olarak yansıtılmadığı görülmüş olup paydaş analizinde eksiklikler görülmüştür. Diğer 17 belediyede %81 oranla paydaş analizinde saha araştırması, mülakat görüşmeleri gibi yöntemlerle belediyelerin ana temaları üzerinde analizler yaptığı, beklentiler çözüm önerileri, talep edilen projeler şeklinde değerlendirmelerin rehberine uygun şekilde yapıldığı görülmektedir.

Üçüncü sırada 3,86 ortalama ve 0,36 standart sapma değerleri ile GZFT analizi ile faaliyet ve projeler yer almaktadır. Bu değişkenlerin frekans ve yüzdelerine bakıldığında %14 oranla 3 belediyede GZFT analizinin en önemli faktörlerinden olan paydaş analiz sonuçlarından yararlanılmadığı, yapılan analizin belediyeleri tam olarak yansıtması sebebiyle eksiklikleri olduğu aynı şekilde faaliyet ve projelerin amaç, hedef ve göstergelerle uyumlu olmadığı görülmüştür. Geriye kalan 18 belediyede %86 oranla GZFT analizinde yapılması gereken paydaş analiz sonuçları, PESTLE analiz bulguları, güçlü ve zayıf yönlerin kurum içi olumlu içsel özellikleri ile iyileştirilmesi gereken yönlerden, belediyenin etkisi dışında meydana gelip avantaj sağlayan ya da olumsuz etki eden yönleri detaylıca bahsedilip analiz sonuçları stratejik plana yansıtıldığı görülmüştür. Aynı zamanda faaliyetlerin, hedef ve göstergelere hizmet edecek şekilde belirlendiği görülmektedir.

Dördüncü sırada 3,83 ortalama ve 0,23 standart sapma değeri ile temel değerler yer almaktadır. Bu değişkeni etkileyen bağımsız değişkenler ise temel değerlerin anlaşılır ve belediye hakkında fikir vermesi, tekrar etmeden öz niteliğe sahip olması ve rehberde belirtildiği üzere 10 taneden fazla olmamasına dikkat edileceği şeklinde belirlenmiştir. Değişkenin frekans ve yüzdelerine bakıldığında %43 oranla 9 belediyenin eksiklikleri olduğu görülmüştür. Bu eksikliklerin sebebi ise temel değerlerin tekrar ettiği ve bunun yanında 10'dan fazla temel değer belirlenmesidir. Geriye kalan 12 belediyede %57 oranla temel değerlerin belirlenen değişkenlere uygun

olarak oluşturulduğu görülmektedir. Temel değerler uzun vadede kurum kültürünü oluşturup belediyenin bağlı kalacağı inanç ve felsefelerden aynı zamanda çalışanlardan beklenen davranış şekillerinden bahsettiği için dikkat edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir. Bütün olarak okunduğu zaman belediye hakkında fikir vermelidir.

Beşinci sırada 3,78 ortalama ve 0,34 standart sapma değeriyle idareni stratejik planlarında yer alan amaç ve hedefler yer almaktadır. Alt değişkenler olarak misyon vizyon ve temel değerlerle uyumlu, ana faaliyet alanını geçmeyecek ve en fazla 10 tane amaç ile hedeflerden sorumlu ve iş birliği yapılacak birimler yer almaktadır. Amaçlar, idarenin hizmetlerini gerçekleştirmeye yönelik belirlediği politikaların uygulanması için oluşturulan kavramlardır. Belediyenin misyonunu gerçekleştirmesine katkı sağlayacak, vizyon ve temel değerleriyle uyumlu, orta veya uzun vadeli olup nihai bir sonuca ulaşılabilecek şekilde belirlenmelidir. Hedefler ise amaçları gerçekleştirmek için çıktı ve sonuçların nitelik ve nicelik olarak ifade edilmesidir. Amaçlarla tutarlı, açık, anlaşılabilir, somut, ölçülebilir, sonuç odaklı ve gerçekçi olması gerekmektedir. Dolayısıyla bu değişkenin frekans ve yüzdelere bakıldığında %33 oranla 7 belediyede, ana faaliyet alanlarından fazla amaç belirlendiği bununla birlikte hedeflerinde fazla belirlenip ölçülebilirlik gözetilmeden faaliyet gibi oluşturulduğu ve hedeflerden sorumlu ve iş birliği yapılacak birimlerin eksik belirlendiği görülmüştür. Ayrıca bazı belediyelerde iç kontrol sistemine yönelik stratejik planlarda hedef, gösterge olarak belirlenmiştir. Birinci ve ikinci bölümde iç kontrole ilişkin verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi kurumun bir amacı olmayıp yönetime fayda sağlayan araçtır. Bu sebeple stratejik planlarda amaç, hedef, gösterge ve faaliyet olarak yer almamalıdır. Diğer 14 belediyede %67 oranla amaç ve hedeflerin belirlenen kıstaslara uygun olduğu görülmektedir. Stratejik planlarda hedeflerden sorumlu ve iş birliği yapılacak birimlerin belirlenmiş olması hesap verebilirliği sağlamaktadır.

