

# Kamuda İç Kontrol Yolculuğu - III\*



MERYEM FIKIRKOÇA\*\*

## ÖZET

Kamu mali yönetim sisteminin önemli bir parçası olması gereken iç kontrol sisteminin anlamı, yapısı, önemi ve mevcut durumda yaşanan sorunların ele alınması, iç kontrol sisteminin kuruma değer katma yolunun geleceğe odaklı aydınlatılması amacıyla yayımlanan dizi makalenin ilk iki bölümünde, kamu kuruluşlarına odaklı olarak iç kontrol kavramı ve anlamı, iç kontrol sisteminin içeriği ve nasıl yürütülmesi gerektiği, kamu kuruluşuna değer katan bir iç kontrol sisteminin gerekleri en güncel anlayış ve yaklaşımlarla ele alınmıştır. Dizinin üçüncü bölümü olan bu makalede, kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin mevcut durumu eldeki veriler ışığında değerlendirilmiştir. İç kontrole ilişkin mevzuat ve idarelerde iç kontrol sisteminin kurulması

konusundaki yaklaşım ve uygulamalardaki eksiklikler dikkate alınarak, bu konuda yaşanan sorunlar ve nedenleri incelenmeye çalışılmıştır. Makalede, kamuda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun kapsamlı, bütünsel ve sistematik bir bakış açısıyla ortaya konulması amaçlanmaktadır.

## ANAHTAR KELİMELE

İç Kontrol, Kontrol Kavramı, Verimlilik, Etkinlik, COSO İç Kontrol Çerçevesi, İç Kontrol Bileşenleri, İç Kontrol Denetimi, İç Kontrol Sertifikası, Stratejik Plan, Operasyonel Hedefler, Risk, Kurum Kültürü, Ön Mali Kontrol, Dış Denetim, Sayıştay, Maliye Bakanlığı, BÜMKO, Merkezî Uyumlaştırma, Merkezî Uyumlaştırma Birimi

## 1. GİRİŞ

Modern yönetim anlayışlarının temelini oluşturan ve “Deming İlkeleri” olarak anılan on dört yönetim ilkesini ortaya koyan yönetim düşünürü Dr. W. Edwards Deming’in yaklaşımına göre, yönetime ilişkin hataların yüzde doksanı sistemden, geri kalanı insandan kaynaklanır. Kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesindeki sorunların kaynağını da sistematik bir bakış açısıyla ele almak gerekir. Bu makale ile amaçlanan, iç kontrol sistemini değerlendirirken idareyi, yöneticileri ve çalışanları eleştirmek değil, tam tersine sistematik bir bakış açısının eksikliği ve önemini açıkça ortaya koymaktır.

Makalede, kamuda iç kontrol sisteminin mevcut durumu, ilgili mevzuat, koordinasyon makamı, organizasyon şekli, iç kontrol anlayışı, mevcut iç kontrol çalışmaları ile iç denetim ve dış denetim (Sayıştay denetimleri) bütünsel olarak değerlendirilecektir.

\* Makalenin I. bölümü Güncel Mevzuat dergisinin Ekim (94.) sayısında, II. bölümü ise Kasım/Aralık (95-96.) sayısında yayımlanmıştır. Bu makalede değerlendirilen, kamuda iç kontrol sisteminin planlanması, tasarlanması, kurulup işletilmesi sürecinde dikkat çekilen eksikliklerin anlam kazanması için I ve II. bölümdeki makaleler ile birlikte okunması önerilir.

\*\* Genel Müdür, SmartAge Yönetim Teknolojileri ve Danışmanlık Ltd. Şti.

Kamuda iç kontrol sisteminin planlanması, tasarlanması, kurulması ve işletilmesi sürecindeki aksaklıklar beş boyutta incelenecektir:

- İç kontrol kavramı ve yaklaşımı
- Mevzuat, standartlar ve uyumluluk
- Koordinasyon ve organizasyon
- Sayıştay denetimi
- İç kontrolün kurumsallaştırılması

## 2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA YAKLAŞIMSAL VE KAVRAMSAL SORUNLAR

Kamudaki uygulama örneklerine bakıldığında, iç kontrolle bir değer yaratılamadığı, kopyalamanın ötesine geçerek kendi iş yapış şeklimiz ve kültürümüzle uyumlaştırılmış bir model oluşturulamadığı, daha da ötesi iç kontrole ilişkin uygulanabilir çağdaş bir yaklaşımın üretilmediği görülmektedir. Mevzuat hazırlama ve geliştirme çalışmaları, yurt içi ve dışından alınan eğitimler, yerinde incelemeler, Avrupa Birliği (AB) kapsamında gerçekleştirilen projeler, eğitimler, çalıştaylar, internet, ekstranet ve intranet üzerinden yapılan yayınlar vb. çalışmalara karşın, hâlâ bu konudaki kavram ve yaklaşım sorunu ortadan kalkmamıştır.

Maliye ve diğer bakanlıklar tarafından gerçekleştirilen projeler ve Avrupa Birliği ülkelerinde (Fransa, Hollanda, İngiltere vb.) yapılan yerinde incelemelerle elde edilen yol ve yöntemler kapsamında, idarelere ve çalışma kültürümüze özgün bir iç kontrol yaklaşım ve modeli geliştirme yönünde dikkate değer bir çalışma olmadığı ve bu incelemelerin bir sonuç doğurmadığı görülmektedir.

Küresel ölçekte en iyi uygulama örneklerini anlayarak ve onlardan yararlanarak, Türk kamu yönetimine uygun bir model ortaya konulamamıştır. Yurt içi ve yurt dışındaki çalışmaların, kopyalamanın ötesine geçen, görünür, örnek alınabilir ve sistematik çalışmalar olmamasının en önemli sorun alanını teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Ülke çapında ve idarelerce iç kontrol sisteminin gerekliliği ve önemini anlaşılması için şekil ve usullere boğulmadan, iç mevzuatlara ve çeviri dokümanlara uyumluluğun ötesine geçen bir anlayışın en başta üst yönetim tarafından benimsenmesi gerekirken üst yönetimin böyle bir gündeminin bulunmadığı ve farkındalığın oluşmadığı görülmektedir.

İç kontrol sistemiyle ilgili gündem ve hak ettiği öneme ilişkin çalışmalar bakımından, idarelerin ve Merkezî Uyumlaştırma Birimin, organizasyonel yapılanma ve personel eksikliği nedenleriyle yetersiz kaldığı değerlendirilmektedir.

Mevzuatların geliştirilmesinden başlayarak sistemin tasarlanması, kurulması, yürütülmesi ve geliştirilmesi sürecinde her düzeyde iç kontrol olgusunun algılanması ve anlaşılmasında sorunlar bulunmaktadır.

İç kontrolün ağırlıklı olarak ön mali kontrole eş değer bir faaliyet olarak algılanması, mevzuat ve iç kontrolün kurumsallaştırılmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu algı, 5018 sayılı Kanun'dan kaynaklanmaktadır. Kanun'un, 5436 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önceki, iç kontrolün tanımını yapan 55'inci maddesinde, *Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülük-*

*lerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir. Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır...*" hükmüleri yer almaktadır.

5436 sayılı Kanun ile "harcama öncesi kontrol ifadesi", iç kontrol olarak değiştirilmiştir. Ancak, düzenlemelerle algılar eş zamanlı olarak ilerlememektedir. Maliye Bakanlığının mevcut durumu ve kurumsal kültürü nedeniyle, bu kavrayışının uzun süre ön mali kontrol üzerine kurulu olduğunu söylemek abartılı olmayacaktır.

## 3. İÇ KONTROLE İLİŞKİN MEVZUAT VE UYUMLULUK KONUSUNDAKİ SORUNLAR

İç kontrole ilişkin kanun, standart ve rehberlerin gecikmeli olarak yayımlanması ve yürürlüğe alınması, ikinci bölümde değinilen sorunların önemli nedenleri arasında yer almaktadır. Bununla birlikte uluslararası alanda başarılı uygulama örnekleri dikkate alınarak mevzuatın içeriğinin doğru ve tam olarak anlaşılması ve uygulanmasına yönelik rehberlik çalışmalarındaki yetersizliği de ifade etmek gerekir.

