

# KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN COSO MODELİ BAĞLAMINDA TAŞRADAKİ UYGULANABİLİRLİĞİ: İHALELERDE UYGULANMASINA YÖNELİK İKİ VAKA ANALİZİ

Mustafa Kemal TOPCU\*

## ÖZET

Kamuda iyi yönetim uygulamaları kapsamında yapılan düzenlemeler ile kurumsal yönetim ilkeleri yerleştirilmiş, değer katan süreçlere yoğunlaşmış ve alınan dersler ile sürekli gelişim hedefi benimsenmiştir. Anılan uygulamalar çerçevesinde getirilen düzenlemelerden birisi de kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması olmuştur. Mali hizmetler birimlerinde teşkil edilen bir şube ile yapılandırılmaya çalışılan sistem esasen, alt kademe çalışanlardan üst kademe yöneticilere kadar bütün personelin içinde yer aldığı, gerçek zamanlı veri paylaşımı, risk kontrolü ve düzenleyici müdahaleye izin veren bir yapıyı öngörmektedir. Ancak, merkezde yapılan çalışmalar sürmesine rağmen taşralarda iç kontrol sisteminin henüz kavranmadığı anlaşılmaktadır. Makalede, bu durumu yansıtan iki vaka incelenerek iç kontrol sisteminin uygulanabilirliği tartışılmaktadır. Sonuç olarak teşkilat etkinliğinin sağlanamadığı, kontrol ortamının yeterli seviyede tesis edilemediği, risklerin etkin olarak yönetilemediği, merkez teşkilat ile taşra teşkilatı arasında zaman zaman kopukluk yaşandığı ve taşradaki uygulamanın arzu edilen sıklıkla izlenemediği görülmektedir. Bu kapsamda, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırıcı yönde bazı tespitlerde bulunulmakta, kamu idarelerince alınacak tedbirler ele alınmakta ve bazı önerilerde bulunulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İç denetim, İç Kontrol, Kamu İhaleleri, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi.

## APPLICABILITY OF PUBLIC INTERNAL CONTROL SYSTEM AT PROVINCIAL LEVEL IN THE CONTEXT OF COSO MODEL: TWO CASE STUDIES REGARDING PUBLIC TENDERS

### ABSTRACT

Corporate governance principles are formed, processes that add value are focused on, and continuous development target is adopted with lessons learned in concordance with regulations made within the scope of public good governance applications. The establishment of internal control system is one of those regulations brought within the framework of the said applications. The system, which is tried to be structured with a branch situated in financial services units, actually foresees a structure which includes all personnel from the low levels to the upper level managers and which allows real time data sharing, risk control and regulatory intervention. However, it is understood that the concept of internal

\* İnsan Kaynakları Müdürü, Ankara Sanayi Odası

control could not be understood by the provincial units although structuring efforts are still continuing at central units. In this study, two case studies are evaluated to discuss the applicability of the internal control system. As a consequence, it is seen that organizational efficiency cannot be achieved, control environment cannot be established at an adequate level, risks cannot be managed effectively, a discrepancy between central unit and provincial unit is experienced, and the provincial application cannot be monitored with the desired frequency. In this scope, some observations are made to increase the effectiveness of the internal control system, measures to be taken by public authorities are discussed, and some recommendations are made.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Control, Public Tenders, Corporate Governance, Risk Management.

## **GİRİŞ**

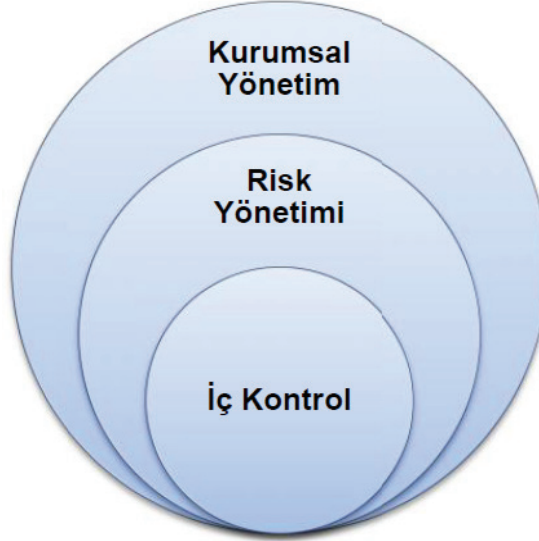
Türkiye, kamu yönetiminde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir çığır açmış ve gelişmiş ülkelerdeki uygulamaları kendisine uyarlamıştır. Bu kapsamda küresel anlamda genel kabul görmüş iyi yönetim uygulamaları olan şeffaflık, sorumluluk, hesap verebilirlik ve adillik kamu yönetiminin de temel ilkeleri olarak kabul edilmiştir.

Bu ilkelerin bir bütünü olarak isimlendirilen kurumsal yönetim, hile ve yolsuzlukların önlenmesi açısından son derece önemli, paydaş yaklaşımını benimseyen bir yönetim şeklidir. Kurumsal yönetim veya yönetişim; kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimi olarak tanımlanabilmektedir. Kapsamlı bir yönetim tarzını yansıtan yönetişim; kamu-özel ve sivil toplum, devlet-devlet dışı, ulusal-uluslararası kurum ve aktörler arasındaki etkileşimi içerisine alan geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Güzelsarı, 2003: 19). Böylelikle devletle özdeşleşen klasik yönetim anlayışı yerini yönetime katılmaya vurgu yapan ve toplumsal, yönetsel ve siyasal aktörler arasındaki etkileşimli ilişkileri düzenleyen yönetişime terk etmiştir.

Kurumsal yönetimin küresel çapta kabul görmesinin sebepleri arasında finansal istikrara, yatırımlara ve ekonomik büyümeye olan katkısı yatmaktadır (OECD, 2004). Ayrıca, kurumsal yönetimle elde edilen iyileştirmelerle topluma daha kaliteli hizmet sunulabilmekte ve toplumsal refah artırılabilir.

Türkiye, kurumsal yönetim kavramıyla TÜSİAD tarafından 2002 yılında yapılan bir çalışma ile tanışmıştır. Ağırlıklı olarak OECD tarafından benimsenen ilkelere dayanan bu rapordan sonra, kurumsal yönetim ilk olarak Sermaye Piyasaları Kanunu mevzuatı ile uygulamaya geçmiştir. Kamu idareleri bu kavramla ancak 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile tanışmıştır. Bu Kanun ile birlikte, aynı zamanda AB standartlarına uyum da sağlanmıştır. Kamu

kurumlarındaki yeni yönetim anlayışı ve uygulamaları kapsamında hayata geçirilen bu düzenlemeler manzumesinde ayrı bir yer tutan uygulama ise kamu yönetimi için tamamen yeni bir olgu olan iç denetim ve iç kontrol olmuştur. Bu iki uygulama ile dış denetim anlayışının hâkim olduğu bir yapıda, kontrol bileşeninin daha fonksiyonel kullanımı amaçlanmıştır. Nitekim kurumsal yönetimi oluşturan ana unsurlardan birisi de üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunların arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması olarak Kamu İç Denetim Standartlarında (Standart Nu.2110) yer almıştır. Bu çerçevede süreç iyileştirme temelli, yönetime değer katmayı hedefleyen, danışmanlık ve eğitimi de içeren makul bir güvence sağlayan iç denetim devreye sokulmuştur. İç denetimin ana işlevi kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve yönetimin bu kapsamda yönlendirilmesidir. İç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki Şekil-1'de yer almaktadır.



**Şekil 1:** İç Kontrol-Risk Yönetimi-Kurumsal Yönetim İlişkisi

İç denetim bu süreçleri incelerken aynı zamanda kurumsal bütünlüğü sağlama ve muhafaza etme gibi bir görevi de yerine getirmektedir (KPMG, 1999). İç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkililiğini değerlendirerek kurumsal yönetim sürecine katkı sağlamaktadır. Sürekli gelişmeyi sağlayan dinamik bir anlayışa sahip olan iç kontrol sistemi, kurumun varlıklarını korumak, varlıkların etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kurumun kuruluş amaçlarına ve mevzuata uygun olarak kullanımını sağlamak, yürütülmekte olan kurum faaliyetleri hakkında düzenli ve zamanında güvenilir bilgi sunmak, yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemek

maksadıyla tesis edilmesi hayati önem taşıyan bir sistemdir. Bu çerçevede Kanun ile birlikte ikincil mevzuatlarla kadrolar ihdas edilmiş, iç kontrol sisteminin tesis edilmesi yönünde hizmet alımının önü açılmış ve gerekli eğitimler verilmiştir. Mevcut durumda, kamu idarelerinde iç kontrol birimlerinin kurulması ve sistemin işletilmesi için gerekli idari ve yasal şartlar sağlanmıştır. Ancak iç kontrolün işleyişinin tam olarak sağlandığını ifade etmek şu an için mümkün görünmemektedir (Güner, 2009a; Akyel, 2010). Özellikle taşra teşkilatında iç kontrolün uygulandığını iddia etmek neredeyse imkânsızdır.