Altıncı sırada 3,76 ortalama ve 0,34 standart sapma değeriyle misyon ve vizyon oluşturulması ile 0,70 standart sapma değeri ile stratejik planın izleme ve değerlendirilmesi şeklinde iki değişken yer almaktadır. Alt değişkenler olarak, misyon sunulan hizmetlerle uyumlu ve vizyon uzun vadede amaç ve hedeflere yön verecek şekilde belirlenmiş olması yer almaktadır. Stratejik yönetim anlayışının olmazsa olmazı geleceğe bakış olarak değerlendirilen misyon ve vizyon kavramlarıdır. Misyon

belediyenin var oluş sebebi olup neyi nasıl ve kimin için yaptığının ifadesidir. Sunulan hizmetler ve kaynaklar ile uyumlu kısa, net ve açık olması gerekir. Vizyon ise uzun vadede belediyenin gelecekte ulaşmak istediği yeri ifade etmesidir. Bu değişkenin frekans ve yüzdesine bakıldığında %38 oranla 8 belediyede misyon ve vizyonun sunulan hizmetlerle uyumlu olmadığı, çok uzun ve karmaşık belirlendiği aynı zamanda iki kavramın karıştırıldığı görülmektedir. Diğer 13 belediyede %62 oranla misyon ve vizyonun uygun olarak belirlendiği görülmüştür. Stratejik planın izleme ve değerlendirilmesi ise faaliyetlerin sürekli olarak takip edilmesi, değerlendirilmesi ve iyileştirilmesini sağlar. Bu sebeple belli aralıklarla gözden geçirilen stratejik planda hedeflenen verilerin, ulaşılan sonuçlar ile karşılaştırılmasına imkân sağlayacak ve hesap verme sorumluluğunun takibi yapılacaktır. Değerlendirme aşaması, amaç, hedef ve performans göstergelerinin ilgili, etkili, etkinlik ve sürdürülebilirliği analiz edilmelidir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyenin stratejik planın izleme ve değerlendirilmesine ilişkin zaman belirtilmediği, %10 oranla 2 belediyenin performans programı ve faaliyet raporunda izleme değerlendirmeye yer verildiği halde stratejik planda kaç ayda bir yapılacağı şeklinde zamana yer vermediği, geriye kalan 18 belediyede %85 oranla izleme ve değerlendirme yapılacak zamanın ve sürecin detaylı olarak anlatıldığı stratejik planlardan anlaşılmaktadır.

Yedinci sırada 3,71 ortalama ve 0,37 standart sapma ile durum analizi yer almaktadır. Alt değişken olarak uygulanmakta olan stratejik planın değerlendirilmesi, mevzuat ve üst politika analizi ile kurum içi analiz yapıp mevzuata uygunluğu değerlendirilmiştir. Hazırlanacak olan stratejik planın doğru bir çerçevede oluşması için önceki dönem stratejik plan hedef ve göstergelerinin başarı ve başarısızlık düzeyi nedenleriyle birlikte yer almalıdır. Mevzuat analizi ve üst politika analizi ile faaliyet alanlarının takibi, belediyenin uyumu ve geleceğe yönelik alınacak aksiyonların belirlenmesinde yardımcı olacaktır. Kurum içi analiz stratejik planlama çalışmalarında ve diğer her dönemde belediyenin mevcut kapasitesinin anlaşılması için analiz güncel olarak yapılmalı ve değerlendirilmelidir. Bunların ışığında değişkenin frekans ve yüzdelere bakıldığında %5 oranla 1 belediyede uygulanmakta olan stratejik planın değerlendirilmediği, üst politika ve mevzuat analizinin yetersiz olduğu, %48 oranla 10 belediyede uygulanmakta olan stratejik planların analiz şeklinde değerlendirilmediği, kuruluş içi analiz çalışmasında eksiklikler olduğu görülmüştür. Geriye kalan 10

belediyede %48 oranla durum analizinde belirlenen kıstaslar dahilinde değerlendirmelerin uygun bir şekilde yapıldığı görülmüştür.

Sekizinci sırada 3,67 ortalama ve 0,66 standart sapma değeri ile idarede iç kontrol eylem planı hazırlanıp hazırlanmadığı yer almaktadır. Stratejik yönetimin önemli bir unsuru iç kontrol çalışmaları sonucu eylem planı hazırlanmalıdır. Bu değişkenin frekans ve yüzdesine bakıldığında %10 oranla 2 belediyede iç kontrol eylem planının hazırlandığı ancak önceki dönemlere ait olup güncelliğini kaybettiği için uygun olmadığı, %14 oranla 3 belediyede eylem planında yeterli eylem öngörülmediği ve eylemlerin değerlendirilmediği, 16 belediyede %76 oranla iç kontrol eylem planlarının istenen şekilde hazırlandığı görülmüştür.