### 3.1. Mevzuat ve Rehberlerin Yayımlanmasındaki Gecikmeler

31.12.2005 tarih ve 26040 (3. mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"da, iç kontrol standartlarının merkezi

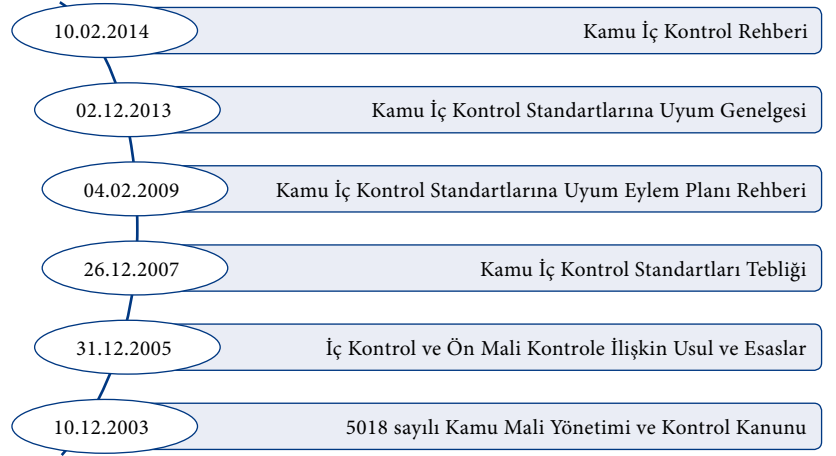
uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirleneceği ve yayımlanacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede hazırlanan “Kamu İç Kontrol Standartları”, Maliye Bakanlığınca “Kamu İç Kontrol Tebliği” ekinde, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Şekil 3.1’de görüldüğü gibi, kamu idarelerinde iç kontrole ilişkin mevzuat, standart ve rehberler gecikmeli olarak yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun 10.12.2003 tarihinde uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel bir şekilde kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması amacıyla yayımlanmıştır.

İç kontrol sisteminin nasıl kurulup işletileceğini ele alan “Kamu İç Kontrol Rehberi” ise 10.12.2014 tarihinde yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun’un yayımlanmasından sonraki on yıllık süreçte konuya ilişkin mevzuat ve rehberlerin yayımlanıp olgunlaştırılmamış olması önemli gecikmelere neden olmuştur.

Standartların ve rehberlerin yayımlanmasındaki gecikmeler salt şekli bir eksiklik ya da aksaklık olarak görülmemelidir. Bu durum, sisteme olan inanç ve konuya verilen önemi de yansıtmaktadır. Kuşkusuz, bu gecikmenin çeşitli gerekçeleri olabilir ancak gerçek şudur ki merkezî uyumlaştırma görevinin layıkıyla yapılamaması, idarelerce iç kontrole gereken önemin verilmemesine neden olmuştur. İç kontrol konusunda ilerleme kaydedilememesi çoğu zaman vahim olan ikincil sonuçları da yaratmıştır.

<sup>1</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission



Şekil 3.1. Kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesine yönelik mevzuatın yayımlanma tarihleri

### 3.2. Mevzuat ile Rehberlerin İçeriği ve Anlaşılmasındaki Yetersizlikler

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne göre kamu idareleri, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak Kanun’a ve Kanun’un yürürlüğe girmesinden sonraki uygulamalara bakıldığında, iç kontrol sistemi ve mali/mali olmayan faaliyet ve süreçlere ilişkin düzenlemelerin yeterince anlaşılmadığı, bu nedenle de yaşama geçirilmediği/geçirilemediği görülmektedir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’da, iç kontrol ve ön mali kontrolün aynı ağırlıkta farklı süreçler olarak tanımlandığı görülmektedir. Oysa ön mali kontrol, iç kontrol sisteminin alt süreçlerinden birisidir.

İç kontrol sisteminin etkin yönetimine ilişkin yaklaşım ve yöntemlerin, idarelerin mevcut yaklaşımlarına göre daha kapsamlı ve ileri bilgi ve anlayış gerektirmesi, mevzuatın, standartların ve rehberlerin gerektiği şekilde anlaşılmasındaki güçlükleri de beraberinde getirmektedir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde, kamu iç kontrol standartlarının, COSO Modeli, INTOSAI Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacağı belirtilmiştir. Kamuda iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması, yürütülmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesinde yaklaşım ve model olarak COSO Bütünsel İç Kontrol Çerçevesi’nin<sup>1</sup> kullanılması kabul edilmiştir.

Kamu İç Kontrol Rehberi de bu model ve standartlara uygun olarak hazırlanmıştır. İç kontrol için iyi bir çerçeve oluşturacak olan bu model ve standartlar, detayda başka araç ve yöntemlerle desteklenmeye gereksinim duymaktadır. Ancak burada yaşanan temel sorun, kamudaki yönetim anlayışının bunun çok gerisinde olmasıdır. Bu da model ve standartların tam olarak özümsememesine ve uygulanamamasına neden olmaktadır.

Ayrıca, model ve standartlar ne yapılması gerektiğini belirtmekle birlikte, detayda nasıl yapılacağını belirtmez. Bu kapsamda kamu idare-

relerinde, iç kontrolün uygulanma aşamasında kavrayış, anlayış, deneyim ve bilgi eksikliği bulunduğu değerlendirilmektedir.

COSO İç Kontrol Çerçevesi, organizasyonun hedeflerine ulaşmasını, iş ve operasyon ortamındaki değişime uyum sağlamayı güçlendirebilecek şekilde iç kontrol sistemini geliştirmek, verimlilik ve etkinliğini arttırmak amacıyla güncellenerek 14 Mayıs 2013 tarihinde yayımlanmıştır.<sup>2</sup> 10.02.2014 tarihinde yayımlanmış olmasına karşın Kamu İç Kontrol Rehberi'nde, güncellenen COSO İç Kontrol Çerçevesi dikkate alınmamıştır. Aslında çok gecikmeli olarak hazırlanmış olan Rehber, yayımlandığı tarihte belli ölçüde güncelliğini de kaybetmiştir. Bu durum, uluslararası mevzuatın zamanında izlenip, ulusal mevzuata uyarlanmasıyla ilgili çalışmaların yetersiz olduğunu göstermektedir.

#### 4. İÇ KONTROLÜN KOORDİNASYONUNA İLİŞKİN SORUNLAR

İç kontrol sisteminin koordinasyonunun nasıl olacağı, Avrupa Birliği ülkelerindeki ve uluslararası alandaki en iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak belli ölçüde mevzuat, standart ve rehberde ortaya konulmuştur. Ülke ölçeğinde iç kontrol koordinasyon sisteminin yeniden gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesine gereksinim bulunduğu değerlendirilmektedir.

İç kontrolün koordinasyonundaki zayıf noktaların Maliye Bakanlığı ve dolayısıyla Merkezî Uyumlaştırma Birimi kapsamında değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart/yöntemleri belirleme, geliştir-

## Ülke çapında iç kontrol sistemine ilişkin yöntem belirlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak konusunda sorunlar olduğu açıktır.

me ve uyumlaştırma görevini Maliye Bakanlığına vermiştir. Merkezî uyumlaştırma görevi ve kapsamı, İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 9'uncu maddesinde sayılmıştır. Bakanlıkça iç kontrole ilişkin çalışmaların koordinasyonunun sağlanması ve rehberlik hizmeti verilmesi de Kanun'un amir hükmünün gereğidir. Kanun ile Usul ve Esaslar'da, merkezî uyumlaştırmaya ilişkin düzenlemelerin tanım ve ağırlığına bakıldığında, Maliye Bakanlığı bünyesinde bir "Merkezî Uyumlaştırma Birimi (MUB)" kurulması beklenilebilir.

Hâlen merkezî uyumlaştırma görevi, Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Merkezî Uyumlaştırma Biriminin, hâli hazırdaki BÜMKO teşkilat şeması içerisindeki yeri bir birim olarak belli değildir. Teşkilat yapısından, merkezî uyumlaştırmadan bir birim yoksa görev mi olduğu da anlaşılamamaktadır. Mevcut durumda, merkezî uyumlaştırma görevi ve dolayısıyla birimi, BÜMKO'nun Mali Yönetim ve Kontrol Dairesine verilmiş bir görevdir! Diğer bir ifade ile bir birim değildir, bir daireye verilmiş ikincil bir görevdir.

