

T.C.
BAŞBAKANLIK
AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI

KAMUDA İÇ KONTROLÜN STRATEJİK YÖNETİME KATKISI

Ramazan AÇIKSÖZ
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA
OCAK 2014

T.C.
BAŞBAKANLIK
AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI

KAMUDA İÇ KONTROLÜN STRATEJİK YÖNETİME KATKISI

Ramazan AÇIKSÖZ

Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

Danışman: Ömer Faruk GÜLSOY

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA
OCAK 2014

ÖZET

KAMUDA İÇ KONTROLÜN STRATEJİK YÖNETİME KATKISI

Kendini etkin yöneten bir kurumun temelini etkin bir iç kontrol sistemi oluşturur. İç kontrol, belirlenmiş hedeflere ulaşmada ve misyonu gerçekleştirmede; makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanan bir süreçtir. İç kontrol kurumun stratejik yönetimi sürecinde yönetim işinin etkinliğini sağlamak için bir yöntem sunar. İç kontrol, varmak istediğimiz hedefe en az sapma ile ulaşmamızla ve bu amaçla yapılan faaliyetlerde ne kadar “kontrol” sahibi olduğumuzla ilgilidir.

Bu çalışma bir yönetim fonksiyonu olarak iç kontrolün stratejik yönetim süreci içerisindeki önemini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda öncelikle kavramsal çerçeve, sonrasında kamuda stratejik yönetim ve kamuda iç kontrol sistemi genel hatlarıyla ele alınmıştır. Dördüncü bölümde stratejik yönetim sürecine etkisi bakımından iç kontrolün stratejik amaçları ortaya konmuştur. Son bölümde ise iç kontrolün Türkiye’de uygulama etkinliği değerlendirilmiş, tespit ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, Stratejik Yönetim

ABSTRACT

CONTRIBUTION OF THE INTERNAL CONTROL TO STRATEGIC MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR

An efficient internal control system constitutes the basis of an effective self-managing institution. Internal control is a process designed by the managers and employees to provide reasonable assurance in attaining the defined goals and realizing the mission. Internal control offers a method to ensure the efficiency of management work in the strategic management process of the institution. Internal control is related to attaining our objectives with lowest possible divergence and how much “control” we have over the activities to this end.

This study aims to demonstrate the importance of internal control as a management function within strategic management process. In this context, firstly the conceptual framework, following strategic management in the public sector and the internal control system public sector after is discussed in general terms. In the fourth chapter strategic objectives of internal control has been demonstrated in terms of its impact to the strategic management process. In the last chapter the practice effectiveness of internal control in Turkey has been evaluated, determinations and recommendations are given.

Keywords: Internal Control System, Strategic Management

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	v
TABLOLAR	vii
ŞEKİLLER.....	vii
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
1.1 Stratejik Yönetim.....	3
1.1.1 Yönetsel bir kavram olarak strateji	3
1.1.2 Stratejik planlama.....	4
1.1.3 Stratejik yönetim kavramının tanımı.....	5
1.1.4 Etkinlik, etkililik, verimlilik.....	6
1.2 İç Kontrol	9
1.2.1 Bir yönetim fonksiyonu olarak kontrol kavramı.....	9
1.2.2 İç kontrol kavramının tanımı.....	9
1.2.3 İç kontrol düşüncesinin gelişimi	11
İKİNCİ BÖLÜM.....	13
KAMUDA STRATEJİK YÖNETİM	13
2.1 Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı.....	13
2.2 Kamuda Stratejik Yönetimin Gelişimi	15
2.3 Yasal Düzenlemelerde Stratejik Yönetim.....	19
2.4 Stratejik Yönetimin Önemi.....	26

2.5	Stratejik Yönetim Süreci	27
2.5.1	Stratejik plan	29
2.5.2	Performans programı ve bütçe	29
2.5.3	Faaliyet raporu	30
2.5.4	İç kontrol	31
2.5.5	İç denetim.....	32
2.5.6	Dış denetim	32
2.6	Stratejik Yönetimin Özellikleri	33
2.7	Roller ve Sorumluluklar	35
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM		45
KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİ		45
3.1	Kamuda İç Kontrolün Gelişimi	45
3.2	Yasal Düzenlemelerde İç Kontrol.....	50
3.3	İç Kontrolün Bileşenleri	53
3.3.1	Kontrol ortamı.....	54
3.3.2	Risk değerlendirme	56
3.3.3	Kontrol faaliyetleri	57
3.3.4	Bilgi ve iletişim.....	58
3.3.5	İzleme.....	59
3.4	İç Kontrol Standartları.....	60
3.5	Roller ve Sorumluluklar	64
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....		69
İÇ KONTROLÜN STRATEJİK AMAÇLARI.....		69
4.1	Temel Yönetim Süreçlerini Tamamlama	69
4.2	Yönetişimi Geliştirme	70
4.3	Riskleri Karşılama	72

4.4	Makul Güvence Sağlama.....	73
4.5	Misyona Odaklanma ve Hedeflere Ulaşma.....	74
4.6	Hesap Verebilirlik.....	75
BEŞİNCİ BÖLÜM.....		77
İÇ KONTROLÜN TÜRKİYE’DE UYGULAMA ETKİNLİĞİNE YÖNELİK TESPİTLER VE ÖNERİLER.....		77
5.1	Sahiplenme.....	77
5.2	Yapılanma.....	79
5.3	Uygulama.....	81
SONUÇ.....		83
KAYNAKÇA.....		87

TABLolar

Tablo 1: Sürecin yönetiminden sorumlu merkezi idarelerin rol ve sorumlulukları ...	36
Tablo 2: Birim ve kişilerin rol ve sorumlulukları	40

ŞEKİLLER

Şekil 1: Etkinlik etkililik verimlilik ilişkisi.....	7
Şekil 2: Etkinlik-etkililik sürekliliği	8
Şekil 3: COSO Piramidi.....	54
Şekil 4: Özet.....	84

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BÜMKO: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

COSO: Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

INTOSAI: Uluslararası Sayıştaylar Birliği

OVP: Orta Vadeli Plan

PEIR: Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden Geçirme Raporu

YPK: Yüksek Planlama Kurulu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

GİRİŞ

Dünyamız her açıdan değişim ve dönüşüm içinde olduğu bir çağı yaşamaktadır. Bu doğrultuda ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçlar yönetim alanında da yeni kavramları gündeme getirmiştir. İlk olarak özel sektörde gelişen bu yeni kavramlar, kamu yönetimi alanında da gittikçe önem kazanmaktadır.

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, etkililik, hesap verebilirlik gibi kavramlar gündeme gelmiş; stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi stratejik yönetimin araçları uygulamaya konmuştur. Ayrıca stratejik yönetim sürecinin etkinliğini sağlamada yardımcı bir unsur olan iç kontrol sistemi genel hatlarıyla düzenlenmiştir. İç kontrol idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü şeklinde ifade edilerek stratejik yönetim sürecinin tamamını kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Ancak iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik düzenlemelerde ve uygulamalarda iç kontrol, mali işlemlerle sınırlı bir kavram olarak kullanılmıştır.

İç kontrol alanındaki ilk çalışmalar mali işlemlere odaklanmış olsa da yönetim anlayışı geliştikçe iç kontrol kavramı da gelişmiştir. İç kontrol kurumun stratejik yönetimi sürecinde etkinliği sağlamak için risk odaklı bir yöntem sunan sistemler bütünü olarak ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda iç kontrolün ne olduğu konusunda yaygın yanlışların düzeltilmesi gerekliliği giderek önem kazanmaktadır.

Bu kapsamda bir yönetim fonksiyonu olarak iç kontrolün stratejik yönetim açısından nasıl bir güvence oluşturduğunu, kamudaki uygulamalar ile birlikte değerlendiren bu çalışma iç kontrol hakkında yanlış algıların giderilmesi bakımından sistematik açıklamalar içermektedir. Çalışma, Türkiye’de kamu iç kontrol sistemini stratejik yönetim olgusu içerisinde ele alarak; iç kontrol sisteminin stratejik amaç ve hedeflere ulaşılmasına sağladığı katkıları göz önüne sermeyi amaçlamaktadır.

Çalışmanın amacına ulaşması açısından ortak bir kavramsal düşünce altyapısı sunmak önem arz etmekte olup, ilk bölümde detaylı literatür tartışmalarına girmeksizin kavramsal çerçeve ortaya konulacaktır. Ardından kamu yönetiminde her geçen gün önem kazanan stratejik yönetim somut uygulamaları ile birlikte kapsamlı bir şekilde

ele alınacaktır. Üçüncü bölümde kamuda iç kontrol sistemi stratejik yönetim olgusu çerçevesinde tüm bileşenleriyle birlikte incelenecektir. Dördüncü bölümde stratejik yönetim sürecine etkisi bakımından iç kontrolün stratejik amaçları analiz edilecektir. Son bölümde ise Türkiye’de iç kontrolün etkinliği sahiplenme, yapılanma ve uygulamada yaşanan sorunlar açısından ele alınarak, tespit ve önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1 Stratejik Yönetim

1.1.1 Yönetimsel bir kavram olarak strateji

Literatürde genel bir yaklaşımla, kelimenin kökeni konusunda farklılık olmakla birlikte, “yön göstermek” anlamında kullanılmaktadır. Ancak strateji kelimesine, askeri alanda “Strategos” sözcüğüne dayandırılarak “asker yönetimi, askerleri yönlendirme, sevkulceş (ordunun sevk-i idaresi)” gibi anlamlar yüklenmektedir. Kökeni “Stratoum” sözcüğüne dayandırılarak yüklenen “yol, çizgi” anlamı ise daha çok ekonomi ve yönetim alanında kullanılmaktadır (Gül ve Kırılmaz, 2013: 10).

Strateji kavramının ilk olarak ne zaman üretildiğini bilemiyoruz ama bugünkü yoğunlukta olmasa bile yüzyıllardır kullanılmaktadır. Tarihi süreci değerlendirdiğimizde Büyük İskender, Sezar, Hannibal, Atilla, Cengiz Han, Napolyon Bonaparte gibi devlet adamları ve komutanlar stratejiye hem anlam kazandırmışlar hem de stratejinin bir “düşünme yöntemi” olduğunu bizlere öğretmişlerdir (Mütercimler, 2006: 37). Strateji, hareketlerin, faaliyetlerin gerisindeki nedendir. Stratejiler faaliyetlere yol çizerler, yön gösterirler (Erkut, 2009: 42). Birbirini etkileyen kararlara “stratejik”, onlara uygun düşen hareket planlarına ise “strateji” denir (Mütercimler, 2006: 50). Strateji etkililik odaklı bir kavramdır. Strateji, “işleri doğru yapmak” tan ziyade öncelikle “doğru işi” yapmaktır (Erkan, 2008:195).

Strateji, kurumun içyapısı ve çevresi ile arasındaki ilişkileri analiz ederek, stratejik amaç ve hedefler belirlenmesi, kurumsal anlamda yeniden düzenlenerek bu amaçları gerçekleştirecek faaliyetlerin tespiti ve gerekli kaynakların tahsis edilerek, onların kullanılmasında kabul edilen yollardır (Gül ve Kırılmaz, 2013: 10). Stratejiler, kurumlara neyi başarmak istediklerini ve bunu nasıl başaracaklarını düşünmelerinde yardımcı olur. Kurumlar, stratejileri uygulamaya geçirerek ve stratejik hareket ederek

ilgisiz olaylar ve kısa vadeli oyalamalarla boğuşmadan kendileri için gerçekten önemli olan konulara odaklanabilir ve kaynaklarını da buna göre ayarlayabilirler (Strategy Unit, 2004: 5).

Strateji, bir kuruluşu içinde yaşadığı çevre ve kendisini bekleyen gelecek ile ilişkilendirir. Bir kuruluşun strateji belirlemesi kendisini olaylara teslim etmemesi, olaylara yön vermesi anlamına gelmektedir (Erkut 2009: 19). Stratejiler, kuruluşun amaç ve hedeflerine nasıl ulaşılacağını gösteren kararlar bütünüdür. Etkili stratejiler olmaksızın amaç ve hedeflere ulaşmak mümkün değildir (DPT, 2006: 39).

Kural olarak, kamu hizmetlerinde en iyi stratejiler (Strategy Unit, 2004: 5):

- Başka alanlardaki stratejilere göre daha görünür ve hesap verebilir olmak zorundadır.
- Hedefler, göreceli öncelikler ve alternatif maliyetler konusunda açık ve nettir.
- Nedenler, eğilimler, fırsatlar, tehditler ve olası geleceklerle ilgili derin bir kavrayışı temel alır.
- Çeşitli politika araçlarının etkililiğine ve kurumların kapasitelerine ilişkin gerçekçi bir anlayışa dayanır (kâğıt üzerinde iyi görünen ama uygulamada işlemeyen stratejilerin hiç bir faydası yoktur).
- Yaratıcıdır, yeni olasılıklar tasarlar ve keşfeder.
- Deneyimler ışığında, etkili uyarlanabilirlik mekanizmaları ile birlikte tasarlanır.
- Stratejide pay sahibi olan, finansmanı veya uygulanması ile ilgilenen tüm taraflarla birlikte geliştirilir ve bu taraflara açık bir şekilde anlatılır.

1.1.2 Stratejik planlama

Stratejik planlama stratejiyi oluşturma sürecidir. Stratejilerin formüle edilmesi işlemidir. Doğal olarak çıktısı da stratejidir. Yani bir yöndür. Bir yoldur. Bir rotadır (Erkut 2009: 43).

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder (DPT, 2006: 7).

Plan, geniş anlamda tutulacak yol ve davranış biçimi olarak tanımlanırken; planlama amaçlar ile bunlara ulaştıracak araçların ve imkânların seçimi veya belirlenmesi şeklinde tanımlanır (Yılmaz, 2002: 68). Plan etkinlik odaklı bir kavramdır. Planlama, amaçlara ulaşmak için en uygun araç ve kaynakların kullanılmasını esas alır (Erkan, 2008: 195).

Stratejik planlama, stratejik yönetim sürecinin temelini oluşturur. Stratejik planlama yaklaşımı ile yönetim süreci planlanmakta, diğer bir anlamda yönetimin planlanması yapılmaktadır (Gül ve Kırılmaz, 2013: 112).

Stratejik planlamanın ilk teorik temellerini Drucker'ın 1954 tarihli Yönetim Pratikleri (The Practice of Management) adlı kitabında yer alan Amaçlarla Yönetim (Management by Objectives) yaklaşımının oluşturduğu söylenebilir. Drucker'a göre, yöneticilerin bütün zamanlarını günlük faaliyetleri sürdürmek için harcamaları, kuruluşun ana amacını gerçekleştirmek üzerine yeterince yoğunlaşmamasına neden olmaktadır. Ayrıca, amaçların gerçekleştirilmesine yönelebilmek için hedeflerin sadece üst yöneticiler tarafından değil bütün yöneticilerin katılımıyla belirlenmesi ve bu amaç ve hedeflere ne derecede ulaşıldığı izlenerek kuruluşun ana amacından uzaklaşmamasının sağlanması gerekir (Erkan, 2008: 7-8).

1.1.3 Stratejik yönetim kavramının tanımı

Stratejik yönetim, en kısa tanımıyla; stratejik kararlar alma ve bu kararları uygulama ve sonuçlarının değerlendirilmesi sürecinin bütünüdür. Stratejik yönetimi daha teknik anlamda; kurum içi ve kurum dışı çevreye ait veriler toplayarak kurumun gelişmesi yönünde analiz etme, değerlendirme, değiştirme, geliştirme ve uygulama

süreçlerinin yönetsel kontrolünü sistematik bir bakış açısında sağlayabilme olarak da tanımlamak mümkündür (Gül ve Kırılmaz, 2013: 26).

Kurumsal stratejik yönetim, bir kurumun kendi kaynakları ile faaliyet gösterdiği dış çevrede ortaya çıkan tehdit, risk ve fırsatları dinamik bir biçimde eşleştirmelidir. Bu açıdan baktığımızda, stratejik yönetim, kamu kaynaklarını yönetme, kontrol etme, kamu kaynaklarını kullanma ve kullanılan kamu kaynaklarının etkinliğini ölçmeyi de içermektedir (Canpolat, 2010: 5).

Stratejik yönetim, bir organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için etkili stratejiler geliştirmesini, bunların planlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü ifade eder (Aktan, 2005: 70). Stratejik yönetim, strateji uygulamalarının çevresel değişimler de dikkate alınarak sürekli kontrolünü ve yeniden tasarımı sağlayan sürekli işleyen döngüsel ve bütünlük bir süreçtir.

Stratejik yönetim, kurumun iç ve dış çevre analizleri neticesinde gelecekte nasıl bir konumlanma içerisinde olacağını cevabını oluşturur. Bu bakış açısıyla stratejik yönetim, kurumu olması istenilen konuma taşıyacak yere ulaşmak için yapılacak işlerin planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu ve kontrolü sürecidir (Dinçer, 1998: 35).