Dokuzuncu sırada 3,62 ortalama ve 0,50 standart sapma değeri ile hazırlanan stratejik planın stratejik planlama rehberine uygunluğu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda belediyeler için stratejik planlama rehberinde yer alan stratejik planın kamuoyuna sunulması bölümünde yararlanılmış ona göre idarelere uygulanmıştır. Değişkenin frekans ve yüzdesine bakıldığında %38 oranla 8 belediyede bazı analizlerden bahsedilmediği, temel performans göstergelerine, tahmini kaynaklara ve maliyetlere yer verilmediği gerekçesiyle rehberine uygunluk anlamında yetersiz olduğu, diğer 13 belediyede %62 oranla hazırlanan stratejik planların rehberine uygun olduğu görülmüştür.

Onuncu sırada 3,38 ortalama ile 0,92 standart sapma ile hedef riskleri yer alıp alt değişkeni hedef kartlarında belirlenen risklerin hedeflerle ilişkili olması yer almaktadır. Değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 oranla 1 belediyede hedef risklerinden hiç bahsedilmediği, %14 oranla 3 belediyede risklerin belirlenen hedeflerle ilgisiz olması sebebiyle uygun olmadığı, %19 oranla 4 belediyede hedef risklerinin yetersiz olduğu ve diğer 13 belediyede %62 oranla hedef risklerinde bahsedildiği görülmektedir.

On birinci sırada 3,19 ortalama ve 0,89 standart sapma değeri ile tahmini maliyetler yer almaktadır. Alt değişken olarak tahmini maliyetlerin rehberine uygun olarak hazırlanması ve kaynakların öngörülen maliyetler için yeterli olması değerlendirilmiştir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %10 oranla 2 belediyede tahmini maliyetler tablosunu koymadıkları, %14 oranla 3 belediyede

tahmini kaynakları tahmini maliyetleri karşılamadığı ve artık kalan maliyetin nasıl karşılanacağı bahsedilmediği için uygun olmadığı, %38 oranla 8 belediyede rehberdeki tabloyla uyumlu olmayıp yıllar bazlı maliyetlerin belirlenmediği ve diğer 8 belediyede %38 oranla tahmini maliyetlerin rehberle uyumlu olup kaynakların öngörülen maliyetleri karşıladığı görülmüştür. Tahmini maliyetlere stratejik planlarda yer verilmesi, faaliyetlere ilişkin maliyetlendirmenin nasıl yapıldığı şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından önemlidir. Stratejik yönetim anlayışının etkin uygulanması için stratejik planlarda belirlenen maliyetlerde önemli ölçüde sapmaların yaşanmaması dolayısıyla stratejik planlarla uyumlu olarak hazırlanan bütçeleri de olumsuz olarak etkilememesi gerekmektedir.

On ikinci sırada 3,10 ortalama ve 1,26 standart sapma değeri ile tahmini kaynaklar alt değişkeni ise tahmini kaynakların rehberde uygun olarak hazırlanması yer almaktadır. Tahmini kaynaklar mali analiz kısmında değerlendirilmeli ve idarenin 5 yıllık öngörülen kaynakları yazılmalıdır. Standart sapma değerinin yüksek olmasından da anlaşıldığı üzere verilerin ortalamaya uzak olarak dağıldığı görülmektedir. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %19 oranla 4 belediyede tahmini kaynaklara yer verilmediği, %14 oranla 3 belediyede tahmini kaynaklar geçmiş döneme ait verildiğinden uygun olmadığı, %5 oranla 1 belediyede rehberde istenen tablodan eksik olduğu ve diğer %62 oranla 13 belediyede tahmini kaynaklara 5 yıllık yer verildiği ayrıca rehberde belirtilen tabloya uygun olarak yer verildiği görülmektedir.

On üçüncü sırada 3,00 ortalama ve 1,45 standart sapma değeri ile iç denetim biriminin kurulmuş olması yer almaktadır. Standart sapma değerinin yüksek olmasından da anlaşıldığı üzere verilerin ortalamaya uzak olarak dağıldığı görülmektedir. Zira değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %38 oranla 8 belediyede iç denetim biriminin olmadığı ya da iç denetim birimine teşkilat yapılarında yer verilmediği ancak iç kontrol eylem planında iç denetçinin mevcut olarak yazıldığı dolayısıyla uygun olmadığı, 13 belediyede %62 oranla iç denetim biriminin kurulduğu görülmektedir.