Ayrıca, kamu idarelerinde iç kontrol sistemi bu güne kadar sadece kavramsal düzeyde incelenmiş (ör.; Güner, 2009a; Akyel, 2010; Türedi, 2011), nadir olarak uygulamalı araştırma yapılmıştır (ör.; Güner, 2010; Usul vd., 2011). Uygulamalı araştırmaların ağırlıklı olarak özel sektörde yapıldığı görülmektedir. Yiğittop (2008) özel hastane işletmelerinde, Duman (2006) tekstil sektöründe, Ömürbek ve Altay (2008) ve Gönen ve Ergun (2008) otel işletmelerinde, Gönen (2009) KOBİ'lerde, Özbilgin (2010) aracı kurumlarda, Sevim ve Gül (2012) elektronik işletmelerde ve Akbulut (2012) ayçiçek yağı sektöründe iç kontrol sistemini değerlendirmiştir. Bu açıdan bakıldığında, örnek iki vaka analiz edilmek suretiyle ortaya konan inceleme sonuçları, konu hakkında noksanlığı hissedilen görgül çalışma ihtiyacının karşılanmasına bir nebze de olsa katkı sağlayabilecektir. Benzer şekilde, görgül çalışmalara dayalı olarak tespit edilen mevzuatın uygulanmasındaki eksikliklere yönelik ortaya konan iyileştirme önerileri ile olumlu örgüt iklimi ve pozitif çalışma ortamının tesis edilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada yöntem olarak vaka analizi yöntemi kullanılmaktadır. Vaka analizleri genellikle güncel bir kavramı gerçek hayat koşullarına uyarlamaya ilişkin yapıldığından (Patton ve Appelbaum, 2003) iç kontrol sisteminin kamuda yerleşmesine katkı sağlayıcı bir yaklaşım içermektedir.

Bu kapsamda ele alınan kamu ihalelerine ilişkin vakalar her ne kadar genel bütçeli bir idareye bağlı taşra biriminde gerçekleşmiş olsa da diğer idareler için örnek teşkil etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın tüm kamu idarelerine uyarlanabileceği değerlendirilebilir.

Bu çerçevede iç kontrol sisteminin incelenmesi ve uygulamasının değerlendirilmesine yönelik tasarlanmış bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde ilk önce iç kontrol olgusu kavramsal olarak ele alınmakta ve COSO modeli açıklanmaktadır. Müteakiben araştırmanın yöntemi açıklanmakta ve iki vaka verilmektedir. Üçüncü bölümde vakalar kamu iç kontrol standartları kapsamında tartışılmaktadır. Son bölümde ise sonuç ve bazı iyileştirme önerileri yer almaktadır.

## **1. KURAMSAL ÇERÇEVE**

İç kontrolün tasarlanmasının sebebi kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak olarak ifade edilmektedir (INTOSAI, 2004; Akyel, 2010). Bu açıdan iç kontrol sistemi, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerin oluşturduğu bir sistemdir (Ömürbek ve Altay, 2011). Kısacası iç kontrol, idarenin örgüt yapısını, işleyişini, görev, yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan ve idarenin çalışanlarının tamamının görev üstlendiği dinamik bir süreçtir (Türedi, 2011).

Birbiriyle uyumlu, birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan iç kontrol sistemi (Atmaca, 2012) risk odaklı bir yaklaşım gerektirmektedir. Böylelikle, iç kontrol sistemi, sorunların ortaya çıkmasını engellemekte ya da ortaya çıkan sorunlara belirlenmiş çözüm yollarının uygulanmasını sağlamaktadır (Güner, 2009a). Burada iç kontrol sisteminin kendisinin bir süreç olduğu, ancak diğer yönetsel süreçlerde çıktılara ulaşmak için kullanılan bir araç olduğu ifade edilebilir.

Akyel (2010) yönetim ve organizasyonun ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol sisteminin doğru tanımlanması ve yerinde algılanmasının önemine değinmekte ve sistemin kurumun dışındaki paydaşlara verdiği güvenceden bahsetmektedir. Kurumların etkin iç kontrol işletimine sahip olduğunun güvencesini vermesi yeterli görülmemekte, aynı zamanda sistemin güvenilirlik ve geçerliliğini üçüncü taraflara, üst yöneticiye, dış denetçilere, hatta kamuya gösterebilmeleri gerekmektedir (ECIIA, 2005: 22). Vergi vererek kamu kaynağının oluşumuna katkı sağlayan toplum üyeleri artık bu vergilerle oluşturulan kaynakların nasıl kullanıldığını görmek istediklerini rahatlıkla dile getirmektedir (Önen ve Özmen, 2011).

Bu gelişmeler ışığında, Türk kamu yönetimi iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsemiştir (Akyel, 2010). Bu bağlamda, 2007 yılında yayınlanan Kamu İç Kontrol Standartlarında COSO modeli temel alınmıştır (Güner, 2009a).

“Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” olarak anılan Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonları Komitesi, iş ahlakı, etkili iç kontrol ve kurumsal yönetim aracılığıyla finansal raporların kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesiyle 1985 yılında oluşturulmuştur. İsmi de bu komitenin İngilizce adının baş harflerinden alan COSO modelini geliştiren bu örgütler; Amerikan Muhasebeciler Derneği, Amerikan Mali Müşavirler Derneği, Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve İç Denetçiler Enstitüsü’dür. İlk çalışmasını hileli finansal raporlamanın nedenlerini tanımlamak üzerine hazırlayan komisyon, iç kontrolün önemine değinmiş ve finansal olmayan faaliyetlerin de yer aldığı daha geniş bir kavram olduğunu vurgulamıştır (Gürkan, 2009). Komisyon, iç kontrole yönelik COSO modelini ise özel

sektörde uygulanmak üzere 1992 yılında geliştirmiştir. Etkili bir iç kontrol sisteminin işleyişini kolaylaştırmak amacıyla geliştirilen model, değişen ihtiyaçlar ve faktörler çerçevesinde dinamik bir şekilde kendisini yenilemiş ve en son 2013 yılı içerisinde son revizyonunu yapmıştır.

İç kontrol uygulamalarında en çok tercih edilen model olan COSO modeli 2000'li yıllarda sıkça karşılaşılan şirket iflasları sonucunda daha fazla kabul görmüştür. Benzer modeller arasında Cadburry, CoCo, Turnbull, KING, CobiT, eSAC ve SysTrust modelleri sayılabilir (Sevim ve Gül, 2012). Standart bir kontrol sistemi sürecini meydana getirme ve bu sistemin geliştirilmesine hizmet etme anlayışı ile geliştirilen (Atmaca, 2012) COSO modelini diğerlerinden ayıran iki temel özellik risk odaklı olması ve mali olmayan süreçleri de kapsamasıdır (Güner, 2009a). Ayrıca, COSO modeli farklı bölümlerin ihtiyaçlarının karşılanmasında ortak bir yapı oluşturması ile de bütüncül bir yaklaşım getirmektedir.

COSO modeline göre iç kontrol sistemi birbiri üzerine inşa edilen ve eş zamanlı uygulanabilen beş bileşenden meydana gelmektedir. COSO modelinin grafiksel bir gösterimi aşağıdaki şekilde yer almaktadır.



**Şekil 2:** COSO Modeli

Modelin temelinde yer alan kontrol ortamı, beş unsurdan en önemlisi ve yönetilmesi en zor olanıdır (Lightle vd., 2007). Kontrol ortamı; tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi daha soyut kavramları içermektedir ve gücünü üst yönetimden almaktadır. Kontrol ortamının ana belirleyicisi kurum çalışanlarının kontrol bilincinin üst yönetim tarafından etkilenebilme derecesidir. Zayıf bir kontrol ortamı COSO modelinin diğer bileşenlerini anlamsız kılarken, etkili bir kontrol ortamı modeli desteklemekte ve güçlendirmektedir (Lightle vd., 2007).

COSO modelinde kontrol ortamının bileşenleri dürüstlük ve etik değerler, yönetim felsefesi ve yönetim tarzı, yetkinliklere bağlılık, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımları, insan kaynakları yönetimi politikaları ve uygulamaları olarak tanımlanmıştır (COSO, 1994). Yumuşak kontroller olarak da ifade edilen bu kavramlar kurumsal yönetimin dürüstlük, etik değerler ve hukukun üstünlüğüne bağlılık ilkeleri ile uyum sergilemektedir (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 2013).

Bu çerçevede, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği de kontrol ortamına ilişkin “Etik Değerler ve Dürüstlük”, “Miyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler”, “Personelin Yeterliliği ve Performansı” ve “Yetki Devri” standartlarını düzenlenmiştir.

Kontrol ortamının tasarımı kurumsal kültüre uygun olmayan davranışlara şahit olan her personelde rahatsızlık yaratabilmelidir (Waters ve Chant, 1982). Holmes ve arkadaşları (2002) etik dışı davranışların ortaya çıkarılmasında iç denetimin rolünün yaklaşık %15, dış denetimin %10, çalışanların ihbar ve şikâyetlerinin %45, örgüt dışı ihbar ve şikâyetlerin %22, diğer mekanizmaların (adli makamlar, yasal uygulamalar gibi) %8 rolü bulunduğuna işaret etmektedir. Lightle ve arkadaşları (2007) da bir kurumda etik davranışın uygulanıp uygulanmadığı hakkında bilgi edinmek için çalışanların algılarının ölçülmesinin iç denetçiler tarafından uygulanacak en uygun yöntem olduğunu belirtmektedir.

Kontrol ortamında vurgulanan diğer bir husus idarelerin güncel uygulamaları takip edebilmesi ve yasal bağlamda zafiyet yaşanmasının önlenmesi için kapsamlı ve mevzuata uygun yazılı prosedür ve düzenlemelerin hazırlanmasıdır. Personelin hizmet içi eğitim görmesi bu çerçevede karşılaşılabilecek insan hatalarını önleyici mahiyette olacaktır. Üst yönetimin kurumun hedeflerinin başarıyor olduğundan emin olabilmesi, personelin görev tanımları ile yetki ve sorumluluk dağılımlarının uygunluğuna bağlıdır.

Modelin ikinci aşaması risk değerlendirmeye ilişkindir. Esasen sürekli bir faaliyet olan risk değerlendirme iç kontrolün tesis edilmesi aşamasında belirgin bir şekilde yapılırken faaliyetlerin icrası esnasında sürekli göz önünde bulundurulmaktadır. Risk yönetimi açısından kurum hedeflerine ulaşılmasını olumsuz etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığı ve olumsuz etkilerinin ölçülmesi önem taşımaktadır (Gürkan, 2009). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine göre belirlenen standartlar “Planlama ve Programlama” ile “Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” şeklindedir.