1.1.4 Etkinlik, etkililik, verimlilik

Etkinlik (Efficiency - L'efficience) kelimesi günümüzde, iktisat ve işletme literatürünün dışında, birçok alanda (kültürel, sanatsal etkinlik vb.) kullanılmaktadır. Kavram, iktisadi anlamda Fransızca L'efficacité kelimesinin karşılığıdır. Anlamı ise, "minimum çaba veya masraf ile maksimum sonuçlar elde etme kapasitesi"dir. Etkinlik ve etkililik verimliliğe dâhildir. Çünkü verimlilikte amaç, girdi tarafını olabildiğince azaltıp, çıktı tarafını olabildiğince artırmaktır. Verimlilik artırılmaya çalışılır. Etkinlik ise sağlanır. Etkinlik bir yerde "yapılan iş" ile "yapılabilecek iş" arasında bağ kurmaktır. Yani "yapabileceğimi yaptım, yapılabileceği yaptım, elimden geleni yaptım" diyebilmektir. Etkinlik esas olarak girdilerle ilgili bir terimdir. Girdilerin tam ve doğru kullanılmasını anlatır (Suiçmez, 2002: 178-179)

Etkinlik ve etkililik, reform süreçlerinin temel çıkış noktasıdır. Bu nedenle kamu yönetimi alanında gündeme getirilen hemen her reform girişiminin temel iddiası kamuda etkinliği sağlamak olmaktadır. Stratejik planlama girişimi de benzer biçimde özü itibariyle kamuda etkinliği sağlamaya dönük bir girişimdir. Ancak, stratejik planlamanın odaklandığı temel konu çıktı-girdi oranının arttırılması, yani salt verimlilik artışı değildir. Verimliliğin ötesinde yönetsel etkililik, diğer bir deyişle kamu kuruluşlarının var oluş amaçlarını gerçekleştirme dereceleri üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle, stratejik planlamanın sonuç odaklı bir yaklaşım olduğu söylenebilir. Sonuç odaklılık beraberinde etki kavramını da gündeme getirmektedir. Bu nedenle stratejik planlama, yönetsel etkinliğin yanında etkiye de katkıda bulunacak bir çerçeve oluşturur (Erkan, 2008: 51).

Stratejik planlamanın temel olarak katkı vermesi beklenen en önemli iki temel amaç kurumsal etkinliği ve etkililiği sağlamaktır. Etkinlik ve etkililik arasındaki tercih bir süreklilik olarak ele alınabilir (Şekil 2) (Erkan, 2008: 33).

Şekil 2: Etkinlik-etkililik sürekliliği

Amaç	Etkililik	↔	Etkinlik
Odak	Strateji	↔	Plan
Rekabet	Ürün farklılaştırma	↔	Düşük maliyetler
Araç	Stratejik düşünce	↔	Kontrol
Yönetim biçimi	Vizyoner yönetim	↔	Teknokratik yönetim
Stratejik planlama yaklaşımı	“Stratejik”	↔	Kapsayıcı

1.2 İç Kontrol

1.2.1 Bir yönetim fonksiyonu olarak kontrol kavramı

Yönetimin belli başlı beş temel fonksiyonundan (planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon, kontrol) biri olan kontrol fonksiyonu ile yönetici, gerçekleştirilmek istenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını belirlemekte ve planlanan amaçlar (standartlar) ile gerçekleşen hedefler arasında fark varsa bunun nedenlerini araştırmaktadır. Her yönetici asli işlevlerinden biri olarak yönetsel kontrol işlevini yerine getirmek zorundadır. Kontrol işlevi örgüt ve yönetimin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır (Şimşek, 2010: 251).

Kontrolün temeli, mevcut faaliyetlerden elde edilen sonuçların planlama sürecinde belirlenen amaçlara karşı denetlenmesinde yatar. Örgütsel başarı etkili bir kontrol sisteminin geliştirilmesi ile sağlanabilir. Bu bakımdan kontrol bilimsel yönetimin temel görünüşlerinden biridir. Kontrol, bir faaliyeti daha önceden belirlenen amaçlara yöneltmede rehberlik eden süreç olarak tanımlanabilir (Can, 1999: 227).

Yönetsel kontrol iç kontrol ile aynı anlama gelmekte olup, yönetim tarafından yapılan kontrolü ifade etmektedir (European Commission, 2006: 35). Kontrol hata ve suçlu arama amacını güden bir fonksiyon değildir. Kontrolün temel amacı yönetimin hedeflerine ulaşabilmesi için karşılaşılan ve karşılaşılabilecek sorunları tespit etmek, önlemek veya düzeltmektir. Bu açıdan kontrol bir yönetim fonksiyonu olarak tercihe bağlı bir sistem değildir.

1.2.2 İç kontrol kavramının tanımı

İç kontrolün doğru anlaşılması temel bir unsurdur. İç kontrolün ne olup ne olmadığı iyi bilinmelidir. İç kontrolün ne olduğu hususunda yanlış anlamaların olduğuna şahit olunmaktadır. Bu yüzden iç kontrolün tanımı önemlidir (Akyel, 2010a: 84). İç kontrol kavramı tek başına kontrol kavramından daha farklı bir şeyi ifade etmektedir.

İç kontrol, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır (Tümer, 2010: 11).

İç kontrol, bir kurumun mali veya operasyonel aktivitelerinde riski izleyen veya azaltan bir fiziki veya prosedürel mekanizmadır. Kurumun yönetim kurulu, yöneticisi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen iç kontrol, bir süreç olarak, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek ile ilgili makul güvence sağlar (O'Regan, 2004: 149; Akyel, 2010b: 3).

Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü iç kontrol kapsamındadır. Yönetim, kurumsal hedef ve amaçların gerçekleştirilebilmesine makul bir güvence temin etmek için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu güvencenin sağlanması için yapılan planlama, belirlenen politikalar, öngörülen düzenlemeler ve uygulanan süreçler iç kontrolü oluşturur. Bu bağlamda iç kontrol, bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan faaliyet ve işlemler olarak tanımlanabilir (Candan, 2008: 2).

İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür (Korkmaz, 2007: 8). İç kontrol, yöneticilerin ve çalışanların yaptıkları işin kontrolünü elinde bulundurmaları ile ilgilidir. İç kontrol, varmak istediğimiz hedefe en az sapma ile ulaşmamızla ve bu amaçla yapılan faaliyetlerde ne kadar "kontrol" sahibi olduğumuzla ilgilidir.

İç kontrolün tanımlanmasında, amaçlarının belirlenmesinde ve iç kontrol için bir çerçeve oluşturulmasında meslek komitelerinin (COSO "Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission"), Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayının (General Accounting Office) ve kısa adı INTOSAI olan Uluslararası Sayıştaylar Birliği'nin önemli ve anlamlı katkıları olmuştur (Yörüker, 2004: 4).

ABD Sayıştay'ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartları'nda yer alan şu satırlar iç kontrolün niteliğini çok açık biçimde sergilemektedir (Yörüker, 2004: 4):

“İç kontrol tekil bir olay değil, bütün bir örgüt faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç Kontrol, kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür“

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) tarafından iç kontrol, aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (INTOSAI, 2004: 6):

“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve aşağıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütüncü bir süreçtir”

- *Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde gerçekleştirme,*
- *Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,*
- *Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma,*
- *Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.*

1.2.3 İç kontrol düşüncesinin gelişimi

İç kontrole yönelik temel düşünceler 1940'lı yılların başında ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan iç kontrolün denetime ilişkin uygulamalarını açıklayan rapor, kılavuz ve standartlarda görülmektedir. Bu yayınlarda ayrıca iç kontrolün tanımına, unsurlarına, değerlendirilmesine ilişkin yöntemlere ve kişilerin sorumluluklarına da değinilmiştir.

1970'lere kadar birçok iç kontrol sistemi ortaya çıkarılmış, iç kontrol uygulamaları iyileştirilmiştir. 1973'te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem atfetmiştir (Saltık, 2007: 9).

İç kontrol alanındaki ilk çalışmalar, mali raporlardaki hataların ve hilelerin ortaya çıkarılması ve yolsuzlukların önlenmesine odaklanmış olsa da yönetim anlayışı geliştikçe iç kontrol kavramı da gelişmiştir. Şirketlerin kurumsallaşmasının getirdiği şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı ve stratejik yönetim anlayışı, yalnızca mali kontrollere odaklanan iç kontrol sürecinin yerini kapsamlı ve bütüncül bir iç kontrol anlayışının almasını sağlamıştır (Erdoğan, 2009: 1).

İKİNCİ BÖLÜM

KAMUDA STRATEJİK YÖNETİM

2.1 Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

Kamu yönetimi, halkın ortak gereksinimlerinin karşılanması, ülkenin güvenliğinin sağlanması, çeşitli temel hizmetlerin halka etkin bir şekilde sunulması gibi amaçlarla ortaya çıkmıştır. Özellikle 19. yy. da, ulus-devlet modelinin benimsenmeye başlaması ile birlikte, devletler; hukukun uygulanması, düzenin ve ülkenin korunması için yeni bir yapılanmaya ve örgütlenme sistemine ihtiyaç duymuşlardır. Günümüz kamu yönetimi anlayışının temellerinin atıldığı bu sistemle devlet; sahip olduğu kaynakları etkin ve rasyonel bir şekilde kullanacak, vatandaşlarına hizmet sağlayacak ve ülkenin bütünlüğünü koruyacak bir yönetim sistemini hayata geçiriyordu (Toksöz, 2008: 13).

1970'lerin ikinci yarısından itibaren refah devleti anlayışı, özellikle gelişmiş ülkeleri kamu bütçeleri açısından zora sokmuş, öngördükleri bütçelerinin mevcut anlayışla yönetilemeyeceği gerçeği ortaya çıkmıştır. Kamu yönetimindeki ekonomik bunalıma çözüm olarak yeni kamu işletmeciliği ile özel sektörün yönetme anlayışı ve ilkeleri kamu yönetimine uyarlanmaya çalışılmıştır (Leblebici ve Erkul, 2008). Yeni kamu yönetimi, yeni paradigma olarak klasik kamu yönetimine ve onun sınırlı doğasına, kültürüne ve ilkelerine meydan okuma olarak ortaya çıkmıştır (Özer, 2005: 4).

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile klasik yönetim anlayışından farklı olarak, bürokratik dikey yapılanma yerine yatay, katılımcı, birlikte çalışmaya yönelik yapılanmalara yer verilmektedir. Hizmetlerin sunumunda ise daha çok özel sektördeki müşteri odaklılığına benzer şekilde vatandaş odaklılık ön plana çıkmaktadır (Gül ve Kırılmaz, 2013: 33).

Yeni kamu yönetimi kavramının genel geçer bir tanımını yapmak kolay değildir; çünkü bu kavram belli bir yönetim teorisi veya tek bir yönetim programını ifade etmemektedir. Özellikle 1980'li yıllarda Weberyen teoriye dayalı yönetim anlayışının yetersizliklerine bir tepki olarak doğan bu yaklaşım "İşletmecilik (Managerializm)",

“Yeni Kamu İşletmeciliği (New Public Management)”, “Piyasa Temelli Kamu Yönetimi (Market-Based Public Administration)”, “Girişimci Yönetim (Entrepreneurial Government)” ya da “Bürokratik Örgütlenme Sonrası (Post Bureaucratic)” gibi adlarla da anılmaktadır (Eryılmaz, 2010: 17).

20.yy.’a hâkim olan klasik kamu yönetiminin katı hiyerarşik ve bürokratik yapısı, liberalizmin öngördüğü esnek ve piyasa tabanlı kamu yönetimine dönüşmek zorunda kalmıştır. Kamu yönetimi alanında beliren bu yeni paradigma ile klasik anlayış gözden düşmüş ve yeni kamu yönetimi anlayışı ortaya çıkmaya başlamıştır. Devletin toplumdaki rolü ile hükümet, bürokrasi ve vatandaşlar arasındaki ilişkileri yeni bir çerçeveye oturtmak ve biçimlendirmek amacını güden yeni paradigma, görünürde nicel olarak devleti küçültmek; ama niteliksel olarak daha etkin ve daha verimli kılmak; vatandaşların yönetime katılmalarını geliştirmek; daha doğrusu devleti esas işlevlerine döndürmek amacını güdüyordu (Bilgiç, 2003: 25).

Yeni kamu yönetimi anlayışının özellikleri kısaca ve genel olarak aşağıdaki gibi açıklanabilir (Gül ve Kırılmaz, 2013: 34):

- Yeni kamu yönetimi anlayışında, klasik kamu yönetiminin katı hiyerarşik, mevzuat odaklı ve bürokratik yapısının yerine esnek ve vatandaş odaklı bir kamu yönetimi anlayışı vardır.
- Hesap verebilirlik önem arz eder. Yöneticiler, kullanılan kaynaklar ve bunun sonucunda ulaşılan sonuçlardan dolayı hesap verme sorumluluğu altındadır.
- Süreç yerine sonuç odaklı olarak performans yönetimi önemlidir. Kurallar ve prosedürlerden ziyade belirlenen performans göstergeleri aracılığı ile kontrol ve performans değerlendirmeleri esas alınmaktadır.
- Yöneticilere kendilerine verilen görevi yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılmasında esneklik tanınır.
- Yeni kamu yönetimi anlayışında yönetişim temel özelliklerden birisidir. Yönetişim kavramı çerçevesinde merkezi yönetimin yanı sıra sivil toplum kuruluşlarını, özel girişimleri de yönetim sürecinin bir parçası haline getirir. Bu açıdan kurum içi ve kurum dışı katılımcılık, yeni kamu yönetimi anlayışının temel özelliklerindedir.

- İlişkilerde emir-konuta yerine liderlik ve ikna etme öne çıkar. Yöneticiler sadece emir vermek yerine liderliğin gereği olarak çalışanlara yapılacak işin amacını açıklayarak ikna eder.
- Resmi görev tanımları yerine iş tanımları oluşturulur, iş akış şemaları düzenlenerek yapılacak işler konusunda şeffaflık öne çıkar.

2.2 Kamuda Stratejik Yönetimin Gelişimi

Strateji kavramına verilen değerin artması stratejik planlama kavramının gelişimini de hızlandırmıştır. 1970'li yılların ilk zamanlarında yönetim araçları arasına giren stratejik planlama uygulaması oldukça büyük ilgi görmüş ve daha sonraki yıllarda stratejik planlama deyimini sıkça kullanılmaya başlanmıştır. Stratejik planlama ilk ortaya çıktığı günden bugüne kadar devam eden süreç içinde değişikliklere uğramış, önemli gelişimler göstermiş ancak orijinal esaslarını da koruyarak, stratejik yönetim şekline dönüşmüştür (Wilson, 1994: 12; Pira, 2004: 33).

Tüm dünyada artan rekabet karşısında stratejik yönetim önem kazanmaya başlamıştır. Sadece özel sektörde değil, kamu ve kar amacı gütmeyen üçüncü sektörde faaliyet gösteren tüm organizasyonlar küreselleşme ve bunun getirdiği rekabet olgusu karşısında daha stratejik düşünmeye, stratejik planlamaya, stratejik karar almaya eskisinden daha fazla önem verir olmuşlardır. Gerçekten de 1980'li yıllar öncesinde stratejik yönetim daha ziyade özel sektör alanında sadece çok uluslu şirketler, büyük holding ve şirketler tarafından bilinir ve uygulanırken, bugün çok sayıda organizasyon stratejik yönetimi araç olarak kullanmaktadır (Aktan, 2005: 67-68).

Son zamanlarda da kurumların stratejik planlamaya olan ilgisi giderek artmaktadır. Bunun sebebi, kurumlar açısından çevredeki değişimlerin daha etkili hale gelmesi ve küreselleşmedir. Kurumlar, gelecek yıllarda yüz yüze kalabilecekleri şartları dikkate alarak konumlarını daha etkili hale getirmenin çarelerini aramaktadırlar. Bu arayışta stratejik planlamadan önemli ölçüde faydalanılmaktadır. Söz konusu planlama sürecinin bu şekildeki gelişimiyle birlikte planların hazırlanması kurumdaki her

seviyedeki yöneticinin görev ve sorumluluk alanına girmiştir (Steiner, 1979: 4; Pira, 2004: 33-34).

Türkiye’de stratejik yönetime ilişkin temeller 2001 yılında yayımlanan PEIR (Kamu Harcamaları ve Kurumsal Gözden Geçirme) raporundaki reform önerileri ile atılmıştır. Bu rapor ile temel olarak mali yönetim ile stratejik karar oluşturmanın zayıflığı, politika ve planların bütçe ile bağlantısızlığı ve bütçe uygulaması üzerindeki aşırı kontrolün yol açtığı etkinsizlik ortaya konulmuştur. Bu sorunların ayrıntılı bir biçimde tartışıldığı raporda mali yönetimin güçlendirilmesi, politika kararları için kapasite oluşturulması ve operasyonel performansın iyileştirilmesine yönelik reform stratejisi oluşturulmuştur. PEIR kapsamında kamu harcama yönetimi için oluşturulan stratejik çerçeve ve bu bağlamda planlanan reformlar incelendiğinde, PEIR’in Türkiye’deki kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi reform girişimlerine temel oluşturduğu görülmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 26).