Stratejik yönetime unsurlarına uyum tablosunun sonuncu ve en düşük değeri 2,71 ortalama ve 0,58 standart sapma değeri ile performans göstergeleri yer almaktadır. Alt değişken olarak temel performans göstergeleri belirlenmesi,

göstergeler hedefin göstergesi şeklinde belirlenmesi ve gösterge sapmalarının neden ve önlemlerinin faaliyet raporlarında bahsedilmesi yer almaktadır. Bu değişkenin frekans ve yüzde değerine bakıldığında %5 ortalama ile 1 belediyede temel performans göstergelerinin belirlenmediği ve faaliyet raporlarında yer alması gereken performans sonuçlarına dair gösterge sapmalarının yer almadığı, %57 oranla 12 belediyede göstergelerin hedefin göstergesi olarak belirlenmediği ve temel performans göstergelerinin uygun olmadığı, %33 oranla 7 belediyede temel performans göstergelerinin verimlilik ve sonuç göstergesi olarak eksik belirlendiği, göstergelerin hedefin göstergesi olması aşamasında eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir. Geriye kalan 1 belediyede %5 oranla performans göstergelerine ait istenen ve alt değişkenlerde belirlenen kriterler göz önünde bulundurulduğunda uygun olduğu görülmüştür.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru ülkelerde yaşanan krizler, hile, yolsuzluk gibi olumsuzlukların artmasıyla kamu yönetimi anlamında reform çalışmaları söz konusu olmuş ve kamu yönetiminde birçok yeniliğin geleceği süreçler için çalışma yapılmıştır.

Yeni kamu yönetim sistemi ile Türkiye’de, AB müktesebatına uyum programı da dâhil mali kontrol alanında çeşitli mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. Bu sebeple 1927 yılından beri çok fazla değişiklik yapılmadan kullanılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda kamu idarelerin teşkilatlanması, niteliği ve sayısına ilişkin olarak önemli değişiklikler yapılmış ve Türk Kamu Mali Yönetimin Anayasası olan 5018 sayılı KMYKK, 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun ile tek elden yürütülen yetki ve sorumluluk kavramı yeniden tanımlanmış, dar olan bütçe kavramı genişletilmiş, stratejik yönetimin unsurlarına olan önem artırılarak stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, iç denetim gibi kurumun iç kontrol yapısına ilişkin önemli düzenlemeler yapılmıştır. Dolayısıyla kurumların büyüyen kapasiteye uyum sağlaması, kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli kullanılması ve hesap verebilirlik ve mali saydamlığın ön planda olması, güvenilir bilgiye ulaşımın kolay olması, teknolojik gelişmelerin takip edilmesi ve sisteme entegrasyonun sağlanması, olabilecek risklere karşı kontrol faaliyetleriyle önlem alınması gibi unsurlar kanun ile belirlenmiş ve iç kontrol sisteminin gerekliliği artmıştır.

Belediyelerde iç kontrol sistemi 5018 sayılı KMYKK başta olmak üzere çeşitli ikincil ve üçüncül mevzuat hükümleriyle zorunlu hale getirilmiş ve Sayıştay tarafından hazırlanan dış denetim raporlarında kurumun iç kontrol sisteminin uygunluğuna yer verildiği görülmüştür. Bu sebeple belediyeler için iç kontrol sistemi belirlenen amaç, hedef, politikalar ve mevzuata uygun olacak şekilde yapılacak olan tüm faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli olarak yürütülmesi aynı zamanda kaynak ve varlıkların korunması, muhasebeye ilişkin kayıtların tam ve doğru olarak tutulmasıyla her türlü mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında üretilmesini sağlayan kontroller bütünü olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca belediyelerde üst yönetici konumunda olan belediye başkanları, HMB tarafından belirlenen ve uyulması zaruri olan 18 iç kontrol standardı ve 79 genel şartta bağlı kalarak kendi idarelerinde iç kontrol sistemini kurmak,



işletmek, gözetmek, gerektiğinde revize etmek ve değerlendirmek zorunda oldukları idarelere gönderilen genelgeler ile mevzuat hükümleri çerçevesinde hükme bağlanmıştır.

İç kontrol sistemine ilişkin sorumluluk üst yöneticiye aittir. Üst yönetici bu sorumluluğu SGB, harcama yetkilileri ve iç denetçilerle yerine getirirler. Harcama yetkililer görev ve sorumluluğu çerçevesinde yapacağı idari ve mali kararlara ilişkin iç kontrolün işleyişinden, SGB iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasından, iç denetçiler ise denetim sırasında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sorumludur.

Kurumda stratejik yönetimin unsurları olan stratejik planlama ile misyon, vizyon, amaç, hedef, performans göstergeleri belirlenmeli sonrasında bu yapıya uygun olarak iç kontrol sistemi kurulmalıdır. Stratejik planlama çalışmaları her beş yılda bir yenileneceği için iç kontrol sistemi de durağan bir yapıda olmaması sebebiyle buna uygun olarak revize edilmelidir. Çünkü her geçen gün faaliyet ve teknolojide meydana gelen değişiklikler, idarelerde de sürekli değişim ve gelişim gerektirdiğinden iç kontrolün etkinliği ve güncelliği de sağlanmalıdır. Başarılı ve etkin bir iç kontrol sisteminin devamlılığının sağlanması için yenilik ve değişimleri göz önünde bulundurma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmada belirsizliklerin en aza indirilmesi, hedeflere ulaşmada makul güvence sağlaması, olası risklerin önceden belirlenmesi, idarenin fırsat ve tehditlerine göre hızlı ve sağlıklı kararlar vermesini sağlayacağı için iç kontrol sisteminin sistematik bir şekilde sürdürülmesi idareye değer katacaktır. Sadece mali kontroller olmayıp mali olmayan, idari süreçleri ve faaliyetleri kapsayan tüm kontrolleri içine almaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkin çalışıyor olması dış denetim sırasında Sayıştay'a etkisi olduğu söylenebilir. Şöyle ki iç kontrol sistemi uygun kurulmuş, sürdürülebilirliği sağlanmış, etkin bir şekilde yürütülen ve makul güvence sağlayan idareler için Sayıştay denetçileri tarafından denetim sınırı kısıtlı olacaktır. Böylece idaredeki her işlemi tek tek kontrol etmek yerine daha çok risk odaklı, performansa yönelik ve kilit noktalarda incelemeler yapacaktır.