Tanımlanan risklere uygun hareket tarzları belirleyebilmek için yürütülen faaliyetler kontrol faaliyetleridir. Bu aşama risklerin uygun iç kontrol yöntemleriyle sistematik ve disiplinli bir şekilde azaltılmasını içermektedir. COSO modelinin üçüncü aşaması olan kontrol faaliyetleri çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, altı standardı “Kontrol stratejileri ve yöntemleri”, “Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi”, “Görevler ayrılığı”, “Hiyerarşik kontroller”, “Faaliyetlerin sürekliliği” ve “Bilgi sistemleri kontrolleri” olarak belirlemiştir:



İç kontrolü destekleyen diğer bir unsur da bilgi ve iletişimdir. COSO modelinin bu bileşeni diğerlerini bütünlüyci ve tamamlayıcı mahiyettedir. Hiyerarşik yapı içerisinde prosedürlere uygun bir şekilde üstten aşağıya olabileceği gibi hem resmi hem de gayri resmi olarak aşağıdan yukarıya doğru da işleyebilir. İç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinde rol oynayan çalışanlar faaliyetlere ilişkin sorunları, sosyal davranış kuralları aykırılıkları ve politika ihlallerini raporlayabilmektedir (INTOSAI, 2004: 45).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği bilgi ve iletişimi “Bilgi ve iletişim”, “Raporlama”, “Kayıt ve dosyalama sistemi” ve “Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi” olmak üzere dört standarda bağlamıştır.

İç kontrol sisteminin son bileşeni ise etkili bir izleme yapabilmek maksadını gütmektedir. İyi tasarlanmış ve yerinde uygulanan izleme faaliyeti; iç kontrol sürecine ilişkin problemlerin zamanında tespitini, karar verme sürecinde kullanılan bilgilerin daha kaliteli üretilmesini, daha doğru ve güvenilir finansal bilgi üretimini ve iç kontrol sürecinin etkililiğini temin etmektedir (COSO, 2009). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği tarafından bu amaçla “İç kontrolün değerlendirilmesi” ve “İç Denetim” düzenlenmiştir. İç kontrolün değerlendirilmesi sürecin öz değerlendirmesini kapsarken, iç denetim bağımsız iç denetçiler tarafından sürecin değerlendirmesidir.

## **2. YÖNTEM**

Bu çalışmada yöntem olarak vaka analizi tercih edilmiştir. Araştırmacıyı bu yönetime motive eden unsurlar; kamu yönetiminde güncel bir konu olan iç kontrol sürecinin kavramsal olarak ele alınmasına karşın görgül çalışmalarla desteklenmemesi, güncel olan bu kavramın somut örneklerle gerçek hayat koşullarına uyumlaştırılması ve konuya bütüncül bir yaklaşım getirmesidir. Ayrıca, iç kontrol sisteminin temel aldığı COSO modelini test etmek için de kullanılabilir en uygun yöntem vaka analizi olarak durmaktadır. Çünkü vaka analizleri sadece hipotez türetmekte değil aynı zamanda kuramları test etmede de yararlanılan bir araştırma yöntemidir (Patton ve Appelbaum, 2003).

Vaka analiz yöntemi özellikle uygulamaya dayalı araştırmalarda önemli ölçüde kullanılmaya başlanmıştır (Güner, 2010). Vaka analizleri genellikle güncel bir kavramı gerçek hayat koşullarına uyarlamaya ilişkin yapılmaktadır (Patton ve Appelbaum, 2003). Yin (1984) de araştırmacının yönlendirme yapamadığı ve karmaşık gerçek hayat olgularına güncel bir yaklaşım gerektiği durumlarda vaka analizlerinin kullanılmasını tavsiye etmektedir. Vaka analizleri konuya daha bütüncül yaklaşım getirmekte ve gerçek yaşanmış olayların özelliklerinin kavranmasını ve detaylı açıklanmasını sağlamaktadır (Patton ve Appelbaum, 2003).



Diğer taraftan, vaka analizleri daha çok gözlemler, arşivler, mülakatlar ve anketler yoluyla bilgiye ulaşılması ve bu sebeple verilerin niteliksel yöntemlerle toplanmasından dolayı güven sorununa yol açabilmektedir (Patton ve Appelbaum, 2003). Gummesson (1991) vaka analizlerinde güveni, araştırmacının kimliğinin de etkilediğini ifade etmektedir. Çünkü araştırmacının teoriler, teknikler, kurumsal bağlam, örgütsel kültür ve kişisel özellikler hakkındaki bilgisi vaka analizinin anlaşılabilirliğini artırmaktadır (Patton ve Appelbaum, 2003). Bu sebeple, vaka analiz yöntemi diğer yöntemlere kıyasla daha öznel bir yapıdadır (Rowley, 2002). Bu bağlamda vaka analizlerindeki temel sorunsalın geçerlik olduğu ileri sürülebilir (Patton ve Appelbaum, 2003). Bu eleştirilere rağmen, başka yöntemleri kullanma imkânı bulunmayan ve güncel konuları işleyen araştırmalar için vaka analizleri açıklayıcı bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir (Rowley, 2002).

Bu kapsamda, araştırmacının sorunsal kamu iç kontrol uygulamaları açısından merkez-taşra uyumsuzluğu olarak belirlenmiş ve iki vaka yardımıyla sorunsal daha net ortaya konmuştur. Vakaların analizi COSO modeli temelinde geliştirilen Kamu İç Kontrol Standartları kapsamında yapılmıştır. Bu kısımda vakalar detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

### **2.1. Vaka 1: X Bakanlığı Y İli Z İdaresi Garaj Yapım İşİ**

İhalesi 2011 yılı içerisinde yapılan yapım işini tek istekli olarak ihaleye katılan bir yüklenici üstlenmiştir. Sözleşme şartlarına göre yapım işinin süresi bir aydır. Yapım işinin kapsamı iki adet 65 metre uzunluğunda çok bölmeli sac çatılı garaj inşaatıdır. Her iki garajın arka bölmesi emniyet duvarı ile çevrilecektir. Projesinde 11 kalem iş sıralanmıştır.

Yüklenicinin işi zamanında bitiremeyeceğine ilişkin başvurusu ile yapım işi bir ay uzatılmış ve cezai işlem uygulanmıştır. Müteakiben yüklenicinin başvurusu, yapı denetim heyetinin teklifi ile ihale yetkilisi geçici kabul komisyonunu teşkil etmiş ve işin geçici kabulü yapılmıştır.

Yaklaşık altı ay sonra araç bakımı yapılırken 10 tonluk bir kamyon geri manevra esnasında garaj emniyet duvarına temas etmiş ve duvar tamamen yıkılmıştır. Aynı gün kurulan idari tahkikat heyeti araçtaki hasarı sadece 3 cm çapında bölgesel bir boya kopması olarak tespit etmiş, teknisyen ile birlikte üç çalışana kusurlu bulmuş ve ayrıca teknik bir heyet tarafından yapım işinde yüklenicinin bir kusuru olup olmadığının tespitini gerekli görmüştür. Harcama Yetkilisi Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğünden teknik heyet talep etmiş ve yıkılan duvarın incelenmesini temin etmiştir. Teknik heyet düzenlediği rapor ile yüklenicinin bir kusuru bulunmadığını bildirmiştir. Bunun üzerine Harcama Yetkilisi sorumlular hakkında yasal işlem başlatılmasını istemiştir.

Yapılan araştırma ve tahkikat sonucunda yapım işinin ihale ve edim süreçlerinde kusurlar bulunduğu tespit edilmiştir. Yapım işinin ihale ve sözleşme hükümlerine

uygun yürütülmediğine şahit olan çalışanların da ifadelerine başvurulmuştur. Yine personelin çektiği bazı fotoğraflardan da yapım işi sürecinin uygun yürütülmediği açık bir şekilde görülmüştür. Araştırma ve tahkikatı yapan yönetici tarafından elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

- İhale dosyasını hazırlayanlar bu konuda eğitim almamıştır.
- İhtiyaç sahibi makam olarak imzası bulunan yetkili, mevzuat hakkında bilgi sahibi değildir.
- İhale komisyonu 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na uygun teşkil edilmemiştir. Komisyonunda işin uzmanı bulunmamaktadır.
- Geçici Kabul Komisyonu 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na uygun teşkil edilmemiştir. Komisyonun tamamı işin uzmanı değildir.
- Projede belirtilen işlerde fiili imkânsızlıktan yapılamayacak işler yer almaktadır.
- Hakediş raporu Ağustos 2011 ayı itibarıyla düzenlenmiş ve Eylül 2011 ayı itibarıyla yapım işi kabul edilmiş gösterilmesine rağmen yapım işinin (personelin ifadesi doğrultusunda) Ocak 2012 ayı içerisinde tamamlandığı tespit edilmiştir.
- Yükleniciye ödeme 26 Aralık 2011 tarihinde yapılmıştır.
- Yapım işinde fen kurallarına ve projesine aykırı imal edilen duvarın yıkılması sonucunda talep edilen teknik rapor talebin tamamını karşılamadığı gibi gerçeği yansıtmamış ve bilirkişi tarafından gerçekler net bir şekilde ortaya konmamıştır.

Bu bulgular sonucunda Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'te idarenin taşradaki en üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin aynı kişide birleşmesi halinde kamu zararına ilişkin değerlendirmenin üst yönetici tarafından yapılacağı belirtildiğinden, durum üst yöneticiye bildirilmiştir. Ancak söz konusu işte harcama yetkilisi üst yönetici olmadığı ve harcama yetkilisi ile üst yönetici aynı kişide birleşmediği için İdarenin bir üst makamı tarafından değerlendirme yapılması uygun bulunmuştur. Akabinde yapılan idari tahkikat sonucunda adli takibat kararı verilmiştir.