Merkezî uyumlaştırma görevini fiilen üstlenen daire ve ilgili çalışanlar, kendilerini Merkezî Uyumlaştırma Birimi olarak tanımlamakta ve yayınlarda bu ifadeyi kullanmaktadır. Ancak idari yapıda, bu hâliyle bir birimden söz etmek zordur.

Yasal (teşkilat kanunu, 5018 sayılı Kanun) olarak bir birim kurulmadığı ve bütçe/ödenek tahsis edilmediğinden, gerek idari gerekse mali mevzuat açısından birimden söz edilemeyecektir. Diğer yandan, mevcut teşkilat şemasından anlaşılan merkezî uyumlaştırma görevinin sorumluluğunun BÜMKO genel müdüründe olduğudur. Merkezî Uyumlaştırma Birimi, organizasyon tekniği açısından değerlendirildiğinde, müstakil bir daire, başkanlık veya birim değildir. Bu nedenle de alacağı kararlar, yapacağı icraatlar, mevzuat düzenlemeleri vb. gibi faaliyetleri BÜMKO Genel Müdürlüğüne onayına bağlıdır.

Merkezî Uyumlaştırma Birimi, iç kontrol gibi, stratejik düzey ve önemde olan bir konuda görev ve sorumluluklar üstlenmişken yasal konumu hiç de böyle değildir. Mevcut yapılanma, merkezî uyumlaştırmaya verilen önemin somut ifadesidir. Merkezî Uyumlaştırma Birimi diye bir birim söz konusu olmayıp bir daire başkanlığı altına verilmiş görevlerden söz edilebilir.

Kamu İç Kontrol Rehberi'nde Birimin görevleri, "... iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemleri belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak, koordinasyon sağlamak ve idarelere rehberlik hizmeti vermekle sorumludur." olarak belirtilmiş-

<sup>2</sup> Makalenin I ve II. bölümlerinde bu konuda ayrıntılı bilgi verilmiştir.

## Çok sayıda yönetim disiplinini bünyesinde barındıran iç kontrol sisteminin tasarlanması, kurulması ve işletilmesi özel bir uzmanlık gerektirmekte midir?

tir. Merkezî Uyumlaştırma Biriminin oluşturulduğu ve/veya görevinin verildiği Mali Yönetim ve Kontrol Dairesinin internet sayfasında iç kontrole ilişkin görevleri arasında, “... 5018 sayılı Kanun ve diğer mevzuatla verilen merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde mali yönetim ve iç kontrole ilişkin uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu standart ve yöntemler belirlemek, bu kapsamda düzenleme (birincil, ikincil ve üçüncül düzeyde) tasarımları hazırlamak ve güncelleme çalışmalarını yürütmek...”

... İdarelerin mali yönetim ve iç kontrole ilişkin iç düzenleme ve uygulamaları hakkında rapor ve bilgi almak, anket ve soru formları oluşturmak suretiyle izlemek, değerlendirmek ve raporlamak ...” sayılmıştır. Rehber’de ve Daire görevleri arasında sayılanlara bakıldığında, düzenleme, rehberlik, koordinasyon ve izleme görevlerinin bu Birim ve/veya Dairede olduğu görülmektedir.

Ülke çapında iç kontrol faaliyetlerinin koordinasyon ve rehberliğini yürütmekten sorumlu olan Birimin, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) içerisinde bir daire başkanlığı düzeyinde konumlandırılmış olması, görevlerini gerçekleştirirken karşılaşılabileceği sorunları da beraberinde getirmektedir. Birim personelinin nicelik olarak bu görevlerle uyumlu bir durumda olmadığı da belirtmek gerek-

tedir. Birim, kısıtlı sayıda (mevcut durumda 11 kişi) personel ile görevini yürütmektedir.

Mali Yönetim ve Kontrol Dairesi içerisinde örgütlenen Birim personelinin, ülke genelinde iç kontrol faaliyetlerini izlemesi ise fiilen imkânsızdır. İzleme için daha fazla sayı ve nitelikte personel gerektiği gibi, bu iş için bir sisteme de sahip olmak zorunludur. Ülke çapında uygulanacak yeni yaklaşım ve yöntemler gerektiren, karmaşıklığı yüksek olan iç kontrol sisteminin kontrol ve izlenmesi görevi boşlukta kalmıştır.

Dış denetim görevine sahip olan Sayıştay faaliyetleri bu boşluğu dolduramayacaktır; Sayıştay denetiminin amacı dışındadır. Ülke çapında organizasyon ve koordinasyonun yetersizliğinin açıkça görüldüğü ve iç kontrol sisteminin öncelikli bir sorun alanı olduğu değerlendirilmektedir.

Merkezî uyumlaştırma görevi ve biriminin, BÜMKO içindeki bir daire başkanlığına, ikincil bir görev/iş olarak verilmiş olması, Merkezî Uyumlaştırma Biriminin olması gereken kurumsal kapasitesine ulaşmasının da önünde bir engel teşkil etmektedir. Merkezî Uyumlaştırma Biriminin üstlendiği görev ile konumu ve kurumsal kapasitesi uyumlu değildir.

Ayrıca, BÜMKO Genel Müdürlüğünün Kamu İç Mali Kontrolü Eğitim ve Rehberlik Dairesi adlı bir

daireisi bulunmaktadır. Dairenin adındaki “kamu iç mali kontrol” ifadesi dikkat çekmektedir. Dairenin görevleri, kamu iç mali kontrol alanında eğitim faaliyetleri düzenlemek olarak belirtilmiştir. Mali mevzuatta iç kontrol, iç denetim ve ön mali kontrol kavramları bulunmaktadır. Ancak hiçbir düzenlemede ve mali belgede kamu iç mali kontrol ifadesi geçmemekte ve böyle bir faaliyet veya işten söz edilmemektedir.

Merkezî Uyumlaştırma Birimi, idareler ile toplantı ve çalıştaylar düzenleyerek iç kontrol konusunda bilgilendirme ve farkındalık geliştirme yönünde faaliyetlerini yürütmektedir. Birim, mevcut yapısal sorunlarını çözmeye ve güçlendirme konusunda da çabalarını kısıtlı imkânlarla sürdürmektedir. Kamu İç Kontrol Rehberi hazırlama çalışmalarını koordine ederek Rehber’in yayımlanmasını geç de olsa sağlamıştır. Mevzuat hazırlama çalışmalarının yanında rehberlik görevini kısıtlı ve gecikmeli olarak gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte, ülke çapında iç kontrol sistemine ilişkin yöntem belirlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak konusunda sorunlar olduğu açıktır.

Uyumlaştırma biriminin görevleri ve yürüttüğü faaliyetler arasında, Mali Hizmet Uzmanları Yönetmeliği’ni hazırlama, mali hizmetler uzman yardımcılığı sınavlarını yapma gibi faaliyetler bulunmaktadır. Bu noktada, “Mali hizmet uzmanlığına ilişkin görevler, iç kontrol sisteminin koordinasyonundan sorumlu olan bu Birimin görevleri arasında olmalı mıdır?” sorusu akla gelmektedir. Akla gelen bir başka soru da “Çok sayıda yönetim disiplinini bünyesinde barındıran iç kontrol sisteminin tasarlanması, kurulma-

sı ve işletilmesi özel bir uzmanlık gerektirmekte midir?” sorusudur. Mevzuat ve standartlarda bu konu ele alınmamıştır.

Mevzuat, standart ve rehberlerde iç kontrol uzman ve yöneticilerinin başlı başına bir görev tanımı olarak ele alınması gerekliliği değerlendirilmesi önem arz eden konulardan biri olarak görülmektedir. İç kontrol bir uzmanlık alanı ise uzmanların beceri ve yetkinliklerinin ne olması gerektiği konusunun açıkça ortaya konulması ve geliştirilmesi gerekmesine karşın bu yönde bir çaba görülmemektedir.