İç kontrol sistemi oluştururken idarelerin öncelikle dikkat etmesi gerektiği hususlar vardır. Özellikle unutulmamalıdır ki iç kontrol sistemi, her idareye özgü olarak kendi organizasyon yapısına ve faaliyet alanına göre oluşturulur. Sistem

kurulurken idarenin amaç, hedef, politika, prosedür, kurum kültürü ve uymakla yükümlü olduğu yasal zorunluluklar gibi birçok unsur göz önünde bulundurulacağı için başka bir kurumun kullandığı iç kontrol sistemi ile örtüşmeyeceği açıktır. Bir diğeri iç kontrol sistemi kurulurken fayda maliyet analizi yapılması gerektiğidir. Bu durumda idarenin iç kontrol sisteminde yükleneceği maliyet, kontrol faaliyetlerden sağlanacak faydayı aşmaması gerekmektedir. Ayrıca iç kontrol sisteminin başta üst yönetim olmak üzere her kademedен personelin sahiplenmesi etkin bir iç kontrol sistemin sürdürülebilmesi için vazgeçilmez bir unsurdur.

Bu çalışmada hizmet şekilleri, etki alanları, ekonomik ve fiziksel olarak farklı büyüklükteki 21 ilçe belediyesinden veriler toplanarak, iç kontrol ve stratejik yönetim anlayışını etkileyen unsurların önemini ortaya koymak amacıyla iç kontrol sistemlerinin etkinliği, stratejik yönetim unsurlarına uygunluğun gözlenmesi ve iç kontrolün stratejik yönetim üzerine etkisinin ne denli olduğu araştırılarak değerlendirilmelerde bulunulmuştur. Çalışmada öncelikle iç kontrole ilişkin kavramsal çerçeveden, başlıca iç kontrol modellerinden, Türk Kamu Yönetimine iç kontrolün girme sürecinden, kamu iç kontrol standartları ışığında iç kontrol bileşenlerinden, stratejik yönetim unsurlarının iç kontrole ilişkisinden bahsedilmiştir. Son bölüm olan uygulama bölümünde ise İstanbul'da bulunan 21 ilçe belediyesine ait iç kontrol sistemi ve stratejik yönetim unsurları incelenmiş, gerek mevzuat hükümlerine uygunluğu gerekte iç kontrolün stratejik yönetime etkisi değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmeler sonucunda belediyelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve stratejik yönetime sağlayacağı etkiler için aşağıdaki önerilerin dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

- İç kontrolün öneminin daha iyi anlaşılması ve başarılı olabilmesi için öncelikle üst yönetim tarafından sahiplenilmesi ve ciddiye alınması gerekmektedir. Pek çok aksaklıkların sebebi üst yönetimin konuya bakış açısıyla alakalıdır. Sadece iş yükü veya mevzuatta zorunlu olduğu için değil meydana gelebilecek kayıpları makul seviyede engelleyecek bir yapı olarak bakılmalı ve kuruma sağlayacağı katma değer düşünülerek hareket etmek mantıklı olacaktır. Üst yönetimin direktifleriyle iç kontrol çalışmaları başlamalı tüm personele sistem anlatılmalı ve sahiplenilmesi sağlanmalıdır.

- Harcama birimlerinde iç kontrol çalışmalarını yürütecek personelin seçimi, stratejik yönetim çalışmalarını yapan kişilerden olması işe hakimiyet ve bağ kurulması açısından önemlidir. İç kontrol ve stratejik yönetim çalışmaları birbirleriyle entegreli yürütüleceği için bu çalışmalarda farklı kişilerin çalışması, çalışmaların aksaması, yapılacak işler arasında bağlantı kurulamaması ve motivasyonun sağlanamaması gibi birçok olumsuzluğa sebep olacaktır. Dolayısıyla bu işler için aynı personelin görevlendirilmesi, belli aralıklarda eğitim verilmesi bu niteliğin oluşması için önemlidir.