Bu işlemler esnasında yüklenici tarafından verilen dilekçe ile İdare hakkında şikâyetçi olunmuş ve yapım işinde kullanılan malzemelerinden bir kısmına zorla el konulduğu iddia edilmiş, kendisine de zorla iş yaptırıldığı belirtilmiştir. Ayrıca yüklenici yapı denetim heyet başkanının dolaylı olarak rüşvet talebinde bulunduğunu ileri sürmüştür. Bu gelişmeler üzerine adli ve idari yeni bir inceleme süreci başlatılmıştır.

## **2.2. Vaka 2: X Bakanlığı Y İli Z İdaresi Temizlik Malzemesi Alımı İşİ**

İhalesi Temmuz 2012 ayı içerisinde yapılan temizlik malzemesi alımı işine ait ihale dosyası, Muayene ve Kabul Komisyonu tarafından Eylül 2012 ayı içerisinde

incelenmiştir. Dosya muhteviyatındaki malzemeden yaklaşık üçte birine ait teknik şartnamenin bulunmadığı tespit edilmiştir. İhale yetkilisine bir yazı ile muayene kriterleri belli olmadığından muayenenin yapılamayacağı, ayrıca teknik şartname olmadan ihale yapılmasının mevzuata uygun olmadığı bildirilmiştir. İhale yetkilisi malzeme alımına devam etmiş, hatta yükleniciye eksik malzemelerini tamamlaması için ihtar çekmiştir. Yüklenici malzemeleri tamamlamış ve teslim hazır hale getirmiştir. Muayene ve Kabul Komisyonu tarafından muayenenin yapılamayacağına tekrarlanması sonucunda İhale Yetkilisi tarafından Bakanlığa görüş sorulmuş, çıkar yol bulunmadığı için sözleşme feshedilmiştir. Daha sonra, temizlik malzemelerinin bir kısmı pazarlık usulü ile bir kısmı doğrudan temin edilmek suretiyle aynı yükleniciden tedarik edilmiştir.

Muayene ve Kabul Komisyon Başkanı'nın yaptığı inceleme neticesinde elde ettiği bulgular aşağıdaki gibidir.

- İhale Komisyon Başkanının bulunmadığı bir dönemde ihale süreci başlatılmıştır.
- İhale Komisyon Başkanı vekili konuya hâkim olmadığı gibi tam bir sorumluluk içerisinde hareket etmemiştir.
- İhtiyaç sahibi makam dosyayı kontrol etmeden onay vermiştir.
- İzin dönemi olması nedeniyle personel sıkıntısı yaşanmaktadır.
- İhale yetkilisinin mevzuat bilgisinin yeterli olmadığı düşüncesiyle alt kademe tarafından sorun olmayacağı değerlendirilmiştir.
- İhtiyaç temininde geç kalınması sebebiyle acele edilmiştir.
- İhale dosyasını hazırlayanlar daha önceki yıllarda aynı dosya ile malın temin edildiğini ifade etmiştir.
- Mevzuat değişiklikleri takip edilmemiş, personelin bilgilendirilmesi için olanak tanınmamıştır.

Muayene ve Kabul Komisyon Başkanının mevzuata aykırılık olduğu gerekçesiyle müracaatta bulunması sonucunda idari tahkikat yapılmış ve adli takibat kararı verilmiştir.

### **3. TARTIŞMA**

İç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmaması varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suiistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilir. Ne var ki, kamu idarelerinde iç kontrolün işleyişinin tam olarak sağlandığını ifade etmek şu an için mümkün görünmemektedir (Güner, 2009a;

Akyel, 2010). Güner (2010) tarafından yapılan olay araştırması sonucunda da kamu idarelerinde etik değerler ve etik uygulamalar yeterli seviyede görülememektedir. Sayer ve Barutçu (2010) da kamu ihalelerinin en yaygın ve en fazla kamu zararına yol açan yolsuzlukların yaşandığı alan olduğunu belirtmektedir.

Öte yandan, iç kontrol sistemi açısından kamu yöneticilerinden beklenen üç temel davranış; mevzuatı sadakatle ve doğru bir biçimde uygulamak, yolsuzluk ve yozlaşmayı önlemek ve kamu yararını korumaktır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011). Bunlarla birlikte, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (2011) tarafından yapılan küresel anket sonuçları da iç kontrolün uygulanması ile elde edilecek faydalar hakkında farkındalığın artırılmasının gerekliliğini ortaya koymuştur. Güner (2009b) de Türkiye açısından iç denetim farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu rapor etmektedir.

Bu sebeple çalışmada ele alınan kamu ihalelerine ilişkin örnek olayların incelenmesi; iç kontrol standartları bağlamında kamuda iç kontrol algısının anlaşılması ve iç kontrolün yaygınlaştırılması açısından ipucu vermesi bakımından önem taşımaktadır. Kamu ihaleleri doğurduğu sonuçlar itibarıyla yönetsel olduğu kadar mevzuat açısından da bağlayıcıdır. Ancak bu çalışmanın kapsamı vakaların kamuda iç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi ile sınırlıdır.

Kamu iç kontrol sistemi beş bileşen ve on sekiz standarttan oluşturulmuştur. Bileşenlerin ve standartların birbirlerine göre bir üstünlükleri olmadığı gibi birbirini tamamlayıcı ve bütünleştirici bir yapı göstermektedir. Bu kısımda kamu iç kontrol standartları hakkında genel bilgi verilerek, bağlamlarında vakalar incelenmektedir.

### **3.1. Kontrol Ortamı**

Kamu İç Kontrol Standartları ele alındığında, kontrol ortamının tüm örgütsel ve yönetsel süreçleri barındırdığı ve kontrol ortamının uygunluğu sağlanmadığı takdirde iç kontrol sürecinin uygulanamayacağı görülmektedir. Bu sebeple ilk temel bileşen olarak kontrol ortamı ele alınmıştır. Keza, 5018 sayılı Kanun ile yöneticiler kapsamlı yönetim anlayışıyla uygun çalışma ortamı oluşturmakla mükellef kılınmıştır. Ayrıca etkin, verimli ve yeterli bir iç kontrol sistemi ancak uygun kontrol ortamında uygulanabilir (Türedi, 2011).

Kamu İç Kontrol Standartlarından temel bileşen olan kontrol ortamına ilişkin standartların ilki etik değerler ve dürüstlüğe ilişkindir. Bu kapsamda hesap verebilirlik ve etik, kamu yönetimine karşı ortaya çıkan güven krizinin aşılması ve kamu yönetiminde dürüstlüğün sağlanması için kullanılan anahtar kavramlardır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011). Etik, içsel bir süreç olarak öz kontrolü ve sorumluluğu belirtirken, hesap verebilirlik bireysel davranışların dışsal denetimine atfedilmektedir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011). İhale Komisyon Başkanının bulunmadığı bir dönemde ihale sürecinin mevzuata uygun olmayan bir şekilde başlatılması, İhale Komisyon Başkanı vekilinin sorumluluk bilinci ile hareket etmemesi ve alt kademe tarafından

İhale Yetkilisinin mevzuat bilgisinin yeterli olmadığı düşünülmesi kontrol ortamına ilişkin “Etik ve Dürüstlük” değerlerinin bu İdare’de yer edemediğini göstermektedir.

Bununla birlikte, ihale işlemleri konusunda mevzuata uygunluk, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine riayet etme konusunda direnç sergilenmektedir. Örneğin, temizlik malzemeleri alımının yapılamayacağı muayene komisyonu tarafından bildirilmesine rağmen, mevzuata aykırı şekilde malzemeler teslim alınmıştır. Sözleşmenin feshedilmesinin akabinde malzemeler iki gruba ayrılmış, teknik şartnamesi olmayanlar doğrudan temin yoluyla, diğerleri pazarlık usulü ile aynı yükleniciden alınmıştır. Sayer ve Barutçu (2010) idarelerin ihale usullerinden kaçmak için ihtiyaçları bu şekilde kısımlara bölerek temin etme yolunu tercih ettiğini ifade etmektedir. Araştırmacılar pazarlık usulünü, etik dışı uygulamaların en çok görüldüğü alanlardan biri olarak değerlendirmektedir.

İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olduğu kadar, kurum dışı paydaşlara da güven veren bir olgudur. Yöneticiler 5018 sayılı Kanun ile mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Yöneticiler bu sorumluluğu yerine getirmek için merkez ve taşra teşkilatından yararlanmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları da bu hususu “Miyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler” başlığı ile düzenlemiştir. İç kontrol tepe yönetimi dâhil tüm kurum çalışanlarının da içinde yar aldığı bir süreç olması nedeniyle iş tanımlarında zımnî de olsa yer alması gerekmektedir (PIFC Expert Group, 2004).

Birinci vakada yer aldığı üzere, İdare’nin bünyesinde yapım işleri konusunda uzman birisinin bulunmadığı Geçici Kabul Komisyonu yapılanmasından anlaşılmaktadır. Keza projede belirtilen işlerde fiili imkânsızlıktan yapılamayacak işlerin bulunmasının da bu sebepten ileri geldiği düşünülmektedir.

Standartlardan üçüncüsü personelyeterliliği ve performansını düzenlemektedir. Vaka analizleri Harcama Yetkilisinin görevlerini tam olarak bilmediğini ve ehil olmayan personel tarafından uygun olmayan şekilde yönlendirildiğini göstermektedir. Çünkü söz konusu ihalelerden mal alımının daha önceki yıllarda aynı şekilde yapılması, yapım işine ilişkin ihalede ise komisyonların uygun teşkil edilmemesi ve ehil olmayan personel görevlendirilmesi Yönetici’nin teknik yetersizliğine ve mevzuat bilgisi eksikliğine delalet etmektedir. Bu şekilde kurum amaçlarının gerçekleştirilmesine de bir katkı sağlanamamaktadır (PIFC Expert Group, 2004). Hâlbuki harcama yetkilisi malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, standartlara uyulmasının sağlanmasından ve mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludur (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005, Madde 8).