Ülke genelinde, iç kontrol sisteminin kurumsallaştırılması yönünde güçlü bir kurumsal yapının bulunmadığı görülmektedir. Bu konunun öncelikli bir sorun alanı olarak ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

Ülke çapında rehberlik ve koordinasyon sorumluluğuna sahip olan Maliye Bakanlığının kendi bünyesinde, diğer idarelere iyi uygulama örneği teşkil edecek bir iç kontrol sisteminin bulunmaması da yoruma açık bir konudur. Maliye Strateji Geliştirme Başkanlığının iç kontrol sistemiyle ilgili olarak yaptığı çalışmaların sonuçlarından hangi idarelerin yararlandığı, elde edilen sonuçların Maliye Bakanlığına ne gibi katkılar sağladığı gibi hususlar da diğer kamu idarelerince merak edilmektedir.

Ülke çapında iç kontrolün kurulması ve işletilmesine yönelik koordinasyon makamının Maliye Bakanlığının Daire Başkanlığı düzeyinde Merkezî Uyumlaştırma Birimine verilmesinin, işin önem düzeyi ve içeriği açısından büyük bir sorun ve risk alanı oluşturduğu değerlendirilmektedir.

Merkezî uyumlaştırma görevinin nasıl olması gerektiği hususuna ilişkin, bu makale serisinin devamı niteliğinde kaleme alınacak olan diğer makalelerde değerlendirmeler yapılacaktır.

## 5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SAYIŞTAY TARAFINDAN DENETLENMESİNDEKİ SORUNLAR

Sayıştay, 6085 sayılı Kanun hükümlerine göre kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirme sorumluluğuna sahiptir. Dış denetim organı olarak Sayıştay, düzenlilik denetimleri yapmak ve kamu idaresinin iç kontrol sisteminin düzgün biçimde işleyip işlemediğini değerlendirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda, üst yönetici ve harcama yetkilileri tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanlarını ve iç denetim raporlarını da dikkate alır.

Sayıştay Kanunu'nun 35'inci 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.

Kanun'un 36'ncı maddesinde ise düzenlilik denetiminin bir unsuru olarak "Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi" şeklinde iç kontrol sisteminin denetlenmesi yer almıştır.

Sayıştayın Düzenlilik Denetimi Rehberi'nin (2013) "Düzenlilik Denetiminin Esasları" başlıklı bölümünde yer alan, "Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, ka-

mu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi..." cümlesi ile iç kontrol, düzenlilik denetiminin bir unsuru olarak tanımlanmıştır.

Rehber'in<sup>3</sup> iç kontrolle ilgili bölümlerinde, iç kontrole ilişkin denetimlerin nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Denetimlerin nasıl yapılacağına ilişkin olarak Rehber'de yer alan bilgilerden bir bölümüne aşağıda yer verilmiştir:

“... ”

*Bir kurumun mali rapor ve tabloları ile hesap ve işlemleri hakkında güvence temel olarak iki yolla elde edilir:*

*İç kontrollerin değerlendirilmesinden (kontrol güvencesi)*

*Hesap ve işlemlerin incelenmesinden (maddi doğrulama güvencesi)*

*Denetçi kurumda iç kontrollerin güvenilir olduğu kanaatine varmışsa iç kontrollerden yeterli güvence elde ediyor demektir. Ancak, iç kontrollerin güvenilir olması denetim görevinin tamamlandığı anlamına gelmez. Denetçi hesap ve işlemlerin incelenmesinden de güvence elde etmelidir. Düzenlilik denetimi her iki kaynaktan elde edilen güvencenin bir bileşkesi şeklinde yürütülmektedir.*

“... ”

*Denetim riskinin üç unsuru bulunmaktadır; kontrol riski, yapısal risk ve tespit riski.*

<sup>3</sup> bk. "http://www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/mevzuat/rehberler/rehber-v2.pdf"

*Yapısal risk, denetlenen kurumun iç kontrol mekanizması dikkate alınmadan, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içerme olasılığıdır. Örneğin, karmaşık hesaplama gerektiren işlemlerin önemli hata içerme riski, basit hesaplama gerektiren işlemlere göre daha fazladır.*

*Kontrol riski, mali tabloları etkileyecek önemli bir yanlışlığın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilmemesi olasılığıdır.*

...

*Düzenlilik denetimi kapsamında bilişim sistemlerinin tanınmasının amacı, denetlenen kurumun kullandığı bilişim sisteminin işlem ve uygulamalarının güvenlik ve güvenilirliğini sağlayan iç kontrolleri incelemek ve değerlendirmektir.*

Rehber’de yer alan açıklamalarda da görüldüğü üzere Sayıştay, iç kontrolün denetiminde önemli bir rol üstlenmiş durumdadır.

Bu makale kapsamında iç kontrol ve iç denetimin bütünselliğinde, idarelere değer katacak şekilde kontrol ve denetim fonksiyonlarının işleyişini değerlendirirken Sayıştay denetimlerinin de mercek altına alınması kaçınılmaz bir durumdur. Sayıştayın Kanun’la kendisine verilen bu görevi, Rehber ve uluslararası standartlarda belirtilen şekilde yerine getirebilmesi için yeterli bir kurumsal alt yapıda olması gerekmektedir.

Sayıştayın iç kontrole ilişkin yapacağı değerlendirmelerin, kurumla-

rın gelişmesine katkıda bulunabilmesi ve denetimin amacına ulaşması için denetçilerin iç kontrol sistemini denetleyebilecek ölçüde bilmeleri ve kavramaları gereklidir. İç kontrole ilişkin algı ve kavrayışta belli sorunların yaşandığı hususu bu makalenin konusunu teşkil etmektedir. Sayıştayın bunlardan arı bir biçimde, iç kontrolü bilerek denetliyor olması için bu alanda ilave çalışma yapması gerektiği değerlendirilmektedir.

Sayıştay tarafından 2012 yılı için yayımlanan Dış Denetim Raporu’nda iç kontrol konusuna dikkat çekilmiş, kısıtlı bir değerlendirme yapılmıştır. Sayıştay raporları incelendiğinde, denetimlerinde iç kontrole ilişkin ülke çapındaki büyük resme bütünsel olarak bakılmadığı ve uygulama sorunlarının ortaya konulmasında yetersiz kaldığı izlenimi oluşmaktadır.

Diğer bir önemli konu ise Sayıştay denetimi sonucunda iç kontrol sisteminin hiç olmadığı veya çalışmadığı tespit edilirse ne gibi yaptırımlar uygulanacağı, üst yönetim ve ilgililer hakkında ne gibi sonuçlar doğuracağı hususunun herhangi bir hukuki metinde düzenlenmemiş olmasıdır.

Bununla birlikte, gerek Sayıştayın 2012 yılı raporları gerekse Maliye Bakanlığının 03.12.2013 tarihli Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi<sup>4</sup>, kamu idarelerini iç kontrol sistemini oluşturmakla ilgili belli ölçüde bir çabaya sevk etmiştir. Bakanlığın Genelgesi, iç kontrol çalışmalarını hiç ya da gereği gibi yapmayan idarelere uyması gereken hususları bildirmektedir.

Söz konusu Genelge’de, eylem planlarının en geç 31.12.2014 tarihine kadar hazırlanarak Maliye Bakanlığına ve “ikep@bumko.gov.tr” adresine gönderileceği, eylem planlarında öngörülen eylemlerin gerçekleştirme sonuçlarının her yıl strateji birimlerince Haziran ve Aralık ayı sonu itibarıyla iki dönem hâlinde üst yöneticiye sunulacağı ve birer nüshasının Maliye Bakanlığına gönderileceği, genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idarelerin iç kontrol uyum çalışmaları hakkında her yılın Ocak ayında üst yönetici tarafından ilgili Bakana bilgi verileceği hususları düzenlenmiştir. Önümüzdeki günler, ilgili idarelerin Genelge’de sayılan hususları nasıl yerine getireceğini gösterecektir.

Sayıştay denetimi “zoruyla” yapılacak çalışmaların ne düzeyde kamu idaresine yararlı olacağı ise daha önemli bir sorundur. Denetimi veya yasal zorunluluğu yerine getirmek için evrak düzeyinde yapılan çalışmaların bizatihi kendisi kamu zararını teşkil edecektir. Bu yolla oluşturulan sisteme güven duyulması mümkün olamayacaktır. Ayrıca, Sayıştayın iç kontrol sistemine ilişkin çalışmaları da merak konusudur.