4 Temmuz 2003 tarihinde YPK tarafından 2004 yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Kararı YPK kararı yayımlanarak Kalkınma Bakanlığının orta vadede bütün kuruluşlara yaygınlaştırmak üzere, 2003 yılında sekiz pilot kuruluşta stratejik planlama çalışmalarını başlatacağı öngörülmüştür. Belirlenen pilot kuruluşlar şunlardır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 26):

- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı
- DİE Başkanlığı (TÜİK)
- Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- Karayolları Genel Müdürlüğü
- Hacettepe Üniversitesi
- Denizli İl Özel İdaresi
- İller Bankası Genel Müdürlüğü
- Kayseri Büyükşehir Belediyesi

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanun ile stratejik yönetim sürecine ilişkin unsurlar düzenlenmiş, ancak Kanun 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile bazı değişiklikler yapılarak kapsamının genişlemesi sonrasında tüm maddeleriyle birlikte 01.01.2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Kalkınma Bakanlığı, kamu idarelerinde stratejik plana geçiş için bir takvim oluşturmuş ve bu takvim doğrultusunda kamu idarelerinin stratejik planlarını hazırlamalarına karar vermiştir. Bu kapsamda 26.05.2006 tarihinde yayımlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre, dört yıllık bir geçiş takvimi çerçevesinde birinci gruba giren 17 kamu idaresi 31.12.2006, ikinci gruba giren 31 kamu idaresi 31.03.2007, üçüncü grupta yer alan 60 kamu idaresi 31.12.2008, dördüncü gruptaki 40 kamu idaresi de 31.12.2009 tarihine kadar stratejik planlarını hazırlamıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 27).

5018 sayılı Kanun ile kamu yönetiminde kuruluş düzeyinde stratejik planlama çalışmalarının yürütülmesinde Kalkınma Bakanlığı yetkili ve sorumlu olması dolayısıyla Bakanlık tarafından aşağıdaki faaliyetler yürütülmüştür (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 27-28):

- Haziran 2003’te “Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu” hazırlanmıştır. Kılavuz pilot kuruluşlardan elde edilen uygulamaya ilişkin geri bildirimlerden yararlanılarak Haziran 2006’da güncellenmiştir.
- Temmuz 2005’te “Stratejik Yönetim Araştırması” gerçekleştirilmiştir. Araştırma, kamu idarelerinde yönetim süreçleri, yönetim kalitesi ve kurumsal kapasite düzeyi ile yöneticilerin stratejik yönetim yaklaşımı ve yönetsel etkinlik konusundaki düşünce ve algılarını belirlemek amacıyla yapılmıştır.
- Mayıs 2006’da “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.
- Ağustos 2007’de strateji geliştirme birimlerinin görevlerini yeterli ve etkili düzeyde yerine getirmekte karşılaştıkları sorunların belirlenmesi amacıyla Başbakanlık, Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığının ortak çalışmalarıyla “Strateji Geliştirme Birimleri Araştırması” yapılmıştır.
- 2011 yılında “Kamu Kesiminde Stratejik Yönetimin Gerektirdiği Yönetsel Kapasite İhtiyaç Analizi ve Kapasite Gelişim Programlarının Oluşturulması Projesi” gerçekleştirilmiştir.
- 2011 yılında kamu idarelerince yürütülen stratejik plan çalışmalarının katılımcılık boyutuna ilişkin bir değerlendirme çerçevesi oluşturmak,

katılımcılığın ve kalitesinin artırılmasına yönelik kapasite geliştirilmesi amacıyla “Stratejik Planlama ve Politika Geliştirmede Katılım” projesi gerçekleştirilmiştir.

- 2013 yılında “Stratejik Yönetimin Güçlendirilmesi” projesi başlatılmıştır.
- 2004 yılında stratejik yönetimle ilgili mevzuat, uygulamalar, idarelerin stratejik planları ve konuyla ilgili araştırma ve yayınlara yer verilecek şekilde oluşturulan internet portalı (www.sp.gov.tr), 2012 yılında kamuda stratejik yönetimin tüm unsurlarını kapsayacak bir yaklaşımla yenilenerek kamunun hizmetine sunulmuştur.

Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili kılınması nedeniyle Bakanlık bu kapsamda aşağıdaki çalışmaları gerçekleştirmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 29):

- Aralık 2004’te “Performans Esaslı Bütçeleme Rehber Taslağı” hazırlanmıştır.
- Ekim 2005’te “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.
- Aralık 2005’te “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği” yayımlanmıştır.
- Şubat 2006’da “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.
- Mart 2006’da “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.
- Temmuz 2006’da “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.
- Ağustos 2007’de “Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği” yayımlanmıştır.
- Aralık 2007’de “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” yayımlanmıştır.
- Nisan 2008’de “Kamu İç Denetim Rehberi” yayımlanmıştır.
- Temmuz 2008’de “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.
- Temmuz 2009’da “Performans Programı Hazırlama Rehberi” hazırlanmıştır.

- Nisan 2012’de “Kamu İç Kontrol Rehberi” taslağı hazırlanmıştır.
- Aralık 2013’te “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi” yayımlanmıştır.

2.3 Yasal Düzenlemelerde Stratejik Yönetim

2.3.1 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda her ne kadar stratejik yönetim kavramı geçmiyorsa da stratejik yönetim sürecine ilişkin bütün unsurlar genel hatlarıyla bu kanunda düzenlenmektedir.

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 mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek olarak belirlenmiştir.

Kanun; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, faaliyet raporları, iç kontrol, iç denetim gibi kavramlarla kamu mali yönetiminde devrim niteliğinde düzenlemeler yapmış, kamu idarelerini stratejik yönetim sürecinin genel hatlarını oluşturan araçlarla tanıştırmıştır.

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanun, 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birtakım değişikliklere uğramış ve tüm hükümleriyle birlikte 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 5436 sayılı Kanun ile kamu kurumlarının stratejik yönetim sürecinde çok önemli rol ve sorumluluklar yüklenen Strateji Geliştirme Birimleri ve uzmanlık alanları

oluşturulmuştur. Ayrıca iç kontrol gibi bazı kavramlar ve sorumluluklar yeniden tanımlanarak kapsam genişletilmiştir.

2.3.2 6085 sayılı Sayıştay kanunu

03.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı Kanununda; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimlere ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır.

Kanun kapsamında Sayıştay tarafından yapılacak denetimler, düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluşmaktadır. Kanunun otuz beşinci maddesinde denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

2.3.3 Strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik

5018 sayılı Kanunun altmışıncı maddesinde görevleri sayılan “mali hizmetler birimi”, 18.02.2006 tarihli Yönetmelikte ise “strateji geliştirme birimleri” olarak adlandırılmış ve çalışma esasları belirlenmiştir.

Yönetmelikte, strateji geliştirme birimlerinin görevleri “stratejik yönetim ve planlama”, “performans ve kalite ölçütleri geliştirme”, “yönetim bilgi sistemi” ve “mali hizmetler” olmak üzere dört fonksiyon kapsamında belirtilmektedir.

Yönetmeliğin beşinci maddesinde strateji geliştirme birimlerinin görevleri şu şekilde belirtilmektedir:

- Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak.
- İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek.
- İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak.
- İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.
- Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.
- İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek.
- 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 mali 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 mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek.
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak.
- Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.

2.3.4 Kamu idarelerinde stratejik planlamaya ilişkin usul ve esaslar hakkında yönetmelik

Yönetmelik, stratejik plan hazırlamakla yükümlü kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespiti ile stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesi amacıyla 2006 yılında hazırlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Yönetmelikte stratejik planlama sürecine ilişkin genel ilkeler şu şekilde belirlenmiştir:

- Kamu idaresinin hizmetinden yararlananların, kamu idaresi çalışanlarının, sivil toplum kuruluşlarının, ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili diğer tarafların katılımları sağlanır ve katkıları alınır.
- Çalışmalar, strateji geliştirme biriminin koordinatörlüğünde tüm birimlerin katılım ve katkılarıyla yürütülür.
- Stratejik planların doğrudan doğruya kamu idarelerince ve idarelerin kendi çalışanları tarafından hazırlanması zorunludur. İhtiyaç duyulması hâlinde idare dışından temin edilecek danışmanlık hizmetleri sadece yöntem ve süreç danışmanlığı ile eğitim hizmetleri konularıyla sınırlıdır.

- İlgili tüm kamu idareleri birbirleri ile uyum, işbirliği ve eşgüdüm içinde; hesap verme sorumluluğunun gereklerini dikkate alarak çalışır.

2.3.5 Kamu idarelerince hazırlanacak performans programları hakkında yönetmelik

Yönetmelikte performans programı; bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin öncelikli stratejik amaç ve hedeflerini, performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren program olarak tanımlanmıştır.

Yönetmelik uyarınca performans programının hazırlanmasına ilişkin genel esaslar şu şekildedir:

- Performans programları; Yönetmelik, Performans Programı Hazırlama Rehberi ve Maliye Bakanlığınca performans esaslı bütçelemeye ilişkin yapılacak diğer düzenlemelere uygun olarak idarenin program dönemine ilişkin performans hedef ve göstergelerini, performans hedeflerine ulaşmak için yürütülecek faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, idareye ilişkin mali ve mali olmayan diğer bilgileri içerecek şekilde mali hizmetler biriminin koordinasyonunda harcama yetkililerinin katılımıyla üst yönetici tarafından idare düzeyinde hazırlanır.
- Performans programları; çıktı ve sonuç odaklı bir anlayışla, doğru ve güvenilir bilgiye dayalı, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde her yıl hazırlanır.
- Kamu idareleri performans programı hazırlıklarında Kalkınma Planı, Hükümet Programı, Orta Vadeli Program, Orta Vadeli Mali Plan, Yıllık Program ile stratejik planlarını esas alırlar.
- Performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin sade ve anlaşılır olması esastır.
- Kamu idarelerinin performans programını hazırlama süreci, kamu idarelerinin üst yöneticisi ve harcama yetkilileri tarafından program dönemine ilişkin

öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin, performans hedef ve göstergelerinin, faaliyetlerin ve bunlardan sorumlu harcama birimlerinin belirlenerek, en geç Mayıs ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından harcama birimlerine yazılı olarak duyurulmasıyla başlar.

- Üst yönetici ve harcama yetkilileri, performans programlarının hazırlanmasında ihtiyaç duyulacak her türlü bilgi ve verinin toplanması ile analiz edilmesi için gerekli ortam, yapı ve süreçleri oluştururlar.

2.3.6 Kamu idarelerince hazırlanacak faaliyet raporları hakkında yönetmelik

Yönetmelik kapsamında; birim faaliyet raporlarının, idare faaliyet raporlarının, genel faaliyet raporunun ve mahalli idareler genel faaliyet raporunun hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esaslar belirlenmiştir.

Yönetmelikte raporlama ilkeleri şu şekilde sayılmıştır:

- Sorumluluk ilkesi
- Doğruluk ve tarafsızlık ilkesi
- Açıklık ilkesi
- Tam açıklama ilkesi
- Tutarlılık ilkesi
- Yıllık olma ilkesi

Yönetmelikte ayrıca üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin imzalayacakları iç kontrol güvence beyanlarına ilişkin örnekler de yer almıştır.

2.3.7 İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar yönetmeliği

31.12.2005 tarihinde yayımlanan Yönetmeliğin amacı; düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir. İdarelerin stratejik planlarında yer alan hedeflere ulaşmalarını kolaylaştıracak iç kontrole ilişkin yönetim standartları daha sonra bu Yönetmeliğe dayanarak geliştirilmiştir. Yönetmelik ile üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 14).

Yönetmelikte iç kontrolün temel ilkeleri şu şekilde sıralanmıştır:

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

2.3.8 İç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik

Yönetmelikte denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Yönetmelikte iç denetimin amacı şu şekilde belirtilmektedir:

- 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; kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

2.4 Stratejik Yönetimin Önemi

Kamu kurumlarının sürekli gelişen dünyada, gelişim ve değişime uyum sağlayabilmek için kamu kaynaklarının rasyonel bir şekilde kullanılması, hizmet kalitesi ve faaliyetlerinin vatandaşların beklentilerini karşılayabilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede stratejik yönetim kurumlar için, bugün sahip oldukları konumu iyi

değerlendirmenin sağladığı güç ile geleceğin belirsizliği içerisinde en az sapma payı olan uzun süreli bakış açısına sahip, geleceğe doğru ve sağlam adımların atılmasına imkân veren bir araçtır (Gül ve Kırılmaz, 2013:105). Yine bu çerçevede kamu yönetiminde stratejik yönetim uygulamasına başlanma gerekçeleri de aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 6):

- Üst politika belgelerinde öngörülen politikaların uygulamaya geçirilmesinde yaşanan güçlüklerin azaltılması
- Mali yönetim ve stratejik karar oluşturmanın güçlendirilmesi ile bütçe uygulaması üzerindeki aşırı kontrolün yol açtığı etkinsizliğin giderilmesi
- Planlama işlevinin geliştirilerek plan-program-bütçe ilişkisinin kurulması
- Kurumların orta/uzun vadeli ve somut hedeflere dayalı politika oluşturma ve uygulama kapasitesinin güçlendirilmesi, sonuçlara ve performansa odaklanması
- Etkinlik, etkililik, verimlilik temelinde ve risk odaklı bir yönetim anlayışının hâkim kılınması
- Şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesi
- Katılımcılık kültürünün geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda yararlanıcı taleplerine duyarlılığın artırılması

2.5 Stratejik Yönetim Süreci

Stratejik yönetim süreci, üst kademelerden başlayarak alt kademelere doğru hareket eden bir yönetim sürecidir. Kurumun stratejik yönünü kararlaştırmak ve bunların uygulanması iradesini göstermek üst kademe yönetiminin sorumluluğundadır. Ancak, iç ve dış çevre hakkında bilgiler ve uygulamaya yönelik süreçler, daha çok orta ve alt bölüm yönetici gruplarının görev alanına girer (Gül ve Kırılmaz, 2013: 110).

Stratejik yönetim süreci genel itibariyle örgütün içsel ve dışsal çevresinin analizi, bu analizin sonuçlarına göre bir strateji oluşturmak, stratejiyi uygulamak ve ulaşılan

sonuçları değerlendirmekten oluşur (Robbins ve Coulter, 2002: 199; Ülgen ve Mirze, 2004: 56). Aktan (2005), stratejik yönetim sürecini: “stratejilerin geliştirilmesi ve stratejik planlama aşaması”, “stratejilerin uygulanması”, ve “uygulanan stratejilerin gözden geçirilmesi ve denetimi” (ss.76-77) olarak üç başlık altında açıklamaktadır. Eren’e (2002) göre stratejik yönetim süreci; “*stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını planlama, planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için örgüt içi her türlü yapısal ve motivasyonel tedbirlerin alınarak yürürlüğe konulmasını, daha sonra da stratejilerin uygulanmadan önce ve uygulandıktan sonra amaçlara uygunluğu açısından kontrol edilmesini kapsayan ve işletmenin üst düzey kadrolarının faaliyetlerini ilgilendiren süreçler toplamı*”dır (s.18).

Stratejik yönetim Türk kamu yönetiminde dokuz yıldır uygulanmaya çalışılmaktadır. İlgili mevzuata göre stratejik yönetim modeli stratejik plan hazırlama, uygulama ile izleme ve değerlendirme süreçlerinden oluşmaktadır. Modelin bu süreçler kapsamında; stratejik plan, performans programı ve bütçe, faaliyet raporu, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim olmak üzere altı bileşeni bulunmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 78). Bu bileşenlere ilişkin tanımlamalar ve uygulama prosedürleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun ilgili maddelerinde açıklanmıştır.

Mevzuat hükümleri uyarınca kamuda stratejik yönetim süreci özetle ve genel hatlarıyla şu şekilde işler:

Kamu idareleri üst politika belgeleri çerçevesinde beş yıllık stratejik planlarını hazırlar. Bu planlarda yer alan hedeflere ilişkin olarak yıllık kaynak ihtiyacını belirlemek üzere her yıl performans programı hazırlanır. Performans programı çerçevesinde şekillenen kaynak, bütçe esaslarına göre kullanılarak plan, proje ve faaliyetler hayata geçirilir. Tahsis edilen kaynak ile yıl içerisinde gerçekleştirilmesi öngörülen plan, proje, faaliyetlerin gerçekleştirmeleri ve performans göstergelerine ilişkin ölçümler hesap verme sorumluluğu çerçevesinde faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna ve ilgili kurumlara açıklanır. İç kontrol uygulamaları aracılığıyla kurumun amaçlarına ulaşmak yolunda karşılaşılabilecek riskleri bertaraf etmek amaçlanır. İç kontrol sistemi sürekli ve döngüsel bir şekilde işletilerek üst yönetim tarafından yıllık faaliyet

raporlarına güvence verilir. İç denetim sistemi sayesinde iç kontrol sisteminin işlerliğine yönelik bağımsız nesnel bir danışmanlık desteği sağlanır. Sayıştay aracılığıyla kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemleri; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenir ve sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanır.

2.5.1 Stratejik plan

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 planı ifade eder.

Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

2.5.2 Performans programı ve bütçe

Kamu idareleri mevzuat uyarınca, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlamakla yükümlüdür.

Bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde aşağıdaki ilkelere uyulur:

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

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

2.5.3 Faaliyet raporu

Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama

yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir. Sayıştay,

- İdare faaliyet raporlarını,
- Mahalli idareler genel faaliyet raporunu,
- Genel faaliyet raporunu,
- Dış denetim sonuçlarını

dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

2.5.4 İç 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.

2.5.5 İç 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 mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

2.5.6 Dış denetim

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle Sayıştay tarafından gerçekleştirilir.