Kontrol ortamına ilişkin bir diğer standart ise yetki devrine yöneliktir. İncelenen vakalar açısından herhangi bir yetki devri söz konusu olmadığından bu kapsamda bir değerlendirme yapılmamıştır.

### **3.2. Risk Değerlendirmesi**

Kamu İç Kontrol Sisteminin ikinci aşaması risk değerlendirmesine ilişkindir. Esasen sürekli bir faaliyet olan risk değerlendirme, iç kontrolün tesis edilmesi aşamasında belirgin bir şekilde yapılırken faaliyetlerin icrası esnasında sürekli göz önünde bulundurulmaktadır. İç kontrol sisteminin temel amacı, kurum üst yönetimi dâhil tüm çalışanlarına, kurumun hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olup destek verirken, kurum risklerinin etkin yönetilmesini sağlamaktır (Gürkan, 2009).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne göre belirlenen risk değerlendirmesi kapsamındaki standartlardan birisi planlama ve programlamadır. Planlama, yönetimin temel fonksiyonlarından birisidir. Yönetimin temel dört bileşeni planlamanın yanı sıra örgütlenme, yürütme ve kontrolünden oluşmaktadır. Planlama yönetime hangi kurumsal hedeflere hizmet edileceğine ve ulaşılmasında yerine getirilecek faaliyetlerde yol göstermektedir (Güner, 2009). Planlama herhangi bir kısıt olmadan faraziyelerden yola çıkarak görevlerin yerine getirilmesini içerirken, programlamada finansal kısıt başta olmak üzere insan, zaman ve materyal gibi kaynakların nasıl kullanılacağı ortaya konulmaktadır.

Heriki vakayönetimdeki planlama ve programlama zafiyetini ortaya koymaktadır. Özellikle zaman planlaması açısından ihale süreçlerinin iyi yönetilememesi mevzuata uyum problemini de beraberinde getirmiştir. Yapım işi ihalesinde risk analizi yapılmaması işin uzaması ve zamanında bitirilememesi ile sonuçlanmıştır. Mal alım işinde ise ihtiyaç analizinin zamanında ve yerinde yapılmaması sözleşmenin feshine neden olmuştur. Bu durumlar idari yapının tümünü kapsayan ve esasları önceden belirlenmiş kontrol sistemlerinin bulunmadığını göstermektedir (Akyel, 2010).

İç kontrol faaliyetlerinde öncelikle riskli alanlar belirlenmektedir. Bu nedenle sistemin bir diğer standardı risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır. İç kontrol finansal olan ve olmayan bütün süreçleri kapsadığından, riskler değerlendirilirken finansal etkilerin yanında özellikle kurumsal itibara olabilecek muhtemel etkiler de değerlendirilmelidir (KPMG, 1999). Risk analizi için kullanılacak yöntemler çeşitlense de riskin meydana gelme olasılığı ile muhtemel etkileri ve sebep-sonuç ilişkisi ortaya konabilmelidir.

Kamuda cari harcamalarla yatırım harcamaları arasındaki dengesizlik yönetimin icra döneminde performansını göstermek istemesi nedeniyle cari işlere doğru yönelim göstermektedir. Bu yönetim zafiyetinin bir devamı olarak görülebilecek bir uygulama ise taşrada idareye bağlı tek yönetici olması hasebiyle iç kontrol sisteminin dışındaymış algısının geliştirilmesidir. Ne var ki, bu anlayış en yüksek risk olan kurum itibarını zedelemeye sebep olabilmektedir. Her eksikliğin ve yetersizliğin temeli bir iyi yönetim ilkesinin ihlâline kadar uzanmaktadır. Tespit edilmemiş veya önlem alınmamış bazı riskler çok yıkıcı sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle, kurum itibarı risk yönetimi açısından kamu idarelerinde ilk sırayı almaktadır.

Riskler bireysel, örgütsel ve çevresel faktörlerden etkilenmekte ve her kurum için farklılık sergileyebilmektedir. Ancak regülasyonlara uyum, yeteneklerin yönetimi ve sosyal sorumluluk küresel bağlamda ilk on risk arasında yer almaktadır (Ernst&Young, 2010). Kamu idareleri de dinamik bir yapıya sahip kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında bu risklere maruz vaziyettedir. Vaka analizleri de incelenen idarenin güncel mevzuatı takip etmemesi sonucu bu riskleri yaşadığını göstermektedir.

### **3.3. Kontrol Faaliyetleri**

Tanımlanan risklere uygun hareket tarzları belirleyebilmek için yürütülen faaliyetler kontrol faaliyetleridir. COSO modelinin üçüncü aşaması olan kontrol faaliyetleri çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği altı standart belirlemiştir. Bu kapsamdaki standartların ilki olan kontrol stratejileri ve yöntemleri, yönetsel uygulamaların etkililiğine yardımcı olmaya yönelik süreçleri, politikaları ve prosedürleri içermektedir (Atmaca, 2012). Kontrol strateji ve yöntemleri bir önceki aşamada tespit edilen riskleri azaltmak amacıyla uygulanmaktadır. Kontroller sayesinde çalışan, iş tanımındaki yetki ve sorumluluklarını bilir hale gelmektedir (Ömürbek ve Altay, 2011).

İç kontrol sistemi önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve telafi edici faaliyetlere ilişkin kontrollerin bütününden meydana gelmektedir. Kontrollerin temel amacı, uygulandıklarında risklerin meydana gelme olasılığını azaltmalarıdır. Kamu ihale sürecinde kontroller bütünlük bir şekilde farklı seviyelerde yerleşik bir şekilde yapılmaktadır. İhale dosyasının ihtiyaç makamı tarafından hazırlanmasından sonra ihale komisyonu tarafından incelemeye tabi tutulması örnek verilebilir. Muayene ve kabul işlemleri de esasen satın alma sürecinin kontrolünü teşkil etmektedir. Vaka analizlerinde kontrol işlemlerinin yeterli derecede yapılmadığı, yapılsa dahi ihale yetkilisinin mevzuat bilgisinin eksikliği ve uygun olmayan şekilde yönlendirilmesi sonucunda yeterli derecede işlemediği görülmektedir. Özellikle ikinci vakada yer aldığı üzere, muayene ve kabul komisyonu tarafından kontrol tesis edilmiş ve söz konusu malların muayene edilemeyeceği bildirilmesine karşın mal alımına devam edilmiştir. Nihayetinde merkez teşkilatının yönlendirmesi ile sözleşme feshedilmiştir.

Kamu iç kontrol standartlarından bir diğeri de prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesini gerektirmektedir. İdare kapsamında yürütülen faaliyetlerde güncel ve mevzuata uygun prosedürün ve düzenlemelerin hazırlanması iç kontrol sisteminin temel taşlarından birini teşkil etmektedir. İç kontrol sisteminin dinamik yapısı risklerin belirlenmesi ve kontrol prosedürlerinin geliştirilmesine de yansımıştır (KMPG, 1999). Ancak bu şekilde standardizasyon sağlanarak kamu hizmetlerinin işleyişinde karşılaşılabilecek eksik ve aksak hususların önüne geçilebilecektir. Çünkü riskler olumsuzlukları barındırdığı gibi kendilerini ortadan kaldıracı veya uygun kontrolleri geliştirebilecek fırsatları da sunmaktadır (Türedi, 2011). Vaka analizlerinden bu hususun kritik görevler için dahi yapılmadığı anlaşılmaktadır.



İç Kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetlerine ilişkin standartlardan bir diğeri olan görevler ayrılığı ilkesi, kurum içerisinde finansal ve finansal olmayan işlemlerden sorumlu olanların açık bir şekilde tanımlanmasını gerektirmektedir (Atmaca, 2012). Ne var ki, yöneticinin mali mevzuata ilişkin fiillerde yardımcı veya danışman sıfatıyla kullandığı personel, yapı denetim heyeti başkanı olarak tamamlanmamış bir yapım işi için kabule hazır tutanağını tanzim eden, temizlik malzemeleri alımına ilişkin ihale dosyasını ihale komisyonu başkan vekili olarak inceleyerek, tamam olmayan dosya muhteviyatı ile ihale yapılmasını uygun bulan kişidir. Hâlbuki her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dâhilinde yürütülmelidir. Nitekim iç kontrolün etkin bir şekilde uygulanabilmesi için mali yetki ve sorumluluklar bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi gerekmektedir (5018 sayılı Kanun, Madde 57). Aksi takdirde hata veya usulsüzlük ihtimali de artmaktadır (PIFC Expert Group, 2004).

Hiyerarşik kontroller de kontrol faaliyetlerini oluşturan standartlar içerisinde yer almaktadır. İç kontrol bir işlemi kontrol etmekten ziyade, yönetim açısından idarenin tümüne hâkim olmaktır (Gürkan, 2009: 172). Bu sebeple, iç kontrol standartları içerisinde hiyerarşik kontrollerle idarenin bağlı olduğu teşkilat yapısı içerisindeki denetim ve gözetimlere de yer verilmiştir. Bu çerçevede bilgi ve iletişim açısından raporlama standardı da geliştirilerek idareye sorumluluk yüklenmiştir.

Ancak, taşra teşkilatı üzerinde merkezin kontrolünün eksikliği, yapılan müracaatlara verilen cevapla ortaya konmaktadır. Birinci vakada durumun Bakanlığa bildirilmesine karşın üst yönetim olayı incelemek yerine idarenin bir üst makamına havale etmeyi uygun bulmuştur. İkinci vakada da İdare durum hakkında bilgilendirilmesi ve sözleşmenin feshi yönünde İdare'yi yönlendirmesine karşın, hiyerarşik kontrol anlamında kendi yetkilerini kullanmamıştır. Çünkü üst yönetim iç denetimi yasal bir zorunluluk olarak görmemekte ve uygulamalara destek vermemektedir (Güner, 2010). Hâlbuki etkili bir iç kontrol için doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yöneticiler önem taşımaktadır (Akyel, 2010). Ayrıca, kamu yöneticileri yürüttüğü hizmetler, kullandığı yetki ve kaynaklar sebebiyle daha çok hesap verebilir olmak durumundadır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011). Bu şekilde şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri uyarınca kurumsal yönetim uygulamalarının yerleşmesi de kolaylaşmaktadır (Atmaca, 2012).