## 6. İDARELERDE İÇ KONTROLÜN KURUMSALLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN SORUNLAR

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurumsallaştırılması konusu, COSO’da belirtilen beş bileşenin ve 17 ilkenin var olması ve uygulanmasının sağlanması gerekliliğine göre değerlendirilirken bir bileşenin ya da ilkenin plan, politika ve prosedürlerde yer almasının yeterli olmadığı, uygulamaya geçirilmesi gerektiği de dikkate alınma-

<sup>4</sup> bk. “<http://www.maliye.gov.tr/Lists/Duyurular/Listesi/Attachments/179/kamu%20ic-kontrol-standartlarına-uyum-genelgesi.pdf>”

lıdır. İşleyen bir iç kontrol sistemi, yalnızca politika el kitaplarının ve formlarının, eylem planlarının dokümanite edilmesinden ibaret değildir; daha fazlasını içerir. Bu kapsamda, Türkiye genelinde uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin dokümantasyon ağırlıklı ve yüzeysel yürütüldüğü, uygulama aşamasında sorunlar olduğu değerlendirilmektedir. Organizasyon çapında işin bir parçası hâline getirilemediği, içselleştirilemediği ve katılımcı bir anlayışın geliştirilemediği düşünülmektedir.

AB ülkelerindeki mevzuat ve iyi uygulama örnekleri dikkate alarak hazırlanan 5018 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda kamuda kurulmaya çalışılan iç kontrol sistemi güncel/ileri yönetim anlayış ve yaklaşımlarını içermektedir. İç kontrol sistemi gerçekte idarenin operasyonel işleyişinin tümünü kapsamaktadır. Tüm yönetim disiplinlerini kapsadığı için bütünselleştirme ve yalınlaştırma önemli hâle gelmektedir. Bu nedenle çağdaş yönetim yaklaşım ve yöntemlerine dayalı olarak ele alınmayı gerektirir.

Kamu kuruluşlarının yönetim sistemlerinin mevcut durumu çağdaş yönetim yaklaşım ve sistemlerine göre değerlendirildiğinde temel ve önemli eksiklikler bulunduğu görülmektedir. Bu durum, iç kontrol sisteminin kuruluş çalışmalarını zorlaştıran en büyük sorunların başında gelmektedir. Normal şartlarda olması gereken temel yönetim sistematiğindeki (strateji yönetimi, risk yönetimi, kalite yönetimi, toplam kalite yönetim anlayışı, süreçlerle yönetim, insan kaynakları yönetimi, bilgi ve bilgi teknolojileri yönetimi vb.) zafiyetler iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin

## İşleyen bir iç kontrol sistemi, yalnızca politika el kitaplarının ve formlarının, eylem planlarının dokümanite edilmesinden ibaret değildir.

çalışmalarda sorun alanlarını genişletmekte ve derinleştirmektedir. İç kontrol sisteminin kapsamı çok genişlemekte ve karmaşıklaşmaktadır.

İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi, kapsamlı, derinlemesine ve sürekli geliştirilmesi, yoğun çaba harcanması gereken bir konudur. Bu çerçeveden bakıldığında, kamu idarelerinin çoğunluğunun daha işin başında olduğunu söylemek gerçekçi bir değerlendirme olacaktır.

Kuruma değer yaratacak bir iç kontrol sisteminin nasıl kurulacağı konusunda bütünsel yaklaşım, bilgi, deneyim eksikliği bulunmaktadır. Kamu kurumları, iç kontrolün kurulması ve işletilmesinde, bilinçli ve akılcı çalışmalarla sağlanacak ilerlemeye fazlasıyla gereksinim duymaktadır.

2012 yılı Sayıştay Dış Denetim Raporu'nda idarelerin iç kontrol sistemini kurumsallaştırma çalışmalarındaki sorunlar;

*“İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında bazı faaliyetlerin nasıl yerine getirileceğinin belirtilmediği,*

*Eylem planlarının mevcut durum ve eksiklikler belirlenmeden hazırlandığı ve bu haliyle onaylandığı,*

*İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği,*

*İç kontrol standartlarına uyum eylem planı çalışmaları çerçevesinde, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan “Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” standardına göre mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı,*

*İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında faaliyetler için süre konulmadığı, bazı faaliyetlerin nasıl yerine getirileceğinin belirtilmediği, iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı...”*

şeklinde tespit edilmiştir. Sayıştay dokümanlarına da yansdığı üzere, kamu idareleri daha işin başındadır.

Sayıştay raporlarına yansıyan diğer bir konu da kamu idarelerinin mali tablolarıyla ilgili tespitlerdir. Sayıştayın genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin raporlarının, “Kamu İdaresi Mali Tabloları” başlıklı bölümlerinde genel olarak matbu şekilde aşağıdaki ifade yer almaktadır:

*“Sayıştay tarafından 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 8 inci maddesine dayanarak hazırlanan Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esasların 5 inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda sayılanlar Kurumdan 2012 yılı hesap dönemi*



mi için istenmiştir. Ancak; muhasebe iş ve işlemlerinin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi nedeniyle Bakanlık bu tablo ve belgeleri Kamu İdaresi bazında temin edememektedir. Bu nedenle; denetim esnasında bu mali tablo ve belgeler incelenememiş ve denetim konusu edilememiştir.

Bakanlıktan, 2012 yılı hesap dönemine ilişkin olarak istenen mali tablo ve belgeler aşağıdaki gibidir:

Birleştirilmiş veriler defteri,

- a) Geçici ve kesin mizan,
- b) Bilanço,
- c) Belgeler,
- d) Kasa sayım tutanağı,
- e) Banka mevcudu tespit tutanağı,
- f) Alınan çekler sayım tutanağı,
- g) Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- h) Teminat mektupları sayım tutanağı,
- i) Değerli kâğıtlar sayım tutanağı,
- j) Taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveli veya envanter defteri.
- k) Bütçe uygulama sonuçlarına ait tabloları;
- l) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- m) Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- n) Faaliyet sonuçları tablosu veya gelir tablosu,

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı cetvelde sayılan genel bütçeli idareler ara-

şında yer alan Bakanlık, Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde iş ve işlemlerini yürütmektedir. Bu nedenle; muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekte olup elde ettiği gelirleri tek hazine sistemi gereğince Maliye Bakanlığı hesaplarına intikal etmektedir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri aracılığı ile bir bütün halinde yürütüldüğünden yevmiye, mizan ve diğer mali tablo ve belgelerin kamu idaresi bazında temin edilmesi mümkün görünmemektedir.”

Bu tespitlerden de anlaşıldığı üzere, Maliye Bakanlığının kullanmış olduğu muhasebe sistemi, idare bazında mali tablo üretmemektedir. Dolayısıyla Sayıştay da denetim konusu yapamamıştır.

Sayıştay, Maliye Bakanlığının mali tablolarıyla ilgili olarak da “... 2012 yılına ilişkin olarak bu bilgi ve belgeler 2013 yılı Şubat ayı sonuna kadar sunulması gerekirken ancak 12.04.2013 tarihinde sunulabilmiştir. Bunlardan bilanço ve kesin mizan olarak gönderilen belgelerin mali tablo olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde değerlendirme yapmıştır.

Denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmekle yükümlü olan Sayıştayın mali tablolarla ilgili tespitleri bu yöndedir.