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

2.6 Stratejik Yönetimin Özellikleri

Stratejik yönetimin kamu kurumları için önemini daha iyi anlamak için stratejik yönetimin temel özelliklerini ortaya koymakta yarar vardır. Bu özellikler (Aktan 2005: 71-72; Çomaklı, Ekici ve Şahım, 2007: 28-29; Gül ve Kırılmaz, 2013:107-110):

- Stratejik yönetimin en belirgin özelliklerinden birisi, kurumdaki üst yönetimin bir fonksiyonu olmasıdır. Üst yönetimin sahiplenmemesi durumunda stratejik yönetim sistemi, etkinliğini tam olarak gerçekleştiremeyecek beklenen amaca ulaşamayacaktır.
- Geleceğe bakışı ile kurumun geleceğini şekillendirme özelliğine sahiptir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısını taşır ve kurumun vizyonuna yöneliktir. Kurumlar sahip olacakları “vizyon” sayesinde geleceği öngörebilen bir nitelik kazanacaklardır.
- Stratejik yönetim bir kuruma kendi geleceğini hazırlamada proaktif bir yaklaşım sergileme imkânı sunar. Kurumun çevresini harekete geçirmesine ve etkilemesine imkân verir.

- Stratejik yönetim, yönetim kültürünü geliştirir. Yönetim ve karar alma süreçlerinde tüm paydaşların işbirliği ve katılımı önemsenir. Hesap verebilir ve sorumlu yönetim anlayışı içerisinde hareket edilir.
- Stratejik yönetim, kurumu dışı açık bir sistem olarak tanımlar. Kurum çevre ile etkileşim içerisindedir. Bu nedenle çevre, oldukça yakından takip edilen bir faktördür. Stratejik yönetim ile kurumun sahip olduğu kaynaklar, güçlü ve zayıf yönler, dış çevredeki fırsatlar ve tehditler analiz edilir.
- Stratejik yönetim, kurumun amaçları ile toplumun menfaatlerini bir bütünlük içinde ele alır.
- Stratejik yönetim, karar almaya yönelik yeni bir dizi araçlar sunar ve bu sayede kurumu amaç ve hedefler belirlemeye zorlar. Kurum, geleceğe yönelik uzun vadeli stratejik amaçlar geliştirir. Misyona dayalı kamu yönetimi gelişir. Kurumun gelecekle ilgili faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu, uygulanması ve kontrol edilmesine imkân verir.
- Stratejik yönetim, kurumu gelecekte oluşabilecek değişikliklere karşı esnek kılar. Yeniliklere uyum sağlama kabiliyetini artırır.
- Karar vermede kullanılan bilgilerin kaynak ve verileri; ekonomi, bilim, sosyal araştırma, istatistik vb. alanları da içerecek şekilde bir temele dayanması ve uluslararası karşılaştırmalar ve kıyaslamalar bağlamına yerleştirilmesi gerekir.
- Stratejik yönetim, kurumu bir sistem, bir bütün olarak algılar, bütünü oluşturan diğer parçalar da ilgi alanı içindedir. Yönetim süreci bir bütün olarak planlanır.
- Stratejik yönetim, kurumun temel amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik kaynak dağılımını en etkili bir şekilde yapar. Kurumun uzun dönemli hedefleri arasında en önemlisinden başlayarak bir öncelik sıralaması yapar. Kaynakların kurumun amaçları dâhilinde kullanımı, yerindeliği ve yeterliliği sağlıklı bir şekilde sağlanmış olur. Stratejik planların yıllık bütçe ve kaynak ihtiyacını yönlendirmesi söz konusudur.
- Stratejik yönetim, yönetim sürecindeki problemlerin en etkin bir şekilde belirlenmesine ve çözümüne yardımcı olur.
- Stratejik yönetim takım ruhu oluşturur. Alt kademe yöneticilerine rehberlik eder. Stratejik yönetimin belirlediği amaçlar, alınan kararlar, faaliyetler en alt

birimlere kadar herkesin ortak hareket noktasını oluşturur. Kurum ortak kültürü ve kanaatini yansıtır.

- Stratejik yönetim, stratejik düşünmeye yardımcı olur. Bu çerçevede en doğru stratejiler belirlenmeye çalışılır ve uygulanır.
- Stratejik yönetim stratejik sonuçların üretilmesine odaklanır. Kurallara dayalı yönetimden sonuç odaklı yönetime geçiştir. Yönetim, sonuç odaklıdır, hedef belirleme ve sonuçların değerlendirilmesine ilişkin diyaloga, yöneticilik vasıflarının ve liderliğin sonucu olarak etkin iş performansına dayanır.

2.7 Roller ve Sorumluluklar

Stratejik yönetim sürecinde yönetişim esastır. Yönetişimin gereği olarak stratejik yönetim sürecinde tüm paydaşlar etkin rol oynar. Bu durum tüm paydaşlara rolleri çerçevesinde bir takım sorumluluklar yüklemektedir. Ancak stratejik yönetimin kurumlarda başarıyla uygulanabilmesi için öncelikle üst yönetimin stratejik düşünmenin ve stratejik planlamanın önemine ve yararına inanması gerekir. Üst yönetimin inancı ve desteği olmaksızın stratejik yönetimi uygulamaya kalkışmak bir sonuç vermez. Stratejik yönetim her şeyden önce üst yönetimin bir işlevidir (Aktan, 2005: 79). Bu çerçevede, Türkiye’de kamu yönetimi alanında stratejik yönetimin çerçevesini çizen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da uygulamaya yönelik olarak üst yöneticilere kapsamlı sorumluluklar yüklemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, stratejik yönetim sürecinde yer alan başat paydaşların rollerini ve sorumluluklarını muhtelif maddelerde tanımlamıştır. Ayıca ikincil mevzuatta da roller ve sorumluluklar detaylı olarak belirlenmiştir.

2.7.1 Sürecin yönetiminden sorumlu merkezi idareler

Stratejik yönetim sürecinin yönetiminden sorumlu merkezi idarelerin yasal düzenlemelerde yer alan rol ve sorumlulukları Tablo 1’de özetlenmektedir.

Tablo 1: Sürecin yönetiminden sorumlu merkezi idarelerin rol ve sorumlulukları

Merkezi İdareler	Roller/Sorumluluklar
TBMM	<ul style="list-style-type: none">Sayıştay’ın sunduğu mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporları, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu ile Sayıştay’ın bu raporlara ilişkin dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak hazırladığı görüş ve değerlendirmeleri çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmek
Kalkınma Bakanlığı	<ul style="list-style-type: none">Stratejik planlama sürecinde merkezi uyumlaştırma ve yönlendirme fonksiyonunu yerine getirmek; bu kapsamda ilgili ulusal ve uluslararası aktörlerle işbirliği içerisinde

	<p>kamu idarelerine yönelik eğitim programları düzenlemek ve projeler yürütmek</p> <ul style="list-style-type: none">• Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerini ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimi tespit etmek• Stratejik planların kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uygunluğunu gözetmek• Stratejik planlamaya ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuatı hazırlamak• Kamu idarelerinin taslak stratejik planlarını değerlendirip görüş bildirmek• OVP'yi ve yıllık programları hazırlamak• Yatırım Genelgesi ve Eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberini hazırlamak ve yayımlamak• Kamu idarelerinin yatırım tekliflerinin stratejik planlarındaki amaç ve hedeflerine uygunluğunu gözetmek
--	---

Kalkınma Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı	<ul style="list-style-type: none">• İdarelerin bütçelerinde yer alacak performans göstergelerini ilgili kamu idaresiyle birlikte belirlemek
Maliye Bakanlığı	<ul style="list-style-type: none">• Performans programlarına ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuatı hazırlamak• Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğunu incelemek• İdarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemek• Orta Vadeli Mali Plan'ı hazırlamak• Bütçe Çağrısı ve Eki Bütçe Hazırlama Rehberini hazırlamak ve yayımlamak• Genel faaliyet raporunu hazırlamak ve raporu kamuoyuna açıklamak• Genel faaliyet raporunun bir örneğini Sayıştay'a göndermek• Faaliyet raporlarında yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna

	<p>açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usul ve esasları belirlemek</p> <ul style="list-style-type: none">• Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak• İç kontrol ve iç denetim sistemlerin koordinasyonunu sağlamak ve kamu idarelerine rehberlik yapmak
Sayıştay	<ul style="list-style-type: none">• Genel uygunluk bildirimini hazırlamak ve TBMM'ye sunmak• Dış denetim bağlamında performans denetimi yapmak, dış denetim genel değerlendirme raporunu hazırlamak ve TBMM'ye sunmak• Faaliyet genel değerlendirme raporunu hazırlamak ve TBMM'ye sunmak• Mali istatistikleri değerlendirme raporu hazırlamak ve TBMM'ye sunmak
İç Denetim Koordinasyon Kurulu	<ul style="list-style-type: none">• İç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak

	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemlerin koordinasyonunu sağlamak ve kamu idarelerine rehberlik yapmak
--	---

Kaynak: *Kalkınma Bakanlığı (2013)*

2.7.2 Birim ve kişiler

Stratejik yönetim sürecinde yer alan birimlerin ve kişilerin yasal düzenlemelerde yer alan rol ve sorumlulukları Tablo 2’de özetlenmektedir.

Tablo 2: Birim ve kişilerin rol ve sorumlulukları

Birim/Kişi	Roller/Sorumluluklar
Strateji Geliştirme Birimleri	<ul style="list-style-type: none"> • Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak. • İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek • İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak.

	<ul style="list-style-type: none">• İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.• Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.• 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.• İdarenin faaliyet raporunu hazırlamak.• İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve
--	--

	<p>verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak.</p>
Bakanlar	<ul style="list-style-type: none">• Bakanlıklarının stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanmasını ve uygulanmasını sağlamak, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği yapmak• İdarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda kamuoyunu bilgilendirmek• Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve TBMM'ye karşı sorumlu olmak
Üst Yöneticiler	<ul style="list-style-type: none">• İdarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasını ve uygulanmasını sağlamak

	<ul style="list-style-type: none">• Sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamak, kayıp ve kötüye kullanımını önlemek• Mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişini gözetmek ve izlemek• İç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesini sağlamak• İdareye iç denetçi atamak
İç Denetçiler	<ul style="list-style-type: none">• Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak• Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlamak• İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek

Kaynak: *Kalkınma Bakanlığı (2013)*

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1 Kamuda İç Kontrolün Gelişimi

1973'te ABD' de Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapıcı ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem atfetmiştir. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde yabancı hükümet yetkililerine rüşvet ve benzeri yollarla aktarıldığının ortaya çıkarılması üzerine “ Foreign Corrupt Practices Act” (FCPA) isimli kanun çıkarılmıştır. “Yolsuzluk Kanunu” olarak da bilinen bu kanun, tüm kurumlarda uygulanmaya başlanmış bu sayede iç kontrolün etki alanı genişlemiştir (Saltık, 2007: 9). Yasayla birlikte iç kontrol, muhasebe bölümünden ayrılarak ABD şirketlerinin yönetim kurullarına girmiştir (Erdoğan, 2009: 10).

1985 yılında ABD'nin muhasebe ve denetim alanında profesyonel beş kuruluşu bir araya gelerek, Treadway Komisyonu olarak bilinen, “Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu” adı altında bir komisyon kurmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Treadway Komisyonunun 1987'de yayımlanan raporunda, kamu kurumlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesiyle uğraşan kişilere, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, akademilere ve diğer kanun yapma yetkisini haiz kurumlara yönelik iç kontrole ilişkin çeşitli tavsiyeler yer almıştır (Saltık, 2007: 10).

Ancak sonraki dönemde yeterli iç kontrol sisteminden ne anlaşılması gerektiğine dair yöneticiler, iç denetçiler ve dış denetçiler arasında bir kavramsal anlayış birliğine varılamamış olması nedeniyle Treadway Komisyonunu kuran kuruluşlar, yeniden işbirliğine giderek kısa bir süre sonra iç kontrol literatürünü yeniden gözden geçirmiştir. Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) adıyla yeni bir komite oluşturulmuş ve üzerinde mutabık olunacak bir iç kontrol rehberinin hazırlanması için çalışmalara başlanmıştır. COSO, Ekim 1992'de “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve”

(Internal Control: Integrated Framework) adıyla bir rapor yayımlamıştır (Erdoğan, 2009: 12). Bu rapor iç kontrol alanında genel kabul gören COSO iç kontrol modeli olarak anılmaktadır.

Sayıştaylar arasında ortak bir iç kontrol konsepti geliştirme amacıyla olan Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) ise kamu sektörüne yönelik iç kontrol standartlarını hazırlamak üzere değişik gelenekleri temsil eden dokuz üye ülkeden oluşan İç Kontrol Standartları Hazırlama Komisyonu kurmuştur. Uzun ve titiz süren çalışmalar sonucunda hazırlanan iç kontrol standartları rehber taslağı INTOSAI Yönetim Kurulunun 1991 yılı Ekim ayında Washington'da yapılan toplantısında kabul edilmiştir. Söz konusu taslak rehber, tüm INTOSAI üyelerinden görüş alındıktan sonra 1992 yılında onaylanmıştır. INTOSAI, iç kontrol alanındaki bütün önemli ve en son gelişmeleri hesaba katarak 2001 yılında, INTOSAI iç kontrol standartları rehberini güncelleştirme ve COSO İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve modeliyle bütünleştirme kararı almıştır. Bu güncelleştirme çalışması Bolivya, Fransa, Macaristan, Litvanya, Hollanda, Romanya, İngiltere, ABD, ve Belçika (Başkan) Sayıştay temsilcilerinden oluşan özel bir çalışma grubu tarafından koordine edilmiştir. Yönetim Kurulunun 50'nci toplantısında (Viyana, Kasım 2002) kılavuzu güncelleştirmek üzere bir eylem planı sunulmuş ve bu plan kabul edilmiştir. Taslak metin Şubat 2004 tarihinde Brüksel'deki bir komite toplantısında tartışılıp genel olarak kabul edilmiştir. Komite toplantısından sonra nihai metin bütün INTOSAI üyelerinin görüşüne sunulmuştur. Nihayet son hali verilen Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi Ekim 2004 tarihinde Budapeşte'deki 18 inci Kongre toplantısında oybirliğiyle onaylanmıştır (Sayıştay, 1996: 22; INTOSAI, 2004:1-4).

Avrupa Birliği iç kontrol uygulamalarında uluslararası iyi uygulama örneklerini ve INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberini benimsemiştir. Bu kapsamda Avrupa Komisyonu için 24 standarttan oluşan iç kontrol çerçevesi geliştirilmiştir. Avrupa Birliği'nde iç kontrolü düzenleyen ve ulusal hukuka aktarılması gereken bir topluluk mevzuatı bulunmamasıyla birlikte topluluk müktesebatının 32'nci faslı olan Mali Kontrol başlığı, iç kontrole yönelik uluslararası standartları ve AB en iyi uygulamalarını benimseme taahhüdünü içermektedir.

Topluluk müktesebatının 32 sayılı Mali Kontrol faslı dört unsurdan oluşmaktadır: İç Kontrol, Dış Denetim, Avrupa Birliği mali çıkarlarının korunması ve Euro'nun korunması. Türkiye Avrupa Birliği topluluk müktesebatına uyum sağlamak amacıyla aday ülke statüsünde pek çok başlıkta olduğu gibi 32 sayılı Mali Kontrol faslında da müzakereler yürütmektedir.

Türkiye'de kamu mali yönetiminde yapılması gereken değişikliklere ilişkin önerilere; Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine ilişkin olarak hazırlanan 2001 ve 2003 Ulusal Programları ve Avrupa Birliği'ne verilen katılım ortaklığı belgesinin yanı sıra Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları sırasında hazırlanan "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık" başlıklı özel ihtisas komisyonu raporu, 2001, 2002 ve 2003 yılları programları, Stand-by anlaşması uyarınca IMF'ye verilen niyet mektupları, "Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi" eylem planı, 59 uncu Hükümet Programı ve Acil Eylem Planlarında yer verilmiştir.

Tüm bu gelişmeler çerçevesinde, 10 Aralık 2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılarak kamu mali yönetim sisteminde köklü bir değişime gidilmiştir. 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda geçen bazı ifadelerde teknik düzeltmeler yapılarak Kanunun uygulanabilirlik kapasitesi artırılmış ve iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiştir. 5018 sayılı Kanun tüm hükümleriyle 2006 yılında uygulamaya girmiştir. 5018 sayılı Kanunun beşinci kısmı iç kontrol sistemi başlığını taşımaktadır. Kamu iç kontrol sistemi genel hatlarıyla 55. ve 67. maddeler arasında düzenlenmiştir.

Dünyadaki iyi uygulama örneklerinden COSO ve INTOSAI Modelleri ile AB düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlanan söz konusu kısımda, iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, strateji geliştirme (mali hizmetler) birimi, iç denetim, iç denetçinin görevleri, nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu ve görevleri hüküm altına alınmıştır (Erdoğan, 2009: 142).

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55'inci maddesi iç kontrolü;

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

şeklinde tanımlamaktaydı.

22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde yer alan iç kontrol tanımı;

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

şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan bu tanımla birlikte iç kontrol kavramı; kontrol faaliyetlerinden yalnızca biri olan mali kontrol işlemi ile sınırlandırılmaktan kurtarılmış, uluslararası standartlarda bir tanıma yaklaştırılmıştır.