Kamu mali mevzuatı uyarınca, harcama yetkilileri hesap verebilirlik ve sorumluluk açısından üst yöneticiye doğrudan bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle harcama yetkilisi aynı zamanda merkezin iç kontrolü taşrada uygulayabilmesi için kullandığı bir kontrol mekanizmasıdır. Harcama yetkilisi, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludur (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005, Madde 8).

Burada görüldüğü gibi üst yöneticinin kontrolünü yapmaktan imtina etmesi, iç kontrolün tam anlamıyla sahiplenilmediğini de göstermektedir. Hâlbuki etkin bir iç kontrol sistemi yönetim felsefesi ile hayat bulabilmektedir (Gönen, 2009). Ayrıca yönetimin tavrı üretken bir örgüt kültürünün yaratılması ve etkili bir kontrol sistemi için temel olan pozitif çalışma ortamının oluşturulması için de bir gerekliliktir. Çünkü iç kontrol sisteminin tesis edilerek etkili bir şekilde uygulandığı işletmelerde çalışanların kurumsal bağlılık, işbirliği ve sorumluluk duyguları daha fazla gelişmiştir (Holmes vd., 2002).

Faaliyetlerin sürekliliği standardı İdare'nin görevlerinin aksamadan devamı için gerekli tedbirlerin alınmasını salık vermektedir. Bu çerçevede ilgili görevlerin dağılımının yapılmasında kaynakların uygun kullanımından, iş zenginleştirme ve iş rotasyonundan, faaliyetlerin koordinasyonu ve entegrasyonuna, İdare geniş kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşım sergilemelidir. Mevzuata uyum kapsamında güncellenen düzenlemelerin takip edilerek ilgili personele iletilmesi de faaliyetlerin sürekliliğini temin etmektedir. Vakalar bu açıdan ele alındığında, ikinci vakada görüldüğü üzere izin dönemi olması nedeniyle personel sıkıntısı yaşanmış, İhale Komisyon Başkanlığı gibi kritik bir görevin yedeklenmesi için yeterli derecede hassasiyet sergilenmemiştir.

Bilgi sistemleri kontrolleri kontrol faaliyetleri içerisinde giderek önem kazanan bir standart olarak ön plana çıkmaktadır. Bilişim alanındaki gelişmelerle birlikte hazır yazılımların kamu sektöründe de kullanımı yaygınlaşarak artmaktadır. Programların istekleri karşılayacak şekilde çalıştığından emin olunabilmesi için sürekli kontrol edilmesi gerekmektedir. Vaka analizleri kapsamında iç kontrolün bu bileşeni incelenmemiştir.

### **3.4. Bilgi ve İletişim**

İç kontrolü destekleyen diğer bir unsur da bilgi ve iletişimdir. Kamu İç Kontrol Sisteminin bu bileşeni diğerlerini bütünleyici ve tamamlayıcı mahiyettedir. Böylelikle yöneticilere geçerli, doğru ve gerekli bilgi zamanında iletilebilecektir (Türedi, 2011).

Bilgi ve iletişim, yönetim ve çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesine imkân tanıyan sistemler ve raporlar bütünüdür (Atmaca, 2012). Bilgi ve iletişim aracı olarak yaygın bir şekilde kullanılan araçlardan birisi de bütçedir. Bütçe, merkezin taşra üzerindeki kontrolünün de temel bileşenidir. Özellikle performans denetiminin uygulanabilirliği açısından bu bileşen daha da önem kazanmaya başlamıştır.

Bu standartla hayat bulması istenen konu hiyerarşik iletişim olduğu kadar yatay iletişimdir. Hiyerarşik yapı içerisinde yönetim kadrosu vasıtasıyla çalışanlara talimatları ulaştırabildiği gibi, en alt seviyeden başlayarak, üst yöneticiye kadar oluşan sonuçlar, eksiklikler ya da meydana gelen olaylar ile ilgili bilgiler iletilebilmelidir (Alpman, 2007). Bunun yanı sıra, akranlar arasında herhangi bir iletişim eksikliği de bulunmamalıdır.

Ancak vaka analizleri sonucunda bilgi ve iletişimin yalnızca üstten aşağıya doğru işlediği görülmektedir. Bu kontrol ortamının şekillendirilemeyeşinin doğal bir sonucudur. Çünkü ihale yetkilisinin aynı zamanda birinci amir olması, personeli uygun olmasa da ihale yetkilisinin isteği doğrultusunda hareket etmesine zorlamaktadır. Bu çerçevede yatay iletişim hayata geçme şansı da bulamamaktadır. Hâlbuki kamu yönetiminde mali sorumluluk doğuracak işlemlerde amirin emir verme yetkisi bulunmadığı gibi doğacak sorumluluk da bireyseldir.

Bilgi ve iletişim açısından diğer bir standart ise raporlamadır. İç kontrol raporları aksayan yönler, iyileştirme yapılacak alanlar, değer yaratan süreçler ve faaliyetlerin etkililiği konusunda detaylı bilgiler sunmaktadır (Güner, 2009). Vaka analizleri kapsamında iç kontrolün bu bileşeni incelenmemiştir.

Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamındaki diğer bir standart da kayıt ve dosyalama sistemidir. İç kontrol sistemi, kurumdaki tüm işlemlerin belgelendirilmesini ve gerçekleştiği dönemde doğru kaydedilmesini gerektirmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği açısından bilgi ve belgelerin fiziki korunması için önleyici ve düzeltici tedbirlerin alınması önem taşımaktadır (Türedi, 2011). Bu standardın gereğinin yerine getirilmesi açısından İdare'nin kabule hazır olmayan bir yapım işi için geçici kabul yaptığı, hatta olmayan bir iş için hakediş raporu tanzim ettiği görülmektedir. Dönemi içerisinde ödemenin yapılabilmesi için belgelerin tamamlandığı ve yükleniciye ödemenin yıl sonunda yapılabilirdiği anlaşılmaktadır. Bu tarz etik ve hukuk dışı davranışlar, usulsüzlük, riyakârlık ve manipülasyonlar toksik liderlerin tipik özellikleri arasında sayılmaktadır (Walton, 2007). Kurumun, çalışanların ve sistemlerin toksik liderlerin davranışlarından zarar görmemesi için, ihale mevzuatına aykırı davranan yetkililer hakkında ağır cezai yaptırımların ciddiyle uygulanması bu tür durumları önleyebilecek niteliktedir (Sayer ve Barutçu, 2010).

Bu bileşen kapsamında önemli bir yer tutan standart hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkindir. Özellikle bu vakalarda görüldüğü üzere klasik ve gelişime kapalı yönetim anlayışına sahip yönetici, personel üzerinde baskı oluşturarak ihbar ve şikâyetlerin önünü de kapalı tutma meylinde ve bu tarz davranan personeli de yıldırma suretiyle diğer personel üzerinde baskı oluşturmaktadır. Hâlbuki bilgi ve iletişimin düzenlendiği standartlar hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesini de içermektedir. Kontrol ortamı o şekilde tasarlanmalı ki kurumsal kültüre uygun olmayan davranışlara şahit olan her personel rahatsızlık duymalı ve gerekli girişimlerde bulunabilmelidir (Waters ve Chant, 1982). Etik dışı davranışların ortaya çıkarılmasında çalışanların ihbar ve şikâyetlerinin %45, örgüt dışı ihbar ve şikâyetlerin %22 olduğu belirtilmektedir (Holmes vd., 2002).

Ne var ki, Harcama Yetkilisi iki ihalenin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle müracaatta bulunan Muayene ve Kabul Komisyon Başkanını görevden almak ve görev yerinin değiştirilmesini sağlamak, akranları yanında küçük düşürmek ve hakaret

etmek, mevzuata aykırı bir şekilde idari yaptırımlar uygulamak ve ceza vermek ve sosyal yardım sandığından faydalandırmamak gibi eylemlerle personeli yıldırma ve şikâyet mekanizmasını devre dışı bırakma gayreti içerisinde olmuştur. Bu baskıyı diğer çalışanlar üzerinde de hissettirmek suretiyle bu tür girişimleri engellemeye çalışmıştır.

### **3.5. İzleme**

İç kontrol sisteminin son bileşeni ise etkili bir izleme yapabilmek maksadını gütmektedir. İyi tasarlanmış ve yerinde uygulanan izleme faaliyeti; iç kontrol sürecine ilişkin problemlerin zamanında tespitini, karar verme sürecinde kullanılan bilgilerin daha kaliteli üretilmesini, daha doğru ve güvenilir finansal bilgi üretimini ve iç kontrol sürecinin etkililiğini temin etmektedir (COSO, 2009).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği tarafından bu amaçla düzenlenen standartlar ve değerlendirmelerden ilki iç kontrolün değerlendirilmesine yöneliktir. İç kontrolün değerlendirilmesi esasen iç kontrolün etkili işleyişinin güvencesini sunmaktadır (COSO, 2009). İdareler ancak bu şekilde iç kontrol sistemine ilişkin problemlerin farkına zamanında varabilir, karar verme süreçlerine çıktı üretebilir. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005) öz değerlendirme bağlamında ilk aşama olarak Harcama Yetkilisini, yetkilendirilmiş ve belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlu kılmıştır. Ayrıca idarelerin bünyesinde teşkil edilen her türlü denetleme ve değerlendirme faaliyetleri ile hiyerarşik kontroller de değerlendirilmenin bir parçasıdır.