- İdarelerde ayrıca Strateji Geliştirme Müdürlüklerinin kurulması gerekmektedir. Stratejik yönetim ve planlama, performans geliştirme, kalite yönetimi, izleme çalışmaları, bütçe çalışmaları, faaliyet raporları, iç kontrol gibi çalışmalar hesap verebilirliği sağlamada belli başlı ana konulardır. Bu işlemler belediyede SGB'lere önemli bir konum vermekle birlikte uzun dönemli yoğun çalışma gerektireceğinden çalışmalara gereken önemin verilebilmesi için yeterli nitelikte ve sayıda personel tarafından işlerin yürütülmesi gerekmektedir. Bundan dolayı zaten yoğun olan Mali Hizmetler Müdürlüklerinden ayrı olarak kurulması yapılacak işlerin etkinliği ve kalitesi anlamında önem arz etmektedir.

- Kurumsal risk çalışmalarının idarelerde neredeyse yapılmadığı anlaşılmıştır. Risklerin tanımlanması, analiz edilmesi, iç ve dış risklerin belirlenmesi, önceliklendirmenin yapılması, risk eylem planlarının oluşturulması gerekmektedir. Böylece belirlenen riskler için uygun kontrol stratejileri oluşturulacaktır.

- Stratejik planlarda misyon ve vizyonun idareye uygun ve doğru belirlenmesi, mevcut kullanılan stratejik planın değerlendirilmesi yapılarak yeni stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedeflerin belirlenmesi, maliyetler ve kaynaklara yer verilerek katılımcı yöntemlerle mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde stratejik planların hazırlanması gerekmektedir. Mümkünse personele eğitim durumları hariç stratejik planın hazırlanması için danışmanlık hizmeti alınmaması ve üst yönetimin sahipliğinde stratejik yönetim çalışmaları için mesleki yeterliliğe sahip nitelikli personel tarafından planın oluşturulması uygun olacaktır.

- İç kontrolün mali kontrol ayağı olan ön mali kontrol sisteminin mali hizmetler birimlerinde kurulması gerekmektedir. Belediyelerde işlem öncesi kontrol olarak adlandırılan bu sistemin hala kurulmamış olması dikkat çekmekle birlikte oluşacak

yolsuzluk riskleri ve hatalı işlerin sıralı bir şekilde devam etmesine sebebiyet vereceğinden bir kontrol faaliyeti olarak düşünülerek önlem alınması gerekmektedir.

- İdarelerde yazılı prosedürlerin eksik olduğu, hata ve usulsüzlükler, ihale işlemleri, acil durum planları, imza yetkileri yönergesi, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenliğini sağlayacak prosedürler hazırlanması, kurum içi faaliyet veya mali karar ve işlemlerde belirsizliğin ortadan kaldırılması gerektiği hem iç kontrol hem stratejik yönetim açısından önem arz etmektedir.

- Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyecek nedenlere karşı alınan önlemler yetersizdir. Gerek bilgi sistemleri kullanılarak gerek kontrol prosedürleri belirlenerek bu alan güçlendirilmelidir.

- Raporlama çalışmalarının yetersiz olduğu saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle bağdaşmadığı görülmüştür. Kurumsal mali durum beklentiler raporu hazırlanmış olsada kamuoyu ile paylaşılması gerektiği ayrıca stratejik plan ve performans programlarıyla ilişkili olarak oluşturulan idare faaliyet raporlarında faaliyet sonuçlarıyla hedef sapmalarının neden ve önlemlerine, mali saydamlık gereği mali bilgilere yer verilmesi gerektiği dolayısıyla kendilerine tahsis edilen bütçenin kullanımında saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmeleri gerekmektedir.

- İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde takip edilmesi için bir yazılım programı kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Zira bu programa hem yetkili kişiler erişebilecek hem de mevcut durumlar devamlı takip edilebilecektir. Eylem planlarının hazırlanmasının yanında planın uygulanması, izleme çalışmalarının yapılması ve değerlendirilmesi de oldukça önemlidir. Değerlendirme sırasında ortaya çıkan tespitler planın revize edilip edilmeyeceği hakkında bilgi verecektir. İzleme ve değerlendirme yapılmadığı takdirde planın gerçeklikle ilgisi kalmayacağı gibi etkin bir iç kontrol sisteminden bahsedilmeyecektir.

- İç denetim birimi oluşturulması veya yeterli iç denetçi çalıştırılması hem kurumun genel denetim hem iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği, performansı ve işleyişini denetleyerek üst yönetime önerilerde bulunabilecektir. Her denetim sonrası iç denetim raporlarının dikkatle hazırlanması, gerekli görülen önlemler için eylem planı hazırlanması ve üst yönetime sunulması iç kontrolün bir gereğidir.