Kanunun 57’nci maddesinde;

“Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, 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.”

denilmektedir. Kanununun 11 inci maddesinde ise, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, strateji geliştirme (mali hizmetler) birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır. Buna göre üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması sorumluluğu verilmiştir.

31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların "İç kontrol standartları" başlıklı 5 inci maddesinde, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce, görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları 26.12.2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kamu kurumları, kendilerine yüklenen sorumluluklar uyarınca ilk etapta iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarını hazırlamışlardır. Her ne kadar etkin bir uygulama süreci yaşanmamışsa da en azından kamuda iç kontrol alanında bir öğrenme sürecinin başladığı söylenebilir.

Son olarak kamu kurumlarını tekrar harekete geçirmek amacıyla Maliye Bakanlığı 02.12.2013 tarihinde bir genelge yayımlamıştır. Genelge ile kamu idarelerinin; iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere, yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2014 tarihine kadar tamamlamaları gerektiği bildirilmiştir. Bu kapsamda söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemlerin alınacağı öngörülmüştür.

3.2 Yasal Düzenlemelerde İç Kontrol

3.2.1 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu

Kanunun 55 inci ve 67'nci maddeleri arasını kapsayan iç kontrol sistemi başlıklı beşinci kısımda, iç kontrol sistemine ilişkin kavramlar, işleyiş, roller ve sorumluluklar etraflıca düzenlenmiştir. Kanunun diğer maddelerinde de iç kontrol sistemi ile kesişim halinde olan pek çok konuya ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kanunda, iç kontrol tanımında mali ve mali olmayan vurgusu yapılarak kapsamlı bir anlam ifade edilmesine rağmen kanunun genelinde iç kontrolün yapısı ve işleyişinin mali kontrollerden ibaret olduğu algılamasına yol açabilecek ifadeler ve düzenlemeler bulunmaktadır.

3.2.2 İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar

5018 sayılı Kanunun 55, 56, 57 ve 58 inci maddelerine dayanılarak hazırlanan usul ve esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir.

3.2.3 Strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik

10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60 ıncı maddesi ile 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak hazırlanmış, 18.02.2006 tarihli ve 26084 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Yönetmelik ile Strateji Geliştirme Birimlerinin görev tanımları arasında yer alan iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunlu tutulmuştur.

Yönetmeliğin 5 inci maddesinde Strateji Geliştirme Birimlerinin görevleri arasında;

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

yer almaktadır.

Ayrıca yönetmeliğin iç kontrol sistemi ve standartları başlıklı 28 inci maddesinde;

“Strateji geliştirme birimleri, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunar.

Kanuna ve Bakanlıkça belirlenen standartlara aykırı olmamak şartıyla, idarece gerekli görülen her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulur.”

hükümleri yer almaktadır.

3.2.4 Kamu iç kontrol standartları tebliği

26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla (18) standart ve bu standartlar için gerekli (79) genel şart belirlenmiştir. Kamu İç Kontrol Standartları uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte

belirlenmiştir. Tebliğde ayrıca, kamu idarelerinin gerek görmeleri halinde, idare ayrıntılı iç kontrol standartları belirleyebilecekleri öngörülmüştür.

3.2.5 Kamu iç kontrol standartları uyum eylem planı rehberi

Rehber, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından kamu kurumlarının yönetim sorumluluğu kapsamında olan iç kontrol sistemlerini Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumlu hale getirmek için yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarında kamu idarelerine rehberlik yapması amacıyla hazırlanmıştır.

3.2.6 Üst yöneticiler için iç kontrol ve iç denetim rehberi

Rehber, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından yeni mali yönetim ve kontrol sisteminde çok önemli sorumluluklar yüklenen üst yöneticilere yönelik olarak, sorumlulukları kapsamında yapmaları gereken uygulamaların doğru bir şekilde anlaşılması, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi ve işletilebilmesi için gerekli hususları açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

3.2.7 Kamu iç kontrol rehberi (taslak)

Rehber taslağı, Avrupa Birliği tarafından finanse edilen ve 1 Nisan 2009 tarihinden itibaren faaliyete geçen "Türkiye’de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi" adlı eşleştirme projesi kapsamında hazırlanarak 11 Nisan 2012 tarihinde görüşe açılmıştır. İç kontrol sistemine yönelik uygulama adımları ile

örneklerini içeren taslak Rehber, Kamu İç Kontrol Standartları esas alınarak 5 ana bölüm halinde hazırlanmıştır. Rehberin sonunda ise kavramlar sözlüğü yer almaktadır.

3.3 İç Kontrolün Bileşenleri

İç kontrol sistemini çeşitli bileşenleri bünyesinde taşıyacak şekilde oluşturmak, kurumun daha önce belirlenen amaçlarına en etkin şekilde ulaşabilmesini sağlamaktadır. Bu unsurlara iç kontrol sisteminin bileşenleri de denilebilir. Birbirleriyle ilişkili olan ve bütünlük bir yapının ortaya çıkmasını sağlayan iç kontrol bileşenleri kurumun misyonunu, stratejisini ve amaçlarının gerçekleştirilmesini desteklemektedir (Gönen, 2009: 213).

İç kontrol sistemi tüm unsurlarıyla birlikte yönetim süreçlerini tamamlayan bütünlük ve döngüsel bir süreçtir. Günümüzde Dünyada ve Türkiye’de kabul edilen iç kontrol modeli COSO İç Kontrol Bütünlük Çerçeve yapısına dayanmaktadır.

COSO modelinde iç kontrolün temel bileşenleri (Şekil 3); kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme şeklinde tanımlanmış olup, bu bileşenlerin gerçekleştirilmesine yönelik standartlar ile bunlara ilişkin genel şartlar ayrı ayrı belirlenmiştir.

Şekil 3: COSO Piramidi



Bir kurumda sağlam bir iç kontrol sistemi oluşturmak için, kontrol ortamı uygun bir zemin sağlar. Risk değerlendirme sonuçlarına göre belirlenen kontrol faaliyetleriyle kurumun hedefleri önündeki engeller bertaraf edilir veya en aza indirilir. Bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak tüm bileşenler desteklenir, yönetici ve personele gerekli bilgi sağlanır, sistem yönetim tarafından izleme yapılarak sürekli geliştirilir (Bülbül, 2011).

3.3.1 Kontrol ortamı

İç kontrol sisteminin esası kontrol ortamıdır. Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesi üzerinde etkili olan iklimi yaratmanın yanı sıra disiplin sağlar ve yapı oluşturur. Nasıl bir strateji ve ne tür amaçlar belirleneceği konusunda genel bir atmosfer yaratır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır (INTOSAI, 2004: 3).

Kontrol ortamının temel yapı taşı “insan”dır. Yani kâğıt üzerinde ne kadar güzel hedefler belirleyip ne kadar güzel bir sistem kurgularsanız kurgulayın bunları hayata geçirecek olan yine yönetici ve çalışandır. Bu nedenle iç kontrol sistemi öncelikle

yöneticilerin ve çalışanların belirli niteliklere uygun olmasını gözetir. Ayrıca kontrol ortamı iç kontrol bilinci oluşturulması aşamasıdır. Kontrol ortamı, iç kontrol sürecinin başarısı için olmazsa olmaz bir temel altyapı sunar. Kurumun faaliyetlerinin nasıl yapılandırıldığı ve risklerin nasıl değerlendirildiği konularında da belirleyici bir rol oynar.

Kontrol ortamı, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Aralık 2007).

Düzenli işleyen bir kontrol ortamı; kurumun hedeflerinin bilindiği, görev ve sorumlulukların açıkça belirlendiği, organizasyonel yapının raporlama ve hiyerarşik ilişkileri gösterdiği, insan kaynakları uygulamalarının objektif kurallara bağlandığı, yönetimin ve personelin etik değerleri benimsediği, personelin yeterliliğinin artırılması için ihtiyaç duyduğu eğitim ve donanımın sağlandığı ve yöneticilerin kontrollere uyarak çalışanlara örnek olduğu bir çalışma ortamını ifade eder. Bu çerçevede kontrol ortamı, genel olarak kurumun iç kontrol bilinci, değerleri, iş görme biçimi ve prosedürlerini, çalışanların yöneticiler ile ilişkileri gibi hususları içeren kurum kültürünü ifade etmektedir (Kamu İç Kontrol Taslak Rehberi, Nisan 2012).

Kontrol ortamının özellikleri (European Commission, 2006: 38):

- Yönetimin ve personelin etik değerleri gibi kişisel ve mesleki dürüstlük (davranış kurallarına önem verme ve her zaman iç kontrolü destekleyici bir tavır içinde olmak).
- Yeterlik taahhüdü (yöneticiler ve personel riskleri değerlendirmeleri ve etkin ve etkili bir performans gösterilmesini sağlamaya yardım etmeleri ve iç kontrolün amaçlarını yeterli şekilde anlamaları için belirli düzeyde yeteneğe ve bilgiye sahip olmaktadır ve bunu göstermektedirler).
- Üst yönetimin yaklaşımı (iç kontrolün gerekli olduğu konusunda yönetimin destekleyici tutumu. Ayrıca iç kontrolün amaçlarını gerçekleştirilmesini destekleyecek danışma ve performans değerlendirmesi gibi yönetim tarafından oluşturulmuş davranış kuralları olmalıdır).

- Organizasyonel yapı (uygun yetki ve sorumluluk devri, yetkilendirme ve hesap verebilirlik, uygun raporlama biçimi ve yönetimden bağımsız doğrudan üst düzey yetkiliye rapor veren bir iç denetim birimi).
- İnsan kaynakları politikalar ve uygulamaları (profesyonel ve şeffaf işe alma, eğitim, değerlendirme, terfi etme ve tazminat ve zararın ve haksızlığın tazmin edilmesi için politikalar sağlamak)

3.3.2 Risk değerlendirme

Kamu iç kontrol standartları tebliğinde risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci olarak tanımlanmıştır.

Daha sonra hazırlanan İç Kontrol Rehber taslağında ise risk değerlendirmesi yerine risk yönetimi ifadesi kullanılmış ve idarelerin vizyon ve misyonları doğrultusunda belirledikleri amaçlara ulaşmalarına yardımcı olan bir araç olarak tanımlanmıştır.

Risk değerlendirme, risklerin veya riskli alanların teşhis edilmesine yardım etmek için kontrol sisteminin bir parçası olarak kullanılan nesnel bir araçtır. Riskler idarenin politikalarına göre değerlendirilmeli ve yönetilmelidir/müdahale edilmelidir. Risk değerlendirme iç denetçiler tarafından değil idare tarafından gerçekleştirilmelidir (European Commission, 2006: 5).

Stratejik amaçların ve hedeflerin tanımlanmasının ardından faaliyet alanlarında meydana gelebilecek riskler belirlenmeli ve kurumun risk kapasitesi tespit edilmelidir. Gerçekleşme olasılığı yüksek ve etki derecesi yüksek olan riskler kurum açısından daha kritik düzeydedir ve kontrol faaliyetlerinin öncelikli olarak bu alanlarda konumlandırılması uygun olacaktır. İç kontrol sisteminin risk odaklı olması göz önüne alındığında, iyi işleyen bir risk yönetimi ve dolayısıyla iç kontrolün, kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılması yolunda kurum yönetiminin ve çalışanlarının en büyük yardımcısı olacaktır (Eralp, 2012: 42).

3.3.3 Kontrol faaliyetleri

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji kontrol faaliyetleri aracılığıyla uygulanır. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır (Saltık, 2007: 15-16). Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Aralık 2007).

Yönetim, görevlerin ve hedeflerin gerçekleştirileceğine dair makul güvence elde etmek için risk yönetimini esas almak suretiyle kontrol faaliyetlerini planlamalı, bunları organize etmeli ve yönlendirmelidir. Kontrol faaliyetleri, idarenin tüm faaliyetleri için bir bütün olarak tasarlanıp uygulanmalıdır (Kamu İç Kontrol Taslak Rehberi, Nisan 2012).

Kontrol faaliyetlerinin özellikleri (European Commission, 2006: 40):

- Görevler ve sorumluluklar etkili kontroller ve dengelerin mevcut olmasını sağlamak için sistematik olarak bazı kişilere devredilmelidir. Kilit görevler yetkilendirme ve işlemlerin kaydedilmesi, işleme ve gözden geçirme/denetleme işlemlerini içermektedir.
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim bunların muhafazasından ve kullanımından sorumlu olan kişiler tarafından sınırlandırılmalıdır.
- İşlemler ve olaylar işlemde önce ve sonra doğrulanmalıdır.
- Kayıtlar ile belgelerin tutarlılığı düzenli olarak kontrol edilmelidir.
- Performans etkinlik ve etkililiği değerlendiren standartlar ve düzeltici faaliyetler için alınan kararlar göz önünde bulundurularak incelenmelidir.
- İşlemler, süreçler ve faaliyetler mevcut düzenlemelere, politikalara ve diğer gerekliliklere uygunluğu sağlamak için düzenli olarak incelenmelidir.
- Gözetim (görevlendirme, gözden geçirme, onaylama, rehberlik etme, eğitme), her personele verilen görevlerin, sorumlulukların ve hesap verebilirliğin açık bir şekilde iletilmesini ve her bir üyenin kritik noktalarda çalışmalarının ve onaylama işlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesini gerektirir. Kurumlar zorlayıcı ve önleyici kontrol faaliyetleri arasında optimum bir denge

kurmalıdır. Amirin böyle bir yetki vermesinin onun bu sorumluluklar ve görevler üzerindeki hesap verebilirliğini ortadan kaldırmadığına dikkat edilmelidir.

- İki temel bilgi teknolojisi kontrol faaliyeti vardır: Genel kontroller ve uygulama kontrolleri. Genel kontroller kurum çapında güvenlik programlarını, erişim kontrollerini, uygulama yazılımı üzerindeki kontrolleri, yazılım sistemi kontrollerini, görevler ayrılığını ve hizmetlerin sürekliliğini içerir. Uygulama kontrolleri ayrı bireysel uygulama sistemlerine (ödeme hesabı, yatırım v.b.) uygulanır ve üç aşamada gerçekleşir: girdi, süreç ve çıktı. Bilgisayar sistemleri üzerindeki genel ve uygulama kontrolleri birbirleriyle ilgilidir ve tam ve doğru bilginin işlenmesini sağlamaya yardım etmek için gereklidir.

3.3.4 Bilgi ve iletişim

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Aralık 2007).

Bilgi ve iletişim bileşeni, kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri arasındaki ilişkiyi bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlar. İdare genelinde bilgi akışını düzenleyerek kurumsal amaç ve hedeflere ulaşma yolunda bir araç olarak görülen iç kontrol sisteminin işlerliği ve uygulanma kabiliyetinin artmasında önemli bir role sahiptir. Bilgi iletişim sistemleri gerektiği gibi işlemediği takdirde; yöneticiler ve personel, zamanında ve doğru karar alamama, bunları uygulayamama ve nihayetinde hedeflere istenildiği şekilde ulaşamama gibi riskler ile karşı karşıya kalabilirler. Bu bakımdan bilgi, ulaşılabilir, faydalı, zamanlı, doğru, tam ve güncel olmalıdır (Kamu İç Kontrol Taslak Rehberi, Nisan 2012).

3.3.5 İzleme

İç kontrol sistemi, kurumun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli olarak uyum göstermesi gereken dinamik bir süreçtir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin; değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere gerektiği biçimde uyum göstermesini sağlamak amacıyla izlenmesi gerekir. İzleme; idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir. İzleme ile idarenin faaliyetlerinin misyon doğrultusunda, hedeflerle uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği, risk yönetimi esasları çerçevesinde gerekli kontrollerin öngörülüp öngörülmediği, söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı, iletişimin açık ve yeterli olup olmadığı gibi hususlar tespit edilip değerlendirilmektedir (Kamu İç Kontrol Taslak Rehberi, Nisan 2012).

İç kontrol yaşanan gelişmelerin arkasından gitmekten ziyade gelişmelere dinamik bir şekilde anında yön verebilmeyi gerektirir. Bu yönüyle izleme süreci esnek ve sonuç odaklıdır. Geriye dönük hata odaklı bir değerlendirmeden çok hedeflere ulaşma yolunda sistemin doğru işlemekte olup olmadığını sürekli değerlendirir.

İzleme iç kontrol sisteminin, beklendiği şekilde işleyişinin ve koşullardaki değişikliklere uyum göstermesinin sağlanması amacıyla gerçekleştirilir ve yönetime kontrol faaliyetleri sorunlarının düzeltilmesi ve istenmeyen bir olay meydana gelmeden önce riski kontrol etme şansı verir. İç kontrol sisteminin izlenmesinde katılımcılık esastır. İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm faaliyetleri kapsar. İç kontrol sisteminin izlenmesinde de temel sorumluluk üst yöneticiye aittir (Kamu İç Kontrol Taslak Rehberi, Nisan 2012).

3.4 İç Kontrol Standartları

Kamu İç Kontrol Standartları COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Komisyonu İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla (18) standart ve bu standartlar için gerekli (79) genel şart belirlenmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

3.4.1 Kontrol ortamı standartları

Etik değerler ve dürüstlük:

Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Misyon, organizasyon yapısı ve görevler:

İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

Personel yeterliliği ve performans:

İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

Yetki devri:

İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.

3.4.2 Risk değerlendirme standartları

Planlama ve programlama:

İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.

Amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi:

İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.

3.4.3 Kontrol faaliyetleri standartları

Kontrol stratejileri ve yöntemleri:

İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi:

İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Görevler ayrılığı:

Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.

Sistemik hiyerarşik kontroller:

Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

Faaliyetlerin sürekliliğine yönelik önlemler:

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

Bilgi sistemlerinin sürekliliği ve güvenilirliği için kontroller:

İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.

3.4.4 Bilgi ve iletişim standartları

Karar alma süreçlerine, hizmet sunumlarına ilişkin bilgi ve iletişim:

İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve

memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

Raporlama:

İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

Kayıt ve dosyalama sistemi:

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dâhil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi:

İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.

3.4.5 İzleme standartları

İç kontrolün değerlendirilmesi:

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

İç denetim:

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

3.5 Roller ve Sorumluluklar

3.5.1 Üst yönetici

İç kontrol sistemi yapılan güncelleştirme ve tanımlamalarda bir yönetim modeli olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol doğrudan yönetim ile ilgili bir süreç olup, üst yönetimin sahiplenmesi durumunda başarılı bir şekilde uygulanabilecektir. Bir kurumda iç kontrol sistemi oluşturma çalışmaları üst yöneticinin onayıyla ve sahiplenmesiyle yürütülebilir.

Yöneticiler, kurumu ve kurumun amaçlarını, faaliyetlerini ve kaynaklarını kontrol etmek üzere güçlü bir kontrol yapısının vazgeçilmez olduğunun farkında olmalıdırlar. Yeterli ve etkili bir kontrol yapısını kurma sorumluluğu kurum yönetimine aittir. Her bir kamu kurumunun en üst yöneticisi uygun bir iç kontrol yapısının uygulamaya konulmasını, gözden geçirilmesini ve etkili şekilde devam etmesi için güncelleştirilmesini sağlamalıdır (INTOSAI, 2001: 3). Üst yöneticiler her yıl idare faaliyet raporlarında iç kontrol güvence beyanı vermek durumundadırlar.

Üst yönetici kurum içindeki tüm aktörlerin uyumlu bir şekilde hareket etmelerini sağlamaktan ve görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini gözetmekten de sorumludur.

3.5.2 Birim yöneticileri

Birim yöneticileri genel olarak birimlerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak, uygulamasını sağlamak ve izlemek, zayıf yönleri geliştirmekle sorumludur.

Üst yöneticiler sorumluluklarının gereklerini strateji geliştirme birimleri, iç denetçiler ve birim yöneticileri vasıtasıyla yerine getirirler. Birim yöneticilerinin birimlerinde iç kontrol anlayışını hâkim kılmaları, üst yöneticinin yönetim sorumluluğunu yerine getirebilmesinde çok önemli bir rol oynar.

Birim yöneticileri her yıl birim faaliyet raporlarında iç kontrol güvence beyanı vermek durumundadırlar.

3.5.3 Çalışanlar

Kurumun amaçlarına ulaşması yolunda belirlenen faaliyetleri gerçekleştirenler çalışanlardır. İç kontrol açıkça belirtilmesine gerek olmaksızın tüm çalışanların görevinin bir paçasıdır. İç kontrol ilave bir iş ya da görev olarak düşünülmemelidir. Çalışanlar yaptıkları işin kontrolünü elinde bulundurmaya durumundadır. Çalışanlar kontrol ortamının oluşmasında ve iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinde etkin rol oynar. Kontrol faaliyetlerinin işlerliğine ilişkin en önemli katkıyı çalışanlar verir. Çalışanların benimsemediği kontrol faaliyetlerinin etkin işlemeyeceği söylenebilir.

Çalışanların iç kontrolün yararlanıcısı konumunda oldukları bilincinde olmaları sistemin etkinliğine önemli katkı sağlayacaktır. Kontrol faaliyetleri belirlenirken kurumsal yönetim kültürü gereği çalışanların görüşleri göz ardı edilmemelidir.

İç kontrol hata bulmaya yönelik teftiş odaklı bir sistem değil, risk odaklı bir sistemdir. İç kontrol bir sistemler bütünü olmasının yanı sıra aynı zamanda yürütülen faaliyetlerin içine sinmiş bir süreçtir. Dolayısıyla iç kontrol yalnızca bir birimdeki çalışanların yürüteceği bir görev değil kurum misyonuna hizmet eden tüm çalışanların görevidir. Ancak kontrol sürecinde bir takım kritik noktalara ve kişilere spesifik görev tanımları da yapılabilir.

3.5.4 Strateji geliştirme birimleri

Strateji geliştirme birimlerinin kurum içi bir merkezi uyumlaştırma birimi olarak yapılandırıldığı düşünülebilir. Strateji geliştirme birimleri üst yöneticinin desteği ile iç kontrol çalışmalarını başlatır, çalışmalarını koordine eder, danışmanlık ve teknik destek sağlar.

Strateji geliştirme birimleri iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunmak, üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmaktan sorumludur. Bu sorumluluk o kadar kritiktir ki bazen yanlış yorumlanarak iç kontrolün strateji geliştirme birimlerinin işi olduğu gibi bir algıya yol açsa da, iç kontrolün kurumdaki herkesin görevi olduğu gerçeği yerini korumaktadır.

Strateji geliştirme birim yöneticileri her yıl idare faaliyet raporlarında iç kontrole ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiğine dair beyan vermek durumundadırlar.

Ayrıca mevzuatımızda, strateji geliştirme birimlerinin görev tanımları arasında yer alan iç kontrol faaliyetlerinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunlu tutulmuştur.

3.5.5 İç denetim

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için iç kontrol sisteminin işleyişini, etkinliğini değerlendirmek ve üst yönetime rehberlik yapmak amacıyla nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler üst yönetici adına iç kontrol sisteminin işleyişini sürekli inceler, değerlendirme ve tavsiyeler sunar. İç denetim üst yöneticinin yönetim ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olur.

İç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliğin 15 inci maddesinde; iç denetçilerin iç denetim görevi çerçevesinde yaptıkları denetimlerin; performans denetimi, mali denetim, uygunluk denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetiminden oluştuğu ve iç denetimin risk odaklı yapılacağı belirtilmiştir.

3.5.6 Sayıştay

Sayıştay kamu idarelerinin hesap verme sorumlulukları çerçevesinde TBMM adına denetim yapar. Kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirir. Kurumların iç kontrol sistemlerinde yer alan zayıflıklar denetçilerin usulsüz işlemlere ulaşmasına yol gösterir.

Dış denetim sırasında talep edilmesi halinde, iç denetçiler tarafından düzenlenen raporlar, Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

3.5.7 Merkezi uyumlaştırma birimi

Maliye Bakanlığı iç kontrol sistemine yönelik olarak merkezi uyumlaştırma görevini yürütür.

İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esasların 9 uncu maddesinde Maliye Bakanlığının merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde sorumlu olduğu hususlar belirlenmiştir:

- İç kontrol standartlarını belirlemek ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izlemek,
- Ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirlemek,
- İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlamak ve idarelere rehberlik hizmeti vermek,
- İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapmak, çalışma toplantıları düzenlemek,
- İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi olarak sistemlerin işleyişini izlemek,
- İdarelerin strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirlemek,

- Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırmak, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapmak,
- İç kontrol ile malî yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlamak.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROLÜN STRATEJİK AMAÇLARI

4.1 Temel Yönetim Süreçlerini Tamamlama

Yönetimin beş temel fonksiyonu (planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon, kontrol) olduğu kabul edilir. İç kontrol anlayışına sahip yönetimlerde kontrol fonksiyonu tüm faaliyetleri kapsayıcı ve diğer fonksiyonların etkinliğini belirleyici bütünlük bir konuma sahiptir. Bu yönüyle kontrol hata bulmaya odaklı bir anlayışla değil risk odaklı bir anlayışla gerçekleştirilir.

Genel olarak yönetim kontrolü (iç kontrol) terimi, kurum içerisinde özel bir birimden ziyade, kurumsal faaliyetlerin sistem, süreç ve yöntemlerini ifade etmektedir (Pratley, 2003: 4). ABD Sayıştay'ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartları'nda yer alan şu satırlar iç kontrolün temel yönetim sistemlerini tamamlama niteliğini çok açık biçimde sergilemektedir (Yörüker, 2004: 4):

“İç kontrol tekil bir olay değil, bütün bir örgüt faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç Kontrol, kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür“

Yukarıda ifade edildiği üzere iç kontrol bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelir. Yönetimin organizasyonu çalıştırma tarzına sinmiş olup bünyeseldir. Bu yüzden iç kontrol bir kurumun faaliyetlerine ilave edilmiş bir şey ya da zorunlu bir yük olarak değerlendirilemez. İç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerine sıkıca bağlanmış olup kurumun alt yapısı içine yerleştirildiğinde çok fazla etkilidir ve o organizasyonun temelinin ayrılmaz bir parçasıdır (INTOSAI, 2004: 6).

Kontrol yönetimin ayrılmaz bir işlevidir ve Türk kamu yönetimine 5018 sayılı Kanunla dışarıdan yeni ithal edilen bir mekanizma değildir. 5018 sayılı Kanunla yapılan şey, her bir kamu idaresinde katı denetim mekanizmaları yerine iç kontrol alanında yaşanan çağdaş gelişme ve uygulamalardan ve uluslararası örgütlerce oluşturulan standart ve yöntemlerden yararlanılarak bir iç kontrol sistemi oluşturulmasının öngörülmesi ve buna ilişkin kavramsal çerçevenin, amaç ve ilkelerin, mekanizmaların, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesidir (Candan, 2008: 7).

İç kontrol sistemi, kamuda stratejik yönetimin etkili bir biçimde uygulanabilmesine destek oluşturan önemli bir araçtır. İç kontrol sisteminin etkinleştirilmesiyle kamu idarelerinin iş süreçleri iyileşecek, stratejik yönetim sistemi güçlenecektir (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 71). Kurum kültüründe ve iş yapma alışkanlıklarında değişimi sağlayan bir sistem olarak iç kontrolün etkinliği, stratejik yönetimin etkinliğine bir alt yapı sunmaktadır.

4.2 Yönetişimi Geliştirme

Yönetişim birlikte yönetmek demektir. Kamuda yönetim, yönetim ve karar alma süreçlerinin tüm paydaşların işbirliği ve katılımı ile yapılmakta olduğunu, yöneticilerin uzlaşmacı, saydam, hesap verebilir, etkin ve sorumlu bir yönetim anlayışı içerisinde davrandıklarını ifade etmektedir (Toksöz, 2008: 17).

Stratejik yönetim, katılımcılık ve şeffaflık esasına dayanan tüm kurum çalışanlarının benimsediği ve kurumu belirledikleri vizyona taşıyabilmek için herkesin tek bir hedefe kilitlenerek özveriyle çalıştığı planla, uygula, kontrol et, iyileştir bütünlük döngüsü içerisinde çalışan bir sistemdir (Gül ve Kırılmaz, 2013: 104). Yönetişim kavramı altında kamu yönetimi; kaliteli, etkin bir hizmet anlayışını ve katılımcı, hesap verebilir ve saydam bir yönetim anlayışını barındırmaktadır (Toksöz, 2008: 16).

Kurumsal yönetim temelde yeterli iç kontrol sistemlerinin mevcudiyeti, hesap verme sorumluluğu ve denetçilerin rolü ve fonksiyonuyla ilgilenmektedir. Kurumsal

yönetişimin esası kurumun tüm paydaşlarının bir bütün olarak etkin bir kontrol sisteminden yarar sağlaması ve bu konuda hesap sormasıdır (Keskin 2006: 27). İç kontrol ile yönetim arasında çok sıkı bir amaçsal bağ vardır. Bu doğrultuda iç kontrol alanında yayımlanmış olan birçok raporun kurumsal yönetim alanına ilişkin çalışmalar yürüten komiteler tarafından yayımlandığı görülmektedir (Erdoğan, 2009: 46).

Yönetişimin temel ilkeleri, tutarlılık, sorumluluk, hesap verebilirlik, adillik, şeffaflık, katılımcılık, hukuka bağlılık, etkinlik ve ölçülülük olarak sıralanabilir (Toksöz, 2008: 18-19):

Tutarlılık: Verilen kararların gerek birbirleriyle, gerekse zaman içerisinde uyumlu olması devletin yapacağı düzenlemelerin öngörülebilir olmasını ve vatandaşların güven duyacakları bir ortamda ileriye yönelik gelişim yatırımlarını gerçekleştirmelerini sağlar. Bu kapsamda süreçlerin ve prosedürlerin belirlenmiş olması önem taşır.

Sorumluluk: Yönetim toplumsal değişimlere hızla cevap verebilecek kapasiteye sahip olmalı ve esnek olmalıdır. Yönetimin sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirebilmesi risk odaklı hareket etmesi ile ilgilidir.

Hesap verebilirlik: Kamu yetkililerinin, tahsis edilen kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı, bütçelendiği ve raporlandığı konularında sorumlu olması ve kamuoyuna hesap verebilmesidir. Stratejik Planların, Performans Programlarının ve Faaliyet Raporlarının kamuoyuna açıklanması hesap verebilirliğin araçlarındandır. Yönetimde hesap verebilirliği sağlamak için ortaya çıkan temel araçlardan birisi de iç kontrol sistemidir. Bu nedenle yöneticiler her yıl faaliyet raporlarında iç kontrol güvence beyanı vererek hesap verebilirliğe güvence verir.

Adillik: Kamu sektörünün aldığı kararlarda toplumun her hangi bir kesimini kayırcı uygulamalar yapmaması ve vatandaşın tabi olduğu kuralların açık ve net şekilde ortaya konarak herkese aynı şekilde uygulanması vatandaşların devlete güven duymalarını sağlar. Bu kapsamda hizmet standartlarının ve prosedürlerin belirlenmiş olması önem taşır.

Şeffaflık: Kamu yetkililerinin karar alma süreçlerini ve kararlarını diğer paydaşlara açık ve paylaşılr olarak gerçekleştirmesidir. Süreçlerin ve hizmet standartlarının önceden belirlenmiş olması şeffaflık açısından önem taşır. Yöneticiler faaliyet raporlarında iç kontrol güvence beyanı vererek şeffaflığa güvence verir.

Katılımcılık: Karar alma süreçlerinin hazırlıktan uygulamaya ve oradan da izlemeye kadar olan aşamalarında bireyden başlayarak sivil toplumun ve halkın etkin biçimde sürece dâhil olmasını ifade eder. Kamu sektörünün aldığı kararların katılımcı bir anlayış ile alınması, kararların o karardan etkilenecekleri kapsayacak düzeyde verilmesi kararların uygulanma olasılığını artırır.

Hukuka bağlılık: Yönetimin hukuk kuralları içinde kalarak, objektif bilgiye dayalı karar vermesi ve kararların hukuk yolu ile denetlenmesini ifade eder.

Etkinlik ve ölçülülük: Yönetimin aldığı kararların herkese eşit ve eş zamanlı uygulanması ve elde edilmesi beklenen sonuçlar ile gerek kullanılacak kaynaklar, gerekse olumsuz etkilenecek kesimlere olan etkileri arasında makul bir ilişki olması anlamına gelir.

4.3 Riskleri Karşılama

Stratejik yönetim geleceğe yön verme, kuruma yön çizme ve misyona odaklanma amaçlarını içeren bir yönetim anlayışıdır. Dolayısıyla misyona ulaşmaya yönelik olarak belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi karşısındaki risklerin belirlenerek gerekli kontrolün sağlanması stratejik yönetimin etkinliği açısından çok önemli bir husustur.

Stratejik planlama bir tahmin olmadığı için geleceği kestirmede kullanılamaz ve gelecekteki kararlarla uğraşmaz; o var olan kararların geleceğiyle uğraşır. Stratejik planlama bu açıdan riski ortadan kaldıran bir girişim de değildir, hatta riski en aza indirmeyi bile amaçlamaz (Gül ve Kırılmaz, 2013:113). Ancak stratejik yönetim sonuca odaklı bir süreç olarak riski en aza indirmeyi amaçlar.

Misyon ne olursa olsun, bunun başarılmasında çok sayıda riskle karşı karşıya kalınacaktır. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını maksimize etmek üzere bu riskleri belirlemek ve bunlara çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilir, misyonun yerine getirilmesi konusunda makul güvence verebilir (INTOSAI, 2004: 7).

COSO' nun 2004 yılında yayımladığı Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve (ERM) modelinde iç kontrol, kurumsal risk yönetiminin bir parçası ve aracı olarak tasarlanmıştır. Stratejik planlama bir ön koşul olmak üzere iç kontrolün özünde riski karşılama amacı vardır. Kurumsal risk yönetiminde “kontrol” riske verilen cevap olarak tanımlanabilir. Bir kurumun risk iştahı çerçevesinde karşılık verilmesi öngörülen riskler kontrol faaliyetlerini şekillendirmektedir.

4.4 Makul Güvence Sağlama

Makul güvence; kontrolün maliyetinin ondan elde edilen yararı aşmaması gerektiği şeklinde tanımlanır. Yöneticiler her konuda kontrol faaliyetleri yürütmek, her detaya hâkim olmak isteyebilirler. Ancak risklere yanıt verme ve kontrolleri tesis etme hususlarında karar alınırken kontrol maliyetlerinin ve onun yararlarının göz önünde bulundurulması gerekir (INTOSAI, 2004: 8).