Muhasebe sistemine ilişkin bu tespitlerin yanında, kayıtların sağlığı ve güvenilirliğine ilişkin olarak

da önemli tespitler yapılmıştır. Genel bütçeli idarelerin muhasebe işlemlerini yürütmekle yükümlü olan Maliye Bakanlığının muhasebe sistemine ve işlemlerine ilişkin tespitlerin oldukça kabarık olması dikkate değer bir husustur. Maliye Bakanlığıyla ilgili olarak hazırlanan raporda;

“... mali tablolarından bilanço ve kesin mizanın denk olmaması ve gerekli şekil şartlarını taşıyamaması nedeniyle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine aykırı olduğu ve gerçek durumu yansıtmadığı”,

“... Devletin hüküm ve tasarrufu altında veya Hazinesinin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların kayıt altına alınabilmesi ve izlenebilmesi amacıyla düzenlenmesi gereken;– Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar,– Tapuda Kayıtlı Olmayan Taşınmazlar,–Orta Malları,–Genel Hizmet Alanları Form ve İcmal Cetveleri ile–Sınırlı Ayni Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formlarının düzenlenmediği...”,

“Hazineye ait taşınmazların envanter ve değerlendirme çalışmaları yapılmadığından, muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların Maliye Bakanlığının malik sıfatına sahip olduğu taşınmazlar hakkında tam ve doğru bilgi sunmadığı...”,

“Hazine taşınmazlarının taksitli satış, kira ve irtifak hakkı işlemlerinden doğan alacaklar ile bedelsiz devir suretiyle yapılan çıkış işlemlerinin, muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı ve satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde Yönetmelik hükümlerine aykırı kayıtlar yapıldığı...”,

“... proje kapsamında yapılan iş ve işlemlerin 5018 sayılı Kanunda öngörülen şekilde muhasebeleştirilmediği...”,

“Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatının taşınır mal yönetimi ile ilişkili olarak incelenen taşınır yönetimi sistemleri, kayıtlar, hesaplar, yetkililerle yapılan görüşmeler ve yerinde yapılan incelemeler neticesinde; hem Maliye Bakanlığının sahip olduğu taşınırların yönetiminde hem de mevzuat kapsamında yönetilmesi ve elden çıkarılması gereken, kamu idarelerinin sahip olduğu ve çeşitli nedenlerle Devlete intikal eden taşınırların yönetiminde sağlıklı veri elde edilmesi ve denetim yapılmasını engelleyen mevzuata aykırı aşağıdaki iş ve işlemlerin bulunduğu...”

“Yılsonu sayımlarının fiilen yapılmaması nedeniyle kayıtların doğruluk ve tamlığı kontrol edilememektedir...”

“Taşınırların çeşitli nedenlerle elden çıkarılmasına ilişkin muhasebe ve taşınır işlemleri mevzuata aykırı ve fiili durumu yansıtmayan biçimde yapıldığı...”

“Çeşitli mevzuat hükümleri uyarınca Devlete intikal eden taşınırların da Taşınır Mal Yönetmeliğine uygun biçimde kayıt altına alınmadığı...”

“Yapım işleri nedeniyle ortaya çıkan taşınırların mevzuata uygun biçimde kayıt altına alınmamakta, elden çıkarılmamakta ve muhasebeleştirilmemektedir...”

“... devir işleminin muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı ve bu suretle 5018 sayılı Kanunun saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin zedelediği...”

tespitleri yapılmıştır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe işlemleri, Muhasebat Genel Müdürlüğünün saymanlıkla-

## Kamu kurumları, iç kontrolün kurulması ve işletilmesinde, bilinçli ve akılcı çalışmalarla sağlanacak ilerlemeye fazlasıyla gereksinim duymaktadır.

rı ve muhasebe müdürlükleri eliyile ve sistemiyle yürütülmektedir. Genel bütçeli idarelere ait Sayıştay raporlarının tamamında aşağıdaki ifadeler matbu olarak yer almaktadır:

“... muhasebe iş ve işlemlerinin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi nedeniyle Bakanlık bu tablo ve belgeleri Kamu İdaresi bazında temin edememektedir. Bu nedenle; denetim esnasında bu mali tablo ve belgeler incelenememiş ve denetim konusu edilememiştir.”

“... görüş vermemize esas temel mali tabloları üretecek olan Maliye Bakanlığınca kurulan muhasebe sistemi (Say2000İ), genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için kurumsal bazda Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunu doğru bir şekilde üretmemektedir.”

Sayıştayın bu tespitlerine Maliye Bakanlığınca, “... Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar”da yer verilen defter, mali tablo, belge ve bilgilere esas yevmiye kayıtlarının kurumsal bazda 2013 yılı başından itibaren kaydedilmesine başlanacağı...” cevabı verilmiştir.

Söz konusu hata ve mevzuata aykırılıkların bir kısmının insan bir kısmının ise sistem kaynaklı olduğu söylenebilir. Tespitler esas olarak 5018 sayılı Kanun’da, “... muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bil-

gisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanan iç kontrolün muhasebe sistemi ayağına ilişkindir.

Sayıştay raporlarına yansıdığı kadarıyla iç kontrolün gerek tanımını gerekse amacını (“Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini...”) oluşturan muhasebe sistemi ve bu görevin yürütülmesi ciddi bir sorun alanı olarak gözükmektedir. Kamu idareleri, bizatihi yapmadıkları/sorumlu olmadıkları ve bizatihi yürütmedikleri muhasebe işlemlerini, bu işleri yapmakla görevli olan bir başka idarenin sisteminden kaynaklanan nedenlerle açıklayamamakta ve idare bazında mali tabloları denetim makamına verememektedir.

### 6.1. İdarelerde İç Kontrol Organizasyonu ve Sorumluluklar

İç kontrol sistemi konusundaki sorumluluklar mevzuat, standart ve rehberlerde tanımlanmış olmasına karşın bu sorumlulukların yerine getirilmesinde sorunlar yaşanmaktadır.

İç kontrol sisteminin kamunun mevcut yönetim sistemine entegre edilmesi çalışmaları, doğru anlaşılmasında önemli bir dönüşüm projesidir. Mevcut yönetim sisteminin risk odaklı bir yaklaşımla sorunla-

## İç kontrol sistemi konusundaki sorumluluklar mevzuat, standart ve rehberlerde tanımlanmış olmasına karşın bu sorumlulukların yerine getirilmesinde sorunlar yaşanmaktadır.

rın oluşmadan önlenmesine dayalı proaktif bir anlayışa evrilmesi yönünde kapsamlı bir dönüşümünün sağlanması gerekir. Böyle bir değişim ve dönüşüm projesinin başarıyla yürütülebilmesi, üst yönetimin belirlenmesini, taahhüt ve desteğini, görev ve sorumlulukların net bir şekilde belirlenmesi, bilinç, beceri ve yetkinliklerin geliştirilmesini zorunlu kılar.

İç kontrol sistemi, kuruluş çapında herkesin işinin bir parçası olacak şekilde kurumsallaştırılmalıdır. Ancak bu yaklaşımın da yer yer yanlış anlaşıldığı görülmektedir. Bu durum idarelerin iç kontrol sistemi kurma yaklaşımlarını etkileyebilmektedir. Hatta iç kontrol için ayrı bir birime ya da koordinasyon makamına gerek olmadığı gibi düşünce ve yaklaşımla karşılaşılabilmektedir. İç kontrol herkesin işinin bir parçası olmalıdır ancak kurumsallaştırılması bir koordinasyon makamının ve/veya biriminin olmasını zorunlu kılar. Hiç bir sistem koordine edilmeden ve yönetilmeden herkesin işinin parçası olmayacaktır.

İç kontrol gibi yenilikçi yaklaşımlar içeren bir sistemin kurumsallaştırılması uzun süreli, kapsamlı ve derinlemesine çalışmaların kararlı bir şekilde yürütülmesini gerektirirken sorumlu bir birimin bulunması ve bu birimin işini yürütebilecek gerekli ve yeterli yetki düzeyine sahip

olması gerekliliği de dikkat edilmesi gereken sorun alanlarından biridir.

Sayıştay tarafından 2012 yılında TBMM'ye sunulan Rapor'da da "Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sorumluluğunun esas olarak üst yöneticilere ait bulunması ve bu nedenle üst düzey sahiplenmeyi, yetkilendirmeyi ve izlemeyi sağlaması amacıyla iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarının üst yönetici onayıyla başlatılmasının uygun olacağı belirtilmiş olmasına rağmen üst yönetici onayının bulunmadığı,

*Eylem planı hazırlık çalışmalarını üst yönetici onayı ile başlatan kamu idarelerinde ise üst yönetici onayında veya onaya ekli dokümanda; çalışmanın amacı ve kapsamı, harcama birimleri, strateji geliştirme birimi ve oluşturulacak kurul ve gruplar ile bu kurul ve gruplarda görev alacak personelin bu çalışmalarda ki görev ve sorumlulukları ve çalışmaların üst yönetici tarafından periyodik olarak izlenmesine ilişkin yöntem ile gerek duyulan diğer hususlara ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı,*

*Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu ile kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubu-*

*nun oluşturulmasının yerinde olacağı öngörüldüğü halde eylem planı hazırlık süreci için adı geçen kurul veya grubun oluşturulmadığı, kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmaması nedeniyle mevcut durum ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen iç kontrol sistemini karşılaştıran ve eksiklikleri ortaya koyan raporun düzenlenemediği, eylem planlarının mevcut durum ve eksiklikler belirlenmeden hazırlandığı ve bu haliyle onaylandığı...*

*İç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarına taşra teşkilatının dahil edilmediği, eylemlerden sorumlu harcama birimlerinin taşra teşkilatında da birimleri olduğu halde bunlar için eylem çıktısı öngörülmediği, bu haliyle eylem planının kurumsal nitelik taşımadığı..."* tespit edilmiştir.