Sonuç olarak halkın yararına hizmetler üretip yerel ihtiyaçlarını karşılayan ve halka diğer kamu kurumlarından daha yakın olan Belediyelerde; hizmetlerin

aksamadan devam etmesi, varlıkların korunması, kaynakların etkili ve ekonomik kullanılması, amaç ve hedeflere ulaşılabilirliğin sağlanması, finansal raporlarda güvenilirliğin sağlanması iç ve dış risklere karşı önlem alınması gibi unsular stratejik yönetimin bir gereği olan iç kontrol sistemi ile mümkün olacaktır. Kurumda iç kontrol sistemi ne kadar sağlıklı kurulursa stratejik yönetime olumlu etkisi o kadar fazla olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Açıksöz, R. (2006). *Kamuda İç Kontrolün Stratejik Yönetime Katkısı*. Ankara: Başbakanlık Acil Afet Durum Başkanlığı.
- Açıksöz, R. (2014). *Kamuda İç Kontrolün Stratejik Yönetime Katkısı*. Ankara: İçişleri Bakanlığı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aksoy, T. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 168-202.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm*(72), 138-164.
- Aksoy, T. (2007). *Basel II ve İç Kontrol*. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Aktan, C. C. (2008). Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama. 4-21.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 83-98.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamaların Değerlendirilmesi. *Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi*, 1-22.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü. *Güncel İşletmecilik Konuları*, 95-126.
- Arcagök, M., Yörük, B., & diğerleri, v. (2004). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3-9,.
- Arıbaş, N. N. (2013). Kamuda Stratejik Planlamanın “Katılımcılık” Boyutu . *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 80-100.
- Arslan, M. C. (2015). *Büyükşehir Belediyelerinin iç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları.
- Aşgın, S. (2008). *Stratejik Yönetim*. Ankara: İçişleri Bakanlığı.

- Aydemir, G. (2013). *Yerel Yönetimlerde Kadın ve Temsil: İstanbul İlçe Belediyeleri Örneği*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakkal, H., & Kasımoğlu, A. (2012). İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış COSO ve COCO Modeli. *Mevzuat Dergisi*, 178-192.
- Bakkal, H., Tunç, İ., & Kasımoğlu, A. (2016). *İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi*. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Bayraktar, M. v. (2012, Haziran). *Bir Yönetim biçimi Olarak İç Kontrol*. Gençlik ve Spor Bakanlığı Web Sitesi: [http://www.gsb.gov.tr/public/edit/files/strateji/bir\\_yonetim\\_bicimi\\_olarak\\_ic\\_kontrol.pdf?0](http://www.gsb.gov.tr/public/edit/files/strateji/bir_yonetim_bicimi_olarak_ic_kontrol.pdf?0) adresinden alındı
- Bozkurt, C. (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. *Denetim Dergisi*, 29-40.
- Bozkurt, M. (2010). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi. *Dış Denetim Dergisi*, 131-138.
- Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Candan, E. (2006). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I. *Vergi Dünyası Dergisi*, 188-194.
- Candan, E. (2006). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II. *Vergi Dünyası Dergisi*, 171-179.
- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar I. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*(38).
- Candan, E. (2009). Kamudaki İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (III). *Mali Hukuk Dergisi*, 5-17.
- COSO. (2013). *Coso.org*. Coso.org : <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (Erişim Tarihi: 10.12.2019) adresinden alındı
- Çakır, A. (2008). *Kamu İdarelerinde Stratejik Yönetim Kapsamında Planlama ve Plan-Bütçe İlişkisi (Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi)*. Ankara: Maliye Bakanlığı.

- Çalışkan, Y. (2016). *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)*. Muğla: Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çatıkkaş, Ö. (2005). *"Bankalarda İç Kontrol Sistem ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği" Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Çoban, N., & Aydın, S. (2014). *Kamu Mali Yönetimi El Kitabı*. Ankara: TBMM Basımevi.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 159-170.
- Deloitte. (2019). Deloitte.com:  
<https://www2.deloitte.com/ng/en/pages/audit/articles/financial-reporting/coso-control-activities.html> (Erişim Tarihi: 20.12.2019) adresinden alındı
- Demir, C., & Yılmaz, M. K. (2010). Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 69-88.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(7), 167-188.
- Demirkıran, Ö. v. (2011). Demokrasinin Tabana Yayılması, Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Bağlamında Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 169-192.
- DPT, D. P. (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas*. Ankara.
- Eralp, İ., & Bozbaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol*. Antalya: Bekad Yayınları.
- Erbaş, S. (2014). *Kamu Kurumları ve Kalkınma Ajanslarında İç Kontrol Sistemi Kurulması ve Yönetimi (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi*. Ankara: T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yıllık Programlar ve Konjoktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.