Maliyet, fayda ve risk konuları dikkate alındığında, makul güvence, tatminkâr bir güven düzeyidir. Güvencenin ne kadar makul olduğunun belirlenmesi muhakeme gerektirir. Yöneticiler, bu muhakemeyi yaparken, faaliyetlerindeki risklerin yapısını ve değişen durumlara göre riskin kabul edilebilir düzeylerini belirlemeli ve riskleri hem nicel hem de nitel olarak değerlendirmelidirler (INTOSAI, 2004: 8).

Üst yöneticiler faaliyetlerinin bir alanındaki sistemlerini, başka faaliyetlerini olumsuz biçimde etkileyecek şekilde aşırı kontrollerle tasarlamamalıdır. Tek bir alandaki aşırı kontrolden elde edilecek yararlar diğer faaliyetlerdeki artan maliyetler dolayısıyla dengesizlik yaratabilir. Bu yüzden iç kontrol sistemi risk değerlendirmeleri

çerçevesinde kontrol faaliyetleri belirleyerek kontrollerin de etkinliğini sağlamayı amaçlar.

Hedeflere ulaşma konusunda dış faktörler ve insan faktörü gibi nedenlerle tam güvence verilemeyeceği gerçeğinden hareketle makul güvence sağlayarak etkinliği maksimum yapmak stratejik yönetimin gerekliliklerindedir. Yönetim sürecinin aşırı kontrollerden arındırılarak risk odaklı kontrollere yer verilmesi stratejik yönetimin etkinliğini artırır.

4.5 Misyonla Odaklanma ve Hedeflere Ulaşma

Stratejik yönetim anlayışına sahip kurumlar tüm faaliyetlerinde misyona odaklanarak kaynaklarının etkin dağılımını sağlar. Tüm faaliyetler ve süreçler misyona hizmet eder. İç kontrol de misyonu gerçekleştirmeye yönelik tüm faaliyetler ile iç içe bir sistem olarak, risk odaklı yapısıyla hedeflere ulaşma konusunda makul güvence sağlar. İç kontrol misyona ulaşma sürecindeki hedeflere yönelik risklere karşılık vermeyi amaçlar. Yani hedeflere ulaşmaya yönelik risk varsa o noktada kontrol de vardır. Misyonla hizmet etmeyen alanlarda boş yere kaynak sarf edilmez. Bu bakımdan stratejik plan kapsamında yer alan tüm hedefler iç kontrolün de kapsamını oluşturmaktadır.

Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü iç kontrol kapsamındadır. Yönetim, kurumsal hedef ve amaçların gerçekleştirilebilmesine makul bir güvence temin etmek için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu güvencenin sağlanması için yapılan planlama, belirlenen politikalar, öngörülen düzenlemeler ve uygulanan süreçler iç kontrolü oluşturur. Bu bağlamda iç kontrol, bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan faaliyet ve işlemler olarak tanımlanabilir (Candan, 2008: 2).

Stratejik yönetim kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılarak kamu hizmetlerinin daha kaliteli sunulmasını amaçlamaktadır. Stratejik yönetim sürecinde stratejik planların başarılı bir biçimde uygulanabilmesi için etkili biçimde işleyen iç kontrol sisteminin kurulmuş olması oldukça önemlidir (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 31). İç kontrol sistemi stratejik yönetim sürecinin etkinliğine alt yapı oluşturur, risklerin bertaraf edilmesine yardımcı olarak misyonun gerçekleşmesine makul güvence sağlar.

4.6 Hesap Verebilirlik

Kamu hizmeti doğası gereği hesap verebilirlik kavramıyla iç içe olmak durumundadır. Zira kamu kaynağı ile gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliği, etkililiği ve verimliliği yine kamuyu ilgilendirmektedir. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunun amacında, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ön plana çıkmakta, hesap verebilirlik kavramı gündeme gelmektedir. Kanun ile hesap verilebilirliği sağlamak amacıyla dönük olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç kontrol, iç denetim gibi kavramlar gündeme gelmiştir.

Kamu yetkililerinin, tahsis edilen kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı, bütçelendiği ve raporlandığı konularında kamuoyuna hesap verebilmesi gerekir. Stratejik yönetim hesap verebilirlik esasına göre hareket etmeyi gerektirir. Stratejik planların, performans programlarının ve faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması hesap verebilirliğin araçlarındandır. Hesap verebilirliği sağlamak için ortaya çıkan temel araçlardan birisi de iç kontrol sistemidir. Kamu kurumlarında stratejik yönetim sürecinin yönetiminden üst yöneticiler sorumlu tutulmuşlardır. Bu nedenle yöneticiler her yıl faaliyet raporlarında iç kontrol güvence beyanı vererek hesap verebilirliğe güvence verir.

Kamu kurumlarında stratejik yönetim yaklaşımının uygulanması ile birlikte misyonu gerçekleştirmeye yönelik amaç ve hedeflerini kamuoyuna açık bir şekilde ortaya koyan ve bu amaçlara ulaşmada uygulamaları süreç içinde kontrol eden etkin, etkili ve

verimli bir yönetime kavuşulacaktır (Gl ve Kırılmaz, 2013: 102). Bu kapsamda kamu idarelerinde stratejik yönetimin bir gerekliliği olarak tutarlı, standart ve kapsamlı bir iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve gözetilmesi, yönetim sürecinin iyileştirilmesine ve hesap verebilirliğin glendirilmesine yardımcı olacaktır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 70).

BEŞİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROLÜN TÜRKİYE’DE UYGULAMA ETKİNLİĞİNE YÖNELİK TESPİTLER VE ÖNERİLER

Kamu kurumları iç kontrol kavramı ile 5018 sayılı Kanun’da yapılan düzenlemeler sayesinde tanışmıştır. Neredeyse on yıldır kamu yönetiminde telaffuz edilen iç kontrol konusunda önemli bir ilerleme kaydedildiği söylenemez. Bu süreçte bir takım yanlış, dar kapsamlı uygulamalar sebebiyle iç kontrol hakkında yanlış bir algı oluşması çok önemli bir sorun olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır. İçinde bulunulan bu duruma çok çeşitli sebeplerin yol açtığı söylenebilir.

5018 sayılı Kanun ile oluşturulmaya çalışılan yeni iç kontrol sistemine yönelik olarak sistemin ana bileşenlerinin belirlenen fonksiyonları yürütecek kapasite ve yapıda olmadığı, gerek yasal düzenlemelerde gerekse uygulamalarda AB kriterlerine ve uluslararası kabul görmüş standartlara uyum sağlamada sorunlar bulunduğu, diğer yandan sistemin yürütücülerini motive edecek ve mesleki güvence sağlayacak düzenlemeler yapılmadığı yönünde eleştirilebilecek ciddi hususlar bulunmaktadır (Örenay, 2010: 144).

İç kontrolün uygulama etkinliğine yönelik tespitler ve öneriler sahiplenme, yapılanma, uygulama bağlamlarında aşağıda sıralanmıştır:

5.1 Sahiplenme

- Stratejik yönetime güçlü bir altyapı sunacak olan iç kontrol sisteminin halen tüm idarelerde kurulamamış olması, stratejik yönetim sürecinin diğer unsurlarının da başarısını etkileyen önemli hususlardan biridir. İç kontrol en üst kademedен en alt kademeye tüm kurum çalışanlarının sorumluluğunda bulunmakla birlikte, iç kontrolün oluşturulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesinden esas itibariyle üst yönetim sorumludur. Ancak, iç kontrol

bağlamında üst düzey yöneticiler başta olmak üzere birçok kurumda bir sahiplenme sorunu yaşandığını söylemek mümkündür (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 37).

- İç kontrol sisteminin uygulama etkinliği, yönetimin bir fonksiyonu olması nedeniyle stratejik yönetim sürecinin de kurumlarda uygulanma etkinliği ile yakından ilgilidir. Stratejik yönetim anlayışının kurum kültürünün bir parçası haline gelmesi sistemin sürdürülebilirliği açısından büyük önem arz etmektedir. Stratejik yönetim anlayışını tam olarak kavrayıp içselleştiremeyen kamu idareleri iç kontrol sistemine de yanlış bir bakış açısından yaklaşarak sistemin oluşturulmasına uzak durmaktadır. Oysaki sağlam bir iç kontrol sistemi oluşturulmadan stratejik yönetim sürecinin etkinliği tam olarak sağlanamayacaktır. Bu bakımdan kamu kurumlarının stratejik yönetim ve iç kontrol konularında daha fazla bilinçli davranmaya ihtiyacı bulunduğu söylenebilir.
- İç kontrol adı altında kurumlarda daha önce yapılan yanlış uygulamaların çalışanların iç kontrole karşı ön yargı oluşturmalarına neden olduğu söylenebilir. Yalnızca mali işlemlere yönelik dar kapsamlı ve mevzuat odaklı uygulamalar iç kontrolün yanlış algılanmasına neden olmuştur. Bu nedenle artık pek çok kurumun iç kontrol sistemini oluşturma yolunda aşması gereken çok önemli bir problem olarak çalışanların tutumu kritik bir yer almaktadır. Kontrol ortamının oluşturulmasında çalışanlar belirleyici bir role sahiptir. İç kontrolün öncelikle çalışanlara neler kazandıracığına yönelik farkındalık çalışmaları yapılarak çalışanlarda iç kontrole yönelik bir sahiplenme geliştirilmelidir.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak bakımından iç denetim çok önemli bir yere sahiptir. Kamu kurumlarında iç denetçilerin, etkinliğini denetleyebilecekleri iç kontrol sistemlerinin geneli itibarıyla henüz oluşmadığı söylenebilir. İç denetime ilişkin mevzuat ve yapılanma bakımından önemli bir eksiklik bulunmamakla birlikte en büyük sorun kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasına yönelik ciddi bir çaba olmayışıdır. Bu noktada iç denetçilere düşen öncelikli görev ise etkin bir danışmanlık faaliyetiyle üst yöneticileri harekete geçirmek olmalıdır.

5.2 Yapılanma

- İç denetim alanına ilişkin uyumlaştırma görevi bağımsız sayılabilecek bir kurul olan İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Ancak iç kontrol alanına ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığının bir daire başkanlığı tarafından klasik bir yapı içerisinde yerine getirilmeye çalışılmaktadır. Bu durum bir tezat oluşturmaktadır. Yeni bir sistemi yeterli donanım ve yapılanma sağlamadan eski sistemin yapısına bağımlı şekilde kurmanın olağanüstü fazladan bir çaba sarf etmeyi gerektireceği açıktır. Nitekim kurumlar arasında etkin bir koordinasyon sağlanması ve kurumlara rehberlik edilmesi hususunda ciddi bir eksiklik bulunduğu söylenebilir. Bu bakımdan merkezi uyumlaştırma birimi olarak görev yapan yapının personel kapasitesinin de artırılarak daha donanımlı ve bağımsız bir yapıya kavuşturulması önem arz etmektedir.
- Stratejik yönetim sürecinin tüm aşamalarının uyum içerisinde ve bir bütünlük arz edecek şekilde işlemesi, etkin bir koordinasyon mekanizmasının mevcudiyetini gerektirmektedir. Ancak Kalkınma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay arasında güçlü bir koordinasyon mekanizmasının varlığından söz etmek mümkün değildir. Süreci bir yönetim sistemi olarak kabul edip bütün aşamalarıyla ele alan, bu aşamaların birbirleriyle koordineli bir şekilde uyumlaştırılmasından, uygulama stratejilerinin belirlenmesinden ve sistemin kamu yönetiminde etkili biçimde işlemesinden doğrudan sorumlu olacak bir üst yapının eksikliği hissedilmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 34).
- Strateji geliştirme birim başkanları hali hazırda düzenli olarak kurumlar arasında bilgi paylaşımında bulunabildikleri bir platforma sahiptir. Bu platformun kapsamının ve donanımının güçlendirilmesi iç kontrolün kurumlar arası farkındalığının artmasında önemli rol oynayabilir. Ayrıca bu tarz platformlarda kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve teşvik edici uygulamalar başlatılması önemli bir etki yaratabilir. Örneğin iç kontrol sisteminin uygulama etkinliğine yönelik olarak yapılacak değerlendirmeler sonucunda başarılı bulunan kurumlara kamuoyu

önünde güven kazandıracak belgelendirmelerin yapılması kurumları teşvik edici bir unsur olabilir.

- Strateji geliştirme birimlerinin stratejik yönetim ve dolayısıyla iç kontrol sürecinde üstlendiği rol çok kritik bir konumdadır. Strateji geliştirme birimleri, stratejik yönetim sürecinde dönüşümü gerçekleştirecek ve değişimi yönetecek birimler olarak tasarlanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 75). Kurum düzeyinde merkezi uyumlaştırma birimi niteliğinde sorumluluklara sahip olmalarına karşın diğer birimler ile eşit bir yapılanma düzeyine sahiptirler. Ayrıca görev tanımları o kadar kapsayıcıdır ki iç kontrolün strateji geliştirme birimlerinin işi olduğu yanlışlığı dahi oluşabilmektedir. Esasında iç kontrol sisteminin oluşturulmasında birimlere yönelik rehberlik ve koordinasyon görevini yürüten strateji geliştirme birimlerinin bu sorumluluklar paralelinde donanımlı bir yapılanmaya ve yetkiye sahip kılınması hususu oldukça önem arz etmektedir.
- İç denetim birimleri ile teftiş birimlerine ilişkin görev ayrımlarının net yapılması hususu önem arz etmektedir. Teftiş anlayışının klasik kamu yönetimine ait olduğu söylenebilir. Stratejik yönetimin olduğu bir kurumda hata bulmaya odaklı bir teftiş anlayışı yerine risk odaklı kontrol anlayışı hâkim olur. Stratejik yönetim sonuç odaklıdır. İç kontrol yönetimin sonuca ulaşmasında yardımcı olurken, iç denetim iç kontrolün etkinliğine güvence sağlar. Bu bakımdan iç denetim sisteminin etkinlik kazanması ile birlikte teftiş uygulamalarına daha az gereksinim duyulacağı bir ortam oluşması beklenir.
- 5018 sayılı Kanunda mali hizmetler birimi olarak yer alan birimlerin isminin yönetmelikte strateji geliştirme birimleri olarak değiştirilmesine rağmen mali hizmetler uzmanlarının isimlerinin değiştirilmemiş olması mali hizmetler uzmanlığının görev alanının mali işlemlerle sınırlı olduğu algısını yaratmaktadır. Ayrıca birimlerin isminde geçen “strateji geliştirme” ifadesinin sınırları belirli değildir. Bu soyut kavram yerine birimlerin isminin “stratejik yönetim birimi”, uzmanlıkların isminin de “stratejik yönetim uzmanlığı” şeklinde değiştirilmesi isabetli olacaktır. Ayrıca tüm kurumlarda stratejik yönetim sürecine destek oluşturmak amacıyla merkezi bir kariyer uzmanlığı olarak yapılandırılan mali hizmetler uzmanlığının mali ve sosyal haklar

bakımından farklı uygulamalara tabi tutulması mesleki olarak bir motivasyon kaybı yaratmaktadır.

5.3 Uygulama

- 5018 sayılı Kanunda, iç kontrol tanımında mali ve mali olmayan vurgusu yapılarak kapsamlı bir anlam ifade edilirken kanunun genelinde ve yönetmeliklerde iç kontrolün yapısı ve işleyişinin mali işlemlerle sınırlı olduğu algılamasına yol açacak ifadeler ve düzenlemeler bulunmaktadır. İç kontrolün yalnızca mali iş ve işlemlere yönelik bir sistem olarak algılanması ve uygulanması iç kontrolün etkinlik kazanamamasına yönelik en önemli sebeplerin başında gelmektedir.
- 5018 sayılı Kanun ile stratejik yönetim sürecine ilişkin tasarlanan sistem tam ve eksiksiz olarak uygulanmamaktadır. Dolayısıyla sistem tüm unsurlarıyla birlikte uygulanmadığı için etkinlik sağlayamamaktadır.
- Stratejik yönetim sürecinin sadece mali yönetim ve kontrol bakış açısıyla ele alınması idarelerin yönetim sistemlerinin geliştirilmesini engellemekte, sürecin bütçeyle sınırlı görülmesine ve dolayısıyla kapsamının daraltılmasına neden olmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 34).
- Yöneticilerin amaçlar ve hedefler üzerinden hareket etmeleri gerekirken gününbirlik faaliyet düzeyinde uygulamalarla uğraşmaları stratejik yönetim sürecinin etkinliğine zarar vermektedir. Detay düzeyde faaliyetlere kadar hâkim olmak isteyen yöneticiler amaçlara ulaşma yolunda kritik seviyede riskli olan noktaları gözden kaçırarak gereksiz kontrollere yol açabilmektedirler. Gereksiz kontroller ise bürokrasiyi artırmakta, zaman ve kaynak israfına yol açmaktadır.
- İç denetçilerin üst yöneticilerin de önerilerini alarak hazırladıkları ve yine üst yöneticiye onay için sundukları denetim programının üst yönetici tarafından onaylanmaması ihtimaline karşı herhangi bir tedbir, düzenleme bulunmamaktadır. Bu konudaki düzenlemenin daha açık bir şekilde ifadelendirilmesi gerekmektedir.