Kamuda iç kontrol konusundaki görev, yetki ve sorumluluklara bakıldığında, bunların sistemde yer alan aktörler (üst yöneticiler, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi yöneticileri, muhasebe yetkilileri) arasında paylaşıldığı görülmektedir:

• **Üst Yöneticiler:** İdarede yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamak, işleyişi izlemek ve gerekli tedbirleri alarak geliştirmek üst yöneticinin sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin sahibi üst yöneticidir. Üst yönetici, genel olarak izleme görevini üstlenmekle birlikte kurumun hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini yürütmesinden ve iç kontrol sisteminin düzgün biçimde işleyişinin sağlanmasından sorumludur.

Üst yöneticilerin, kamu idarelerinde iç kontrol sistemiyle amaç-

lanan yönetim sisteminin verimlilik ve etkinliğini artırarak kaynakların etik kurallar çerçevesinde kullanılmasını sağlayarak, kamu yararına katma değer üretecek şekilde köklü bir değişim ve dönüşümü yaratacak nitelik ve ölçüde olmadığı değerlendirilmektedir. Şekilsel yaklaşımların ötesine geçen, iş yapış şeklini değiştirerek içselleştirmeyi sağlayan bir anlayış üst yöneticilerin büyük sorumluluk üstlenmesini gerektirmektedir. Hiç unutulmamalıdır ki iç kontrol kurma ve işletme kamuda bir değişim ve dönüşüm projesi niteliğindedir. Konuya böyle bakılmadığı ve başarısızlıkların temel kaynaklarından birinin de bu olduğu değerlendirilmektedir.

Ülkenin hedef ve stratejik amaçlarına ulaşılırken kaynakların verimli, etkin, ekonomik olarak kullanılması ve korumaya alınması hususunda güvence sağlamaya yönelik olan iç kontrol sistemi, en üst düzeyde sahiplenmeyi gerektirecek kadar önemli bir dönüşüm sürecidir.

Hiç bir dönüşüm süreci, üst düzey yönetimin gerçekçi ve görünür inanç, destek ve taahhüdü olmadan başarıya ulaşamayacaktır. İç kontrol sisteminin kurumsallaştırılması sürecinde ülke boyutunda üst düzey yönetimin taahhüt ve desteğinde yaklaşımsal ve yapısal yetersizlikler olduğu değerlendirilmektedir. Ülkenin stratejik amaçlarına ulaşılırken kaynakların verimli, etkin, ekonomik olarak kullanılmasının ve korunmasının güvenceye alınmasına yönelik olan iç kontrol sistemi gereksinim duyduğu düzeyde sahiplenilmemiştir. İç kontrol sisteminin kurulmamasından üst yöneticiler sorumludur.

• **Strateji Geliştirme Birimleri (SGB):** Kamu İç Kontrol Rehberi'nde SGB'nin görev ve sorumluluğu, iç kontrol sisteminin harcama birimlerinde oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarında koordinasyonu, eğitim ve rehberlik hizmetini sağlamak olarak belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesi uyarınca, iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma görevi "mali hizmetler birimi"ne (strateji geliştirme başkanlığı bünyesinde yer alan) verilmiştir. Mali hizmetler birim yöneticileri dolayısıyla strateji geliştirme başkanları/daire başkanları iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konusunda gerekli çalışmaları yapma ve üst yönetimin onayına sunma görev ve sorumluluklarına sahiptir. Buna karşın, strateji geliştirme başkanlıklarının/daire başkanlıklarının yapısı ve yetkinlikleri çoğunlukla bu görevin gerçekleştirilmesini sağlayacak yeterlilikte bulunmamaktadır.

Strateji geliştirme birimlerinin, kendilerine 5018 ve 5436 sayılı kanunlar ve diğer mevzuat ile verilen görev ve sorumlulukları tam olarak yerine getirebilecek yapıda bulunmadıkları bilinmektedir. Bu konudaki yapısal sorunlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

– Birçok idarede strateji geliştirme birimleri önceki araştırma, planlama ve koordinasyon (APK) birimlerinden bugünkü duruma dönüştürülmüştür. Bu değişim ve dönüşüm doğru olmakla birlikte sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlardan en önemlisi söz konusu birimin fonksiyonlarına ilişkin-

dir; araştırma, geliştirme ve planlama bir idare için çok kritik fonksiyonlar olmasına karşın, kamuda son dönemlerde önemini yitirmiş ve fonksiyonlarını tam olarak yerine getiremeyen birimler hâline dönmüştür. Bu durumdaki birimlerin yepyeni bir anlayış ve kavrayış gerektiren strateji geliştirme birimlerine dönüştürülmesi, olması gereken dinamikliğe ilişkin önemli engelleri de beraberinde getirmiştir.

– Yeni kurulan strateji geliştirme başkanlıkları içerisinde mali hizmetler fonksiyonunun da yer alması APK yapısına uymayan, planlama ve mali hizmetler biriminin ikisinin bir arada işletilmesi durumunu doğurmuştur. Strateji geliştirme birimlerinin içerisinde mali hizmetler biriminin bulunması stratejik hedef-kaynak ilişkisinin kurulması açısından doğru olmakla birlikte, stratejik ve operasyonel düzeydeki işlerin aynı birim altında yürütülmesinin sakıncaları da bulunmaktadır. Her ne kadar SGB'ler stratejik plan hazırlamada koordinasyon rolünü üstlense de bu durum, uzun vadeli düşünebilme, stratejik bir anlayış ve kavrayış yeteneğine sahip olma gerekliliğini ortadan kaldırmamaktadır.

SGB bünyesinde yer alan mali hizmetler birimi, mali/finansal hedefler geliştirme, bütçe planlama sürecinin dışında daha operasyonel ve günlük işleri içermektedir. İç kontrol sistemi de operasyonel işleri kapsar ancak iç kontrol kapsamındaki tüm faaliyetler stratejik hedeflerle ilişkilendirilmelidir. İç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi SGB bünyesinde yer alan mali hizmetler biriminin

## En mükemmel sistemi bile işleten insandır; insanı odağa koymadan, gerekli kültür değişimi yaratılmadan bir sistemin amaçlandığı şekilde işletilmesi ve beklenen yararı sağlaması mümkün değildir.

koordinasyonunda yürütülmelidir. Mevcut yapılanma çelişkili durumları içermekte ve aksaklıklara neden olmaktadır. Ön mali kontrole benzer ya da eş değer bir iç kontrol kavrayış ve anlayışına götürmektedir. Bu da iç kontrolün çok dar bir kapsamda ele alınması durumunu doğurmaktadır.

– Bazı idarelerde insan kaynakları bilgi ve becerisinin geliştirilmesi konusunda önemli mesafeler kat edilmiş olduğu da bir gerçektir. Öte yandan, yeniden yapılandırma sonrasında strateji geliştirme birimlerine yukarıda belirtilen hususları (iç kontrol, performans esaslı bütçeleme, ön mali kontrol, bilgi yönetim sistemi) yerine getirebilecek deneyim ve nitelikte uzmanların ve yöneticilerin atanmasında da sorunlar yaşanmaktadır.

– İç kontrol sisteminin en geniş anlamıyla kuruluşun tüm faaliyetlerinin risk odaklı yönetimini ifade ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Risk yönetiminin organizasyon çapında işletilmesinin SGB'nin rehberlik ve koordinasyonunda olacağı Kamu İç Kontrol Rehberi'nde belirtilmiştir. Kurumsal risk yönetim sisteminin organizasyon çapında kurulup işletilmesi başlı başına bir fonksiyondur ve nasıl kurulup işletileceği konusunda Rehber'de, Kanun'da ve standartlarda önemli açıklıklar bulunmaktadır. SGB'nin ya da ilgili birimin risk yönetimi

konusundaki sorumlulukları, sahip olması gereken yetkinlik ve becerilerinin net bir şekilde ortaya konması ve geliştirilmesi gerekmektedir.