Bu vaka analizlerinde üst yönetim, daha alt kademedeki birimi görevlendirmekle bu sorumluluğunu yerine getirmiş görünmektedir. Ancak kontrol faaliyetinde aksamalar olduğu, vakalarda personelin benzer işlemleri daha önce yaptıklarını belirten ifadelerinden anlaşılmaktadır. Böylelikle kontrol, bir aksaklık meydana gelmediği müddetçe kullanılmayan bir yönetim fonksiyonu olarak algılanmaktadır.

Kamu iç kontrol sisteminin son standardı ise iç denetim fonksiyonunu ihtiva etmektedir. İç kontrol sistemi kamuda uluslararası standartlara uygun şekilde oluşturulmuş; ancak, aynı standartlar çerçevesinde işletilememiştir (Gürkan, 2009). Standartlara uygun şekilde iç kontrol sisteminin yılda en az bir defa kontrol edilmesi gerekmektedir. Değerlendirmedeki eksiklikler işletim körlüğüne neden olmaktadır. İç denetim, etkin faaliyet göstererek bu eksikliği giderebilir. Çünkü iç denetim, iç kontrolün önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmektedir. Aynı zamanda iç denetim, iç kontrol sistemlerinin yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme becerisini değerlendirerek, etkililiğini artırmaktadır. Bununla birlikte, iç denetim, kurum içine ve kurum dışına etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı hakkında yeterli bir güvence de vermektedir.

Güncel iç denetim anlayışı; paydaş ve iç müşteri anlayışını benimseyen, süreç odaklı, yumuşak kontrollere dayalı, soyut varlıkları hesaba katan, risk temelli, iyi uygulamaları yayan ve proaktif bir yaklaşımdır (PIFC Expert Group, 2004). Ancak, üst yönetim desteği ve görevlerin ayrılığı ilkesi gibi iki temel unsurdan yoksun olan bir iç kontrol sistemi, yönetim tarafından iç denetimin de ihmal edilmesi ihtimalini doğurmaktadır (Dabbağoğlu, 2009). Nitekim iki vaka analizi de kamuda henüz paydaş yaklaşımının benimsenmediğini, çalışanların bir iç müşteri olarak algılanmadığını, yumuşak kontrollerin anlaşılmadığını, iyi uygulamaların yaygınlaştırılmadığını ve herhangi bir sorun yaşanmadıkça problemin tespit edilemediğini göstermektedir.

## **SONUÇ**

Bu çalışmada kamu ihalelerine ilişkin iki vaka Kamu İç Kontrol Standartları bağlamında ele alınmıştır. Öncelikle Türkiye için yeni bir uygulama olan iç kontrol hakkında genel bir bilgi verilmiş, müteakiben bir taşra teşkilatında yaşanan iki ihale süreci incelenmiştir. Vaka analizleri risk odaklı ve mali olmayan süreçleri de kapsayan COSO modelini temel alan Kamu İç Kontrol Standartları bağlamında tartışılmıştır.

Sonuç olarak, Türk kamu yönetimindeki iç kontrol sisteminin kapsayıcı bir mahiyette olmadığı görülmüştür. Bu bulgu literatürde yer alan diğer çalışmalarla örtüşmektedir (ör.; Akyel, 2010). Hâlbuki iç kontrol sistemi, tepe yönetimden en alt kademeye kadar tüm personelin doğal parçası olduğu bir sistemdir. Kurumsal yönetim sürecinde ilerleme sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi gerekmektedir. İç kontrol esasen bir işlemi kontrol etmekten öte, yönetim açısından idarenin bütününe, çalışan açısından ise faaliyet veya sürecin tümüne hâkim olmaktır (Gürkan, 2009).

Zira hiyerarşik yapı içerisindeki kontroller ile strateji biriminde yapılan ön mali kontrol dışında, idari yapının tümünü kapsayan ve esasları önceden belirlenmiş kontrol sistemlerinin bulunmayışı yapısal bir risk oluşturmaktadır. Kontrol, yönetimin temel bir fonksiyonu olduğu için, her kademedeki yöneticinin öncelikle kendisinin uyması ve uygulaması gerekmektedir.

Öyle ki, harcama yetkilisi, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludur (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005, Madde 8).

İç kontrol, kişilerin hileli yollara başvurması ve güvenliğin suiistimal edilmesi, çalışanlar arasında dâişıklı dövüş gerçekleştirilmesi suretiyle kasten engellenebileceği gibi sağlıksız alınan kararlar, dikkatsizlik, dalgınlık veya usul veya

kuralların bozulması suretiyle ihlal edilebilir (Alpman, 2007). Etkin bir iç kontrol sistemi; kurumsal faaliyetlerde etkililiği, verimliliği ve ekonomikliği sağlayacağı gibi işletme içerisinde suiistimallere olanak vermeyecek, her kademedeki yönetimin yanlış kararlar almasını önleyecek ve devletin kaynaklarının israf edilmesini önleyecektir (Ömürbek ve Altay, 2009; Atmaca, 2012).

Vaka analizlerinden alınan dersler literatürde yer alan bulgularla örtüşmekte ve kavramsal çalışmaları saha uygulamaları ile desteklemektedir. İdare'nin bazı faaliyetlerine ilişkin güncel, kapsamlı ve mevzuata uygun yazılı prosedür ve düzenlemeler bulunmamakta (Akyel, 2010; Türedi, 2012), bulunsa dahi harcama yetkilisi gibi yönetici pozisyonundaki personel tarafından bilinmemektedir.

Örneğin; her iki vaka analizinden görüleceği gibi ne harcama yetkilisi ne de ihtiyaç makamı olarak idare görevlisi ihale dosyasının muhteviyatı hakkında bilgi sahibi değildir. Bu da Türedi (2012) tarafından iç kontrolün uygulanamamasının sebepleri arasında gösterilen potansiyel insan yanlışları ve koşulların değişikliği yüzünden prosedürlerin yetersiz kalması gerekçeleri ile örtüşmektedir.

Personelin hizmet içi eğitim eksikliklerinin bulunması sistemin işleyişini aksatan diğer bir konudur (PFIC ExpertGroup, 2004). Hâlbuki iç kontrol sisteminin kurulması hizmet içi eğitim programlarının yapılması ve uygulanması dâhil en küçük birimdeki görev dağılım çizelgesini kapsamaktadır (Türedi, 2011). Harcama yetkilisi dâhil personel satın alma ve ihale sürecine ilişkin yeterli bilgiye sahip olmadığı gibi, harcama yetkilisi yönetici olarak bu konudaki zafiyeti giderici tedbir de almamaktadır.

Personelin yetki ve sorumluluk dağılımlarındaki eksiklikler ve zayıflıklar göze çarpan hususlardır. Personelin yetkinliklerine uygun teşkilat etkinliği sağlayacak bir görevlendirme ve yedekleme yapılmadığı görülmektedir. İhale Komisyon Başkanlığı gibi kritik bir görev için hassasiyet sergilenmemiş, yedek olarak görevlendirilen personel sorumluluk bilinci gösterememiştir. Alınabilecek tedbirler arasında personelin kurs görmesini sağlamak ya da başka kamu idarelerinden personel talep etmek gibi hususların yer aldığı düşünülürse, daha uygun, maksadı tahakkuk ettirecek, örgütsel hedeflere hizmet edecek ve personel ve kurum performansını arttıracak görevlendirme de yapılabilir.

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler sistemin uygulanmasından sorumlu tutulmaktadır (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005, Madde 8). Ancak vakalarda görüldüğü üzere ne taşrada çalışanın dâhil olduğu bir kontrol mekanizması ne de hiyerarşik kontrolün yer aldığı bir sistem işletilememiştir. İdarenin periyodik olarak iç kontrolün işleyişini test etmesi gerekmektedir. Bu çalışmalarda mülakat ve anketlere de yer verebilir. Ayrıca sadece uygulamaların gözlemlenmesi yetmeyebilir,

çalışanlar, aileleri, yükleniciler, diğer kamu kuruluşları, özel şirketler ve toplumun fikrinin de alınması uygun olabilir. Bununla birlikte yöneticinin kendisi de zaman zaman gayri resmi ortamlarda kontrol ortamına ilişkin görüşleri alabilir.

Öne çıkan diğer bir husus da iç denetimin henüz iç kontrol sisteminin etkililiğini denetleyecek deneyim ve tecrübeye sahip olamayışdır (Gürkan, 2009; Akyel, 2010). İç denetim sisteminin etkili kullanılmadığı AB ilerleme raporunda da dile getirilmektedir (AB Komisyonu, 2013: 9). İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterli, uygun ve etkin olup olmadığı hakkında üst yönetimi bilgilendirmek durumundadır. Ancak, denetimlerin mali ve uygunluk denetiminin dışına taşmadığı bilinmektedir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin iç denetçiler ve üst yöneticilerin algılarını ölçen bir araştırma sonucunda etkin bir denetimin yapılamadığı belirlenmiştir (Gürkan, 2009: 174).

Bununla birlikte, İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda atama yapılmayan iç denetçi kadro oranını %47 olarak belirtmektedir (İDKK, 2012). Bu durum iç denetçilerin nicelik olarak da yetersizliğine işaret etmektedir. AB Komisyonu (2013: 76) tarafından da ilerleme raporunda iç denetçi sayısındaki düşüşe ve taşra teşkilatında iç denetimin etkin uygulanamayışına yer verilmiştir. Ayrıca, iç denetçilerin iç denetimi gerek teorik gerekse uygulama olarak bilmedikleri, iç denetim metodolojisine hâkim olmadıkları bulgulanmıştır (Güner, 2009b). Bu sebeplerle, harcama yetkililerinin yaptıkları etik ve hukuk dışı davranışların önüne geçilememektedir. Ayrıca, harcama yetkilisi ile birlikte yönlendirici olması beklenen personelin aynı doğrultuda hareket etmesi çıkar birliğini doğurmakta ve kontrol müessesesinin etkili işlemesine engel teşkil etmektedir. Bu bağlamda, iç denetimin daha etkin kullanılması caydırıcı bir nitelik de taşıyabilir.