- İç denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır (Pratley, 2003: 9). İç denetçilerin iç kontrol sisteminin oluşturulması sürecinde danışmanlık hizmeti sunması bağımsız nesnel bir güvence sağlama çerçevesinde olmalıdır. Ayrıca iç denetim yöneticilere ve personele karşı bir baskı unsuru olarak değil iç kontrol sisteminin etkinliğine güven sağlayan bir unsur olarak yer almalıdır.
- Pek çok kamu kurumu iç kontrol sistemini hizmet satın alarak oluşturmaya çalışmışsa da doğal olarak başarılı olamamışlardır. Zira iç kontrol kurumun tüm faaliyetleriyle iç içe geçmiş bir süreç olarak yöneticiler ve çalışanlar tarafından oluşturulur. Kurumlar hizmet satın alarak yalnızca destekleyici nitelikte bir takım gelişmeler kaydedebilirler. Ancak esas olarak sistemi oluşturan ve uygulayanlar kurumun yönetici ve çalışanlarıdır.
- İç denetim sistemi oluşturulurken iç denetçilerin çoğunlukla geçmişte teftiş görevi yürüten kamu personelinden temin edilmesinin iç denetçilerin teftiş odaklı yaklaşımlar sergilemeleri sorununu ortaya çıkardığı söylenebilir. Bu durum iç denetimin ve dolayısıyla iç kontrolün yanlış algılanmasına sebep olmaktadır.
- Kamu kurumlarının çoğunlukla iç kontrol çalışmalarında katılımcılık esasına riayet etmemesi de uygulamalarda beklenen etkinliğin sağlanamamasının nedenlerinden biri olarak gösterilebilir. Özellikle yalnızca mevzuat hükümlerine uymak amacıyla bir birim tarafından hazırlanan “iç kontrol standartlarına uyum eylem planları” uygulama yetkinliğinden uzak kalmaktadır.
- Stratejik yönetim sürecinde hesap verebilirliğin önemli aktörlerinden olan Sayıştay’ın henüz kurumlarda iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik etkin bir denetim gerçekleştirdiği söylenemez. Sayıştay’ın bu konuda denetimlerine ağırlık vermesi kamu kurumlarında farkındalığın artmasına katkı sağlayacaktır.

SONUÇ

Stratejik yönetim ve iç kontrol kavramları yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte kamu yönetimi alanına taşınmış kavramlardır. Dünyada yaşanan yeni gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yönetsel ve toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda bu kavramlar önem kazanmaktadır.

Türkiye’ de kamu yönetimi alanında stratejik yönetime ilişkin yasal düzenlemeler 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapılmıştır. Stratejik yönetim sürecinin uygulanmasına ilişkin stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu, iç kontrol, iç denetim, dış denetim gibi unsurlar düzenlenmiş, süreçte yer alan kurumlara, birim ve kişilere çeşitli sorumluluklar tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun iç kontrol sistemi başlıklı beşinci kısmında, iç kontrol sistemine ilişkin kavramlar, işleyiş ve sorumluluklar genel hatlarıyla düzenlenmiştir. İç kontrolün tanımında her ne kadar mali ve mali olmayan kontroller bütünü şeklinde kapsamlı bir anlam vurgusu yapılmışsa da işleyişe ilişkin düzenlemelerde ve uygulamalarda iç kontrol, mali işlemlerle sınırlı bir kavram olarak kullanılmıştır.

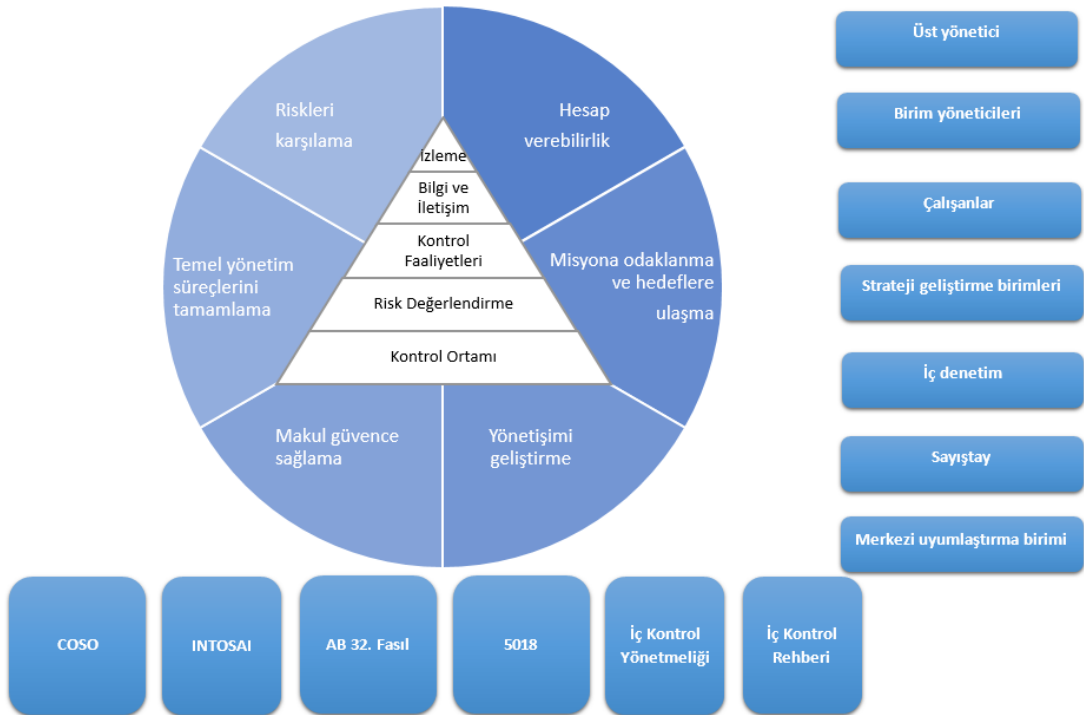
İç kontrol, 1973 tarihinde ABD’de yaşanan Watergate siyasi skandalı sonrasında önem kazanmış, kamu yönetimi alanında yasal düzenlemelere konu olarak etki alanı genişlemiştir. İç kontrol sistemine ilişkin ortak bir anlayış çerçevesi geliştirmek adına komisyonlar kurulmuş ve çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların en önemlilerinden biri olan ve 1992 yılında COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve raporunda iç kontrol sisteminin bileşenleri ve standartlar tanımlanmıştır. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) ise COSO modelini baz alarak kamu kesimi iç kontrol standartlarını oluşturmuştur. Türkiye, AB’ye üyelik müzakereleri çerçevesinde uluslararası iyi uygulama örneklerini benimseme taahhüdü gereği iç kontrol alanında da yasal düzenlemeler yapmış, kurumlara, birimlere ve kişilere rol ve sorumluluklar yüklemiştir. Ancak iç kontrol sisteminin etkinliği açısından sahiplenme, yapılanma ve uygulamada çok ciddi sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunları aşmak adına öncelikle, yasal düzenlemelerde iç kontrol sistemine yönelik tanımlanan temel unsurların kapasite ve yapılanma bakımından güçlendirilmesi, uluslararası kabul görmüş

standartlara uyum sağlama çabasının artırılması ve sistemin yürütücülerinin motive edilerek iç kontrole yönelik güçlü bir sahiplenme oluşturulması büyük önem arz etmektedir.

Strateji etkililik odaklı bir kavramdır. Stratejik yönetim, yöneticinin strateji uygulamalarının kontrolünü sürekli elinde bulundurmasını sağlayan sonuç odaklı döngüsel ve bütünleşik bir süreçtir. Kontrol etkinlik odaklı bir kavramdır. İç kontrol stratejik yönetim sürecinin etkinliğini sağlamaya yardımcı olur. İç kontrol, yöneticilerin ve çalışanların yaptıkları işin kontrolünü kurumun misyonu doğrultusunda sağlamaları için yöntem sunar.

Bu çerçevede iç kontrolün stratejik yönetime katkısını iç kontrolün stratejik amaçları şeklinde altı ana başlık altında ifade edebiliriz. Bu amaçlar şekil 4'te de görüleceği üzere; temel yönetim süreçlerini tamamlama, yönetişimi geliştirme, riskleri karşılama, makul güvence sağlama, misyona odaklanma ve hedeflere ulaşma, hesap verebilirlik olarak sıralanabilir.

Şekil 4: Özet



Temel yönetim süreçlerini tamamlama: İç kontrol, stratejik yönetim sürecinde tüm faaliyetlerin içine nüfuz etmiş, kurumun altyapısı içine yerleşmiş ve devamlılık temelinde kurum kültürünü ve iş yapma tarzını belirleyerek yönetim süreçlerinin etkinliğine katkı sağlayan bir sistemdir.

Yönetişimi geliştirme: Stratejik yönetim, yönetişimi esas alır. Yönetişim birlikte yönetmek demektir. İç kontrol ile yönetişimin temel ilkeleri arasında çok sıkı bir amaçsal bağ vardır. Bu açıdan iç kontrolün etkinliği yönetişimi geliştirmeye katkı sağlar.

Riskleri karşılama: Stratejik yönetim sonuç odaklı ve geleceğe yönelik bir kavram olarak risk unsuruyla devamlı olarak yüz yüzedir. İç kontrol risk odaklı bir sistemdir. Risk varsa kontrol vardır. İç kontrol risklere cevap vererek stratejik yönetim sürecinin etkinliğini sağlamaya yardımcı olur.

Makul güvence sağlama: Yönetim sürecinin, hedeflere ulaşma konusunda tam güvence elde etme kaygısıyla maliyeti faydasını aşan ve gereksiz kontrollerle tasarlanması önemli bir etkinsizlik unsurudur. İç kontrol, hedeflere ulaşma konusunda tam güvence verilemeyeceği gerçeğinden hareketle makul güvence sağlamaya yönelik kontrol sağlar.

Misyona odaklanma ve hedeflere ulaşma: İç kontrol misyona odaklanarak stratejik yönetim sürecindeki tüm faaliyetleri kapsar ve hedeflere ulaşmaya yönelik riskleri bertaraf etme amacı güder.

Hesap verebilirlik: Kamuda stratejik yönetimin temel amaçlarından biri hesap verebilirliktir. İç kontrol hesap verebilirliğin sağlanmasında önemli bir altyapı sunar.

KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can, (2005), *Değişim Çağında Yönetim*, İstanbul: Sistem.

Akyel, Recai, (2010a), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1.

Akyel, Recai, (2010b), “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 19, Sayı 3, Sayfa 1-22.

Bilgiç, Veysel, (2003), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, (Ed. Balcı vd.), Ankara: Seçkin.

Bülbül, Mehmet, (2011), *Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Sunumu*,

<http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=5&ved=0CEIQFjAE&url=http%3A%2F%2Fwww.mta.gov.tr%2Fv2.0%2Fdaire-baskanliklari%2Fstrateji%2Fpdf%2Ftodaie-egitim.ppt&ei=aBDIUr3YPMbyygPmp4GIDQ&usg=AFQjCNEca78Zlo41F0nTCRpS8JfZ6cUppA>, (Erişim Tarihi: 08.01.2014).

Kamu İç Kontrol Rehberi (Taslak), (Nisan 2012), <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 11.01.2014).

Can, Halil, (1999), *Organizasyon ve Yönetim*, Ankara: Siyasal.

Candan, Ekrem, (2008), “Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:136.

Canpolat, Hasan, (2010), “İl Düzeyinde Stratejik Planlama ve Sivas İli Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 159.

COSO, (1994), *Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary Framework*, New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants,

<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.01.2014).

Coşkun, Ali, (2006), “STK’ların stratejik performans yönetiminde yeni bir yaklaşım: Performans karnesi”, *Sivil Toplum (Journal of Civil Society)*, 4 (15), pp.103-117, http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/30944117/STD_2006_STKlarda_StratejikPerformansYonetimi.pdf?, (Erişim Tarihi: 23.12.2013).

Çomaklı, Şafak; Ekici, Kenan Mehmet ve Şahım, Tarık Zeki, (2007), *Geleceği Planlamada Stratejik Yönetim*, Ankara: A-C.

Dinçer, Ömer, (1998), *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, İstanbul: Beta.

DPT, (2006), *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*.

Eralp, İlker, (2012), *Daha İyi Bir Yönetim İçin, İç Kontrol*, Ankara: Başbakanlık.

Erdoğan, Simay, (2009), “İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi”, (DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: 2799), Ankara.

Eren, Erol, (2002), *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, İstanbul: Beta.

Erkan, Volkan, (2008), *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlama: Türkiye Uygulaması ve Kuruluşlarda Başarıyı Etkileyen Faktörler*, Ankara: TÜİK.

Erkut, Haluk, (2009), *Yönetimin Kanatları: Stratejik Yönetimin Temelleri*, İstanbul: Yalın.

European Commission, (2006), *Welcome to the world of PIFC (Public Internal Financial Control)*, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6888,welcome-to-world-ofpifc.pdf?0> (Erişim Tarihi: 22.12.2013).

Eryılmaz, Bilal, (2010), *Kamu Yönetimi*, Ankara: Okutman.

Gönen, Seçkin, (2009), “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *World of Accounting Science*, Vol. 11 Issue 1, p189-217.

Gül, Serdar Kenan ve Kırılmaz, Muhammet, (2013), *Kamu Kurumlarında Stratejik Yönetim*, Ankara: Adalet.

INTOSAI, (2001), Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government, http://www.issai.org/media/13337/intosai_gov_9120_e.pdf, (Erişim Tarihi: 01.01.2014).

INTOSAI, (2004), Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (Çev. Baran Özeren), <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.12.2013).

Kalkınma Bakanlığı, (2013), *Onuncu Kalkınma Planı Kamuda Stratejik Yönetim Çalışma Grubu Raporu*, <http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/iyomu+Kamuda Stratejik Yonetim Calisma Grubu Raporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.01.2014), Ankara.

Kaya, Bertan, (2011), “Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol”, <http://bertankaya.net/2011/08/05/kurumsal-verimliliin-artrlmasnda-yeni-bir-arac-c-kontrol/>, (Erişim Tarihi: 23.12.2013).

Keskin, Duygu Anıl, (2006), *İç Kontrol Sistemi: Kontrol Öz Değerlendirme*, İstanbul: Beta.

Korkmaz, Umut (2007), “Kamuda İç Denetim (1)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 2, Sayı 25, Bahar, s.4- 15, Ankara.

Leblebici, D. Nadi ve Erkul, R. Erdem, (2008), “Planlı Kalkınma Deneyiminden Stratejik Planlamaya Geçiş: Türkiye Örneği”, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 26, Sayı 1, ss.269-285*.

Mütercimler, Erol, (2006), *Yüksek Stratejiden Etki Odaklı Harekâta Geleceği Yönetmek*, İstanbul: Alfa.

O'Regan, David, (2004), Auditor's Dictionary, Term, Concepts, Processes, and Regulations, John Wiley and Sons. Inc., USA.

Örenay, Hami, (2010), “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-ic-mali-kontrol-sistemi-kimk-ve-turkiye-uygulamasi-1-17.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.12.2013).

Özer, M. Akif, (2005), “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:59.

Pira, Aylin, (2004), *Etkinlik Yönetimi*, İstanbul: Kapital.

Pratley, Alan, (2003), “Yönetim Kontrolü (İç Kontrol)”, (Çev. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük), *Avrupa İçin Kamu Harcama Yönetimi El Kitabı*, Paris: OECD, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6823,arcagok-msait-yoruk-bahadir-yonetim-kontrolu-ic-kontrol.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 23.12.2013).

Robbins, Stephen ve Coulter, Mary, (2002), *Management*, New Jersey: Prentice Hall Inc.

Saltık, Nihal, (2007), “İç Kontrol Standartları”, (Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu), (Danışman: Ayşegül Mutlu), BÜMKO, Ankara, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6855,saltik-nihal-ic-kontrol-stanadrtlari-arastirma-raporu.pdf?0> , (Erişim Tarihi: 28.12.2013).

Sayıştay, (1996), “Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı (INTOSAI) İç Kontrol Standartları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 20, ss.22-39.

Steiner, G.A., (1979), *Strategic Planning: What Every Manager Must Know*, Free Press, New York.

Strategy Unit, (2004), *Strateji Yaşam Rehberi*, <http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/UQ0EC+Stratejiyasamrehberi.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.12.2013).

Suiçmez, Halit, (2002), “Verimlilik ve Etkinlik Terimleri: Tarihsel Bakış”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, Mayıs-Haziran, Cilt: XXVI, Sayı:234, ss. 169-183.

Şimşek, M. Şerif, (2010), *Yönetim ve Organizasyon*, Konya: Eğitim Akademi.

Toksöz, Fikret, (2008), *İyi yönetim El Kitabı*, İstanbul: TESEV.

Tümer, Sumru, (2010), *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*, Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.

Ülgen, Hayri ve Mirze, Kadri, (2004), *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, İstanbul: Literatür.

Wilson, I., (1994), “Strategic Planning: Isn’t Dead – It Changed”, Long Range Planning, Vol:27, No: 4.

Yılmaz, Kutluhan, (2002), “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, sayı:5051.

Yörüker, Sacit, (2004), “Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, 12 Mayıs 2004, Hilton Oteli, Ankara,

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn55KavramsalCerceveTebliğ.pdf>,

(Erişim Tarihi: 25.12.2013).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003, 10 Aralık) T. C. Resmi Gazete, 25326.