- Güçlü, N. (2003). Stratejik Yönetim. *Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 23(2), 61-85.
- Gülten, G. (2014). *Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin 5018 Sayılı Kanununun Göre Değerlendirilmesi (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)*. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güner, F. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*, 183-195.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2019, 12 16). *İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve COSO (Çeviri)*. Hazine ve Maliye Bakanlığı: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/%C4%B0%C3%A7-Kontrol-B%C3%BCt%C3%BCnle%C5%9Fik-%C3%87er%C3%A7ve-COSO.pdf> adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2006). *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2006). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*. [http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncul/ust\\_yonetic\\_i\\_rehberi.pdf](http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncul/ust_yonetic_i_rehberi.pdf) (Erişim Tarihi: 05.01.2020) adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2014). *İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, 95-121.
- Karakoç, M., & Özdemir, S. (2016). İç Kontrolde COSO ve ICFR İlişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 141-152.
- Kartal, F. (2013). Türkiye'de Kamu ve Özel Sektör İç Denetim Uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 8-36.
- Kaya, B. (2013). Kamu İdarelerinde İç kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar. *Denetim*, 20-31.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 94-114.
- Korkmaz, G. (2019). *Bir stratejik kontrol aracı olarak iç denetimin stratejik planlamanın uygulama başarısındaki rolü*( Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası*, 4-15.
- Korkmaz, Z. (2011). *Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.
- Köse, E., & Bekci, İ. (2017). 1992-2013 COSO Modeli; İç Kontrol-Entegre Çerçevesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 12-23.
- Kurt, G., & Uçma, T. (2013). COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 79-89.
- Nardemir, S. (2014). *İç Kontrol Yapısının Kurumsal Yönetim İle İlişkisi "Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi"*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özeren, B. (2002). *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (çeviri)*. Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu.
- Özeren, B. (2002, Mayıs 9). *İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması (Çeviri)*. Sayıştay Resmi Web Sitesi: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=25> adresinden alındı
- Resmi Gazete (2003, Aralık 24). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (24326).
- Resmi Gazete (2005, Aralık 31). İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar.
- Resmi Gazete (2007, Aralık 26). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- Sakin, T. (2017). *İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim*. İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Ankara: Mliye Bakanlığı Bütçe ve Muhasebe Müdürlüğü.
- Sümer, E. (2010). *Türkiye'de Kamu İç Kontrol Sistemin Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları*. Ankara: Maliye Bakanlığı.

- Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2018, Eylül 03). *Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi*. Resmi Gazete:  
[http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/2nABM+Belediyeler\\_Icin\\_Stratejik\\_Planlama\\_Rehberi.pdf](http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/2nABM+Belediyeler_Icin_Stratejik_Planlama_Rehberi.pdf) adresinden alındı
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2018, Şubat 26). *Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu*. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı:  
[http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/VrllQ+Kamu\\_Idareleri\\_Icin\\_Stratejik\\_Planlama\\_Kilavuzu.pdf](http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/VrllQ+Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Kilavuzu.pdf) (Erişim Tarihi: 11.01.2020) adresinden alındı
- Taner, A. (2015). Kamuda Stratejik Yönetim ve Bütçe. *Sayıştay Dergisi*(99), 29-46.
- Tığdemir, S. (2014, Temmuz-Eylül). COSO 2013'ün Yol Haritası. *Kpmg Gündem*(19), s. 24-25.
- Tüm, K., & Memiş, M. Ü. (2012). *İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Türedi, H., & Gürbüz, F. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015). Coso İç Kontrol (Abd) Modeli İle İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 95-119.
- Tüsiad, T. S. (2008). *Kurumsal Risk Yönetimi*. İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği.
- Usta, A. (2017). Kamu Örgütlerinde Stratejik Planlama Süreci: Potansiyel Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Verimlilik Dergisi*, 83-117.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Spk Yayınları.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı. *Denetim Dergisi*, 59-65.
- Uzun, A. K. (2009). *Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü* (Erişim Tarihi: 2.12.2019). Denetimnet.net:  
[http://www.denetimnet.net/Pages/ic\\_kontrol\\_ic\\_denetim.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx) adresinden alındı

- Uzunay, V. (2007). *Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Uzunay, V. (2007). *COBIT*. Ankara: İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Yaman, A. (2008). Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri. *Mali Hukuk Dergisi*.
- Yanar, E. (2017). *Stratejik Plan, Bütçe, İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetim Sistemi İlişkileri*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2017/05/10652stratejik-plan-butce-ic-kon-sis-ve-kur-risk-yon-sis-ilis-erol-yanarpdf.pdf> (Erişim Tarihi 11.01.2020) adresinden alındı
- Yeşil, A. (2019). Finansal Yönetimde Hesap Verebilirliğin ve İç Kontrolün Önemi. *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1-12.
- Yıllancı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, M. F. (2011). *Mahalli İdarelerde Yönetişim ve Stratejik Planlarının İyi Yönetişim İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi (Uzmanlık Tezi)*. Ankara: Strateji ve Bütçe Başkanlığı.
- Yılmaz, R. (2019). *Belediyeler, İl Özel İdareleri ve 5018 Sayılı Kanuna Tabi Olan Mahalli İdare Birliklerinde İç Kontrol Sistemini Kurmanın Önemi ve İçişleri Bakanlığının Konuya Yaklaşımı*. Hazine ve Maliye Bakanlığı Web Sitesi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6853-FD1DCB722CE94984A3E4023D4F886CEA7D357696.pdf> adresinden alındı
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

## ÖZGEÇMİŞ

Mihriban YÜKSEL, 1 Ocak 1994 tarihinde Antalya'nın Alanya ilçesinde doğdu. 2015 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme lisansını tamamladı. Aynı yılın Ekim ayında bir kamu kurumunun strateji geliştirme biriminde çalışmaya başladı ve halen devam etmektedir.