– Bazı idarelerde ayrı bir fonksiyon olmakla beraber, çoğunlukla bilgi yönetim sistemlerine ilişkin görev tanımları da SGB bünyesinde yer almaktadır. İç kontrolün beş temel bileşeninden biri olan bilgi ve iletişim işlevinin idare tarafından güncel yaklaşımlarla yeniden yapılandırılması gerekmektedir. SGB bünyesinde ele alınması durumunda, çekirdeğini eski maliyeci ve yeni mali hizmetler uzmanlarının oluşturduğu SGB'lerin bu konuda organizasyon yapısını ve yetkinliklerini geliştirme ihtiyacı bulunmaktadır. Tüm idarelerin, hızla gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağlanması, kurulumu ve işletimi konusunda organizasyon yapısı ve yetkinliğini geliştirmesi gerektiği açıkça görülmektedir.

• **Birim Yöneticileri (Harcama Yetkilileri):** Görev ve yetki alanları içerisinde kalmak üzere, idari ve mali karar/işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Birimlerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak, uygulanmasını sağlamak ve izlemek, zayıf yönleri geliştirmekle sorumludur. Birim yöneticilerinin mevcut sistem ve süreçleri risk odaklı kontrol edebilme yeteneğini geliştirmesi için gerekli beceri, yetkinlik ve yetkiye sahip olması yönünde çaba gösterilmesine gereksinim bulunmaktadır.

### 6.2. İç Kontrol ve İç Denetim

İç denetim, iç kontrol sisteminin varlığını, uygulamaların verimlilik ve etkinliğini izleyen ve bu konuda rehberlik yaparak iç kontrol konusunda nesnel ve makul güvence sağlayan bir fonksiyondur. İç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde, iç denetim birimlerinin gerçekleştireceği izleme, denetim ve rehberlik faaliyetlerinin, mevcut durumda büyük çoğunlukla gerçekleştirilmediğini belirtmek yerinde olacaktır.

### 6.3. İç Kontrolle İlişkin Kurum Kültürü

Kamu kaynaklarının etik kurallar ve dürüstlük ilkesine dayalı harcanması iç kontrol sisteminde üzerinde durulması gereken en önemli konulardan biridir. Bu konuda eylem planlarında kontrol ortamının geliştirilmesi kapsamında prosedür yayınlamanın ötesine geçen görünür ve sistematik bir çalışmaya rastlanmamaktadır. İç kontrol sistemi kapsamında sistematik ve yapılandırılmış bir etik davranış şeklinin ve dürüstlüğün ön plana çıkarılarak özellikle iç kontrol konusundaki kurum kültürünün üst yönetimin taahhüt ve desteği ile sürekli geliştirilmeye ihtiyaç duyulan kritik bir alan olduğu değerlendirilmektedir.

İç kontrol sisteminin mevzuata uyumluluğa ilişkin zorunluluklarının ötesinde bir öneme sahip olduğu ve yaratacağı katma değer konusunda bilinç ve farkındalığın geliştirilmesi, üzerinde durulması gereken konulardan biridir.

Unutulmamalıdır ki en mükemmel sistemi bile işleten insandır; insanı o dağa koymadan, gerekli kültür değişimi yaratılmadan bir sistemin amaçlandığı şekilde işletilmesi ve beklenen yararı sağlaması mümkün değildir.

İç kontrol sisteminde, idarelerin daha çevik, etkin, verimli, mevzuat ve etik kurallara uygun yönetilebilmesi için ihtiyaç duyulan kurum kültürü değişiminin yaratılması kritik bir konudur ancak mevzuat, standart ve rehberlerde bu konu üzerinde durulmadığı görülmektedir.

## 7. BAŞLICA SORUN ALANLARI

Kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinde karşılaşılan sorunlar;

- İç kontrolün anlamı ve önemi konusundaki farkındalık ve bilinç eksikliği,
- İç kontrolün kapsam ve içeriği konusundaki bilgi ve deneyim eksikliği,
- Dokümantasyon ağırlıklı ve şekilsel anlayışın hâkim olması,
- Mevzuat, standart ve rehberlerin yayımlanmasındaki gecikmeler,
- Üst yönetimin sahiplenme, inanç ve desteğindeki zaafiyetler,
- İdarelerde mevcut durum değerlendirmelerinin yapılmaması ya da bu konudaki eksiklikler,
- Mevzuat, standartlar ve rehberler doğrultusunda, idareye özgün tasarlanması ve kurulması konusundaki eksiklikler,
- İç kontrol eylem planlarının mevcut durum değerlendirmelerine dayalı hazırlanmaması,

- Eylem planlarının uygulamaya alınmasındaki yetersizlikler,

- İç kontrol sisteminin önemli bir değişim ve dönüşüm projesi olarak ele alınmaması,

- İdarelerde iç denetim birimlerinin iç kontrol konusundaki görev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirmemesi,

- Ülke çapında iç kontrol konusunda koordinasyonu, bilinç ve farkındalığı geliştirme hususunda gereksinim duyulan yapının olmaması,

- Ülke çapında etkin bir iç kontrol sistemi için ihtiyaç duyulan üst düzeyde bir sahiplenme ve koordinasyon gereksiniminin karşılanmaması,

- İdare çapında iç kontrolün uygulanabileceği bir çalışma kültürünün geliştirilmesine önem verilmemesi,

- Dış denetim mekanizması olarak Sayıştayın denetimlerde iç kontrole geniş ve olması gerektiği kadar detaylı bakmaması,

- Koordinasyon makamı olan Maliye Bakanlığının ve dış denetim makamı Sayıştayın, iyi uygulama örneğini teşkil edecek bir iç kontrol sistemine ilişkin kamuoyuna yansıyan çalışmalarının bulunmaması,

- Özellikle kamu kaynaklarının büyük oranda kullanıldığı bazı idarelerin iç kontrol sisteminin olması daha fazla önem arz ettiği hâlde, bu idarelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaması,

şeklinde özetlenebilir.

Hiç unutulmamalıdır ki 2008 yılında meydana gelen küresel finansal krizi tetikleyen olay Lehman Brother'da iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmemesidir. Bir şirketin iç kontrol sistemindeki zafiyet, kelebek etkisiyle dünya çapın-

da bir finansal krizi tetiklemiştir. Türkiye'de de iç kontrol sistemindeki zafiyetler önemli krizleri tetikleme potansiyeline sahiptir.

## 8. MAKALENİN KISITLARI

Bu makalede, kamuda iç kontrol sisteminin bütünsel bir resmini çıkaracak değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır. Bu değerlendirmeler, iç kontrol ve yönetim sistemleri konusundaki yetenek ve tecrübelerimiz doğrultusunda, ilgili makam ve uzmanlarla görüşme sonuçları, ilgili yazı, doküman ve kitaplar dikkate alınarak yapılmıştır. Türkiye'deki iç kontrol sistemi uygulamalarına ilişkin literatürün gelişmemiş olması da başka bir kısıttır.

Kanaatimizce, yapılan değerlendirmeler ile bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Değerlendirmede objektif olunmaya çalışılmasına karşın her zaman yazarın, görüşü alınan uzman ve makamların subjektifliği de göz önünde bulundurulmalıdır.

## 9. SONUÇ

“Kamuda İç Kontrol Yolculuğu” başlığı ile yayımlanan makale dizisinin 3. bölümünü oluşturan bu makale önceki bölümler ile beraber değerlendirilmeli, makale dizisi bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bir sonraki sayıda yayımlanacak olan 4. makalede, bu makaledeki değerlendirme sonuçlarına dayalı olarak iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulup işletilmesine yönelik öneriler yer alacaktır.

İç kontrol kamu yönetiminde önemli iyileştirmeler yapacak ve değerler yaratacak uzun soluklu bir süreçtir. Bu sürecin ilk adımları atılmaya çalışılmaktadır. Bu uzun yolculukta kararlı ve inançlı bir duruşun önemine dikkat çekmeyi görev biliriz.