İç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol ortamının uygun hale getirilmesi iç kontrol sisteminin yaşayabilir dinamik bir yapıda olması için elzendir. Bu sebeple eğitim programları ile personelin bilinçlendirilmesi ve üst yönetimin süreci sahiplenmesi önem taşımaktadır. Açık iletişim kanalları oluşturularak toksik liderliğe müsaade edilmemesi kurum itibarının zedelenmesine mani olabilmek için ayrı bir öneme haizdir. Çünkü toksik liderler açıklığı, yaratıcılığı ve sağlıklı çalışma ortamlarını yok eden sinsi ajanlardır (Walton, 2007). Bu açıdan etik davranışlara uyulması teşvik edilebilir ve özellikle orta kademe yöneticilerinde etik bilincinin oluşturulabilmesi için değişik platformlarda programlar uygulanabilir, iyi uygulamalar ödüllendirilirken, etik dışı davranışlar hakkında idari ve adli takibat başlatılabilir.

İç kontrolün etkinliğinin sağlanabilmesi için dış denetimin iç kontrolü denetim alanına alması önerilmektedir (Akyel, 2010). Dabbağoğlu (2009) tarafından yapılan “bağımsız denetimin yaygın olarak zorunlu olmadığı ülkelerde, işletmelerde iç kontrol sistemine gereken önem verilmediği” tespiti bu öneriye zemin hazırlamaktadır. Bağımsız denetimin kapsayıcı mahiyette olduğu durumlarda iç kontrol önem



kazanmaktadır. Bu kapsamda verilebilecek bir örnek ABD'deki uygulamadır. ABD'de yürürlükte bulunan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bağımsız denetçinin, müşterinin iç kontrol sistemine ilişkin yeterli bilgi edinmesini zorunlu kılmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Ayrıca, bu standart gereği bağımsız denetçi üst yönetimle birlikte mali hizmetler birimlerinin eksikliklerini ve zafiyetlerini de raporlamak durumundadır (Johnston, 2008). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda benzer bir düzenleme ile iç kontrolün etkililiği bağımsız denetim tarafından denetlenebilecektir (TTK, Madde 398). Buradan hareketle kamuda da benzer bir düzenlemeye gidilebilir.

İç kontrolün etkinliğinin sağlanabilmesi için önerilen başka bir husus da bu konuda dış kaynaklardan yararlanmaktır. Özellikle işletme körlüğü oluşması ihtimali yüksek olduğu için hizmet alımı yoluyla gerçekleştirilen iç kontrol sisteminin daha objektif, yapısal ve fonksiyonel olarak daha etkin olma ihtimali yüksektir. Özellikle iç kontrol sisteminin öz değerlendirmesinin sertifika sahibi personel tarafından veya hizmet sağlayıcı tarafından yapılması sürecin dinamizmi ve sürekliliği için bir gerekliliktir. Bu çerçevede çalışanların hizmet içi eğitimlerinin tamamlanması ve gerektiği durumlarda kurum dışı eğitimlerden yararlandırılması kurumsal ve bireysel gelişime katkı sağlayabilir.

Bu çalışma ile iç kontrol sisteminin kamuda tam olarak anlaşılamadığı, yönetim tarafından sahiplenilemediği ve yeterliliğinin denetlenemediği ortaya konmuştur. Çalışmanın genellenebilirliği için görgül çalışmalarla desteklenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede özel sektörde rastlanılan ve saha uygulamasını içeren çalışmaların benzeri kamu idarelerinde tekrarlanabilir. Kalitatif araştırmaların kantitatif çalışmalarla desteklenmesi hem sistemin arzu edilen seviyeye getirilmesine yardımcı olabilir hem de bir yönetim fonksiyonu olarak hak ettiği değerin verilmesine zemin hazırlayabilir. Bu şekilde kamu idarelerinde en az maliyetle, en uygun kalitede, doğru işi doğru yapmak hedefine de hizmet edilebilir.

## KAYNAKÇA

- AB Komisyonu (2013), Turkey 2013 Progress Report, Commission Staff Working Document, SWD (2013) 417 Final, ec.europa.eu/enlargement/pdf/key\_documents/.../tr\_rapport\_2013.pdf, (Erişim Tarihi: 19 Ekim 2013).
- Akbulut, Emre (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma, Electronic Journal of Vocational Colleges, Cilt 2, Sayı 1, 174-187.
- Akyel, Recai (2010), Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye'ye Yansıması, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 43, Sayı 4, 167-191.
- Alpman, Gökhan (2007), İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=7201>, (Erişim Tarihi: 15 Mart 2013)
- Atmaca, Metin (2012), Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.XIV, S I, 191-204.
- COSO (1994), Internal Control – Integrated Framework, Two-Volume Edition, New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants, <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>, (Erişim Tarihi: 15 Mart 2013)
- COSO (2009), Guidance on Monitoring Internal Control Systems, Durham: American Institute of Certified Public Accountants.
- Dabbağoğlu, Kadir (2009), İç Kontrol Sistemi, Journal of Qafqaz University, Sayı 26, 109-115.
- Duman, Songül (2006), İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ECIIA (2005), Avrupa'da İç Denetim-Konum Raporu, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brüksel.
- Ernst&Young (2010), Business Risk Report 2010: The Top 10 Risks for Business, EYGM Limited.
- Eryılmaz, Bilal ve Biricikoğlu, Hale (2011), Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik, İş Ahlakı Dergisi, Cilt 4, Sayı 7, 19-45.
- Gönen, Seçkin (2009), İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:1, 192-217.

- Göner, Seçkin ve Ergun, Ülkü (2008), Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama, Ege Akademik Bakış, Cilt:8, Sayı:1, 183-204.
- Gummesson, Evert (1991), Qualitative Methods in Management Research, Sage Publications, Newbury Park, California.
- Güner, M. Fatih (2009a), Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü, Maliye Dergisi, Sayı 157, 183-195.
- Güner, M. Fatih (2009b), Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, 209-227.
- Güner, M. Fatih (2010), Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 46, 189-200.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009) Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Güzelsarı, Selime (2003), Neo-Liberal Politikalar ve Yönetişim Modeli, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 36, Sayı 2, 17-34.
- Holmes, Sarah A., Langford, Margaret, Welch, O. James ve Welch, Sandra T. (2002), Associations between Internal Controls and Organizational Citizenship Behaviors, Journal of Managerial Issues, Vol.XIV, Number 1, 85-99.
- INTOSAI (2004), INTOSAI GOV 9100: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, Avusturya, [http://www.issai.org/media%28574,1033%29/INTOSAI\\_GOV\\_9100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media%28574,1033%29/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf), (Erişim Tarihi: 15 Mart 2013).
- İbiş, Cemal ve Çatıkkaş, Özgür (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, 95-121.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2012), 2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamulcDenetimGenelRaporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2013)
- İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete Nu.: 26040, Tarih: 31 Aralık 2005.
- Johnston, Jennifer (2008), Internal Control Failure? What Your External Auditor Should Have Told You? Forensic Services News and Events, Expert Perspective, Winter 2008, 7-10.
- Kamu İç Denetim Standartları, Kurul Kararı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Resmi Gazete Nu.: 28027, Tarih: 16 Ağustos 2011.

- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Maliye Bakanlığı, Resmi Gazete Nu.: 26738, Tarih: 26 Aralık 2007.
- KMPG (2009), Internal Control: A Practical Guide, UK: Service Point Ltd.
- Lightle, Susan S., Castellano, Joseph F. ve Cutting, Benjamin T. (2007), Assessing the Control Environment, Internal Auditor, 51-56.
- Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği, Resmi Gazete Nu.: 27159 Mükerrer, Tarih: 04 Mart 2009.
- Mal Alımları Denetim, Muayene ve Kabul İşlemlerine Dair Yönetmelik, Resmi Gazete Nu.: 24968, Tarih: 19 Aralık 2002.
- OECD (2004), OECD Principles of Corporate Governance, Fransa: OECD Publications Service.
- Ömürbek, Vesile ve Altay, Sevil Özge (2011), Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, S.1, 379-402.
- Özbilgin, İzzet Gökhan (2010), Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 12/2, 219-242.
- Önen, S. Mustafa ve Özmen, Bedrettin (2011), Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk, Sayıştay Dergisi, Sayı: 81, 91-110.
- Patton, Eric ve Appelbaum, Steven H. (2003) The Case for Case Studies in Management Research, Management Research News, Vol.26, No.5, 60-71.
- Rowley, Jennifer (2002), Using Case Studies in Research, Management Research News, Vol.25, No.1, 16-27.
- Sayer, Ahmet ve Barutçu, Abdülkadir (2010), Kamu İhaleleri ve Etik Dışı Uygulamalar, Dış Denetim, 76-83.
- Sevim, Adnan ve Mustafa Gül (2012), Elektronik İşletmelerde (e-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt XIV, Sayı II, 91-118.
- Türedi, Hasan (2011), Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 16, 99-127.
- Türedi, Selda (2012), İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, 27-37.

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (2011), Global Survey on Risk Management and Internal Control, <http://www.ifac.org/publications-resources/global-survey-risk-management-and-internal-control> (Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2013).
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (2013), Good Governance in the Public Sector-Consultation Draft for an International Framework, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf> (Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2013).
- Usul, Hayrettin, Titiz, İsmet ve Ateş, Burcu A. (2011), İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:49, 48-54.
- Uzay, Ş. (2009) Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, 1-15.
- Vijayakumar, A. N. ve Nagaraja, N. (2012), Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprise, BVIMR Management Edge, Vol.5, No.1, 1-8.
- Walton, Michael (2007), Leadership Toxicity—An Inevitable Affliction of Organisations? Organisations & People, Vol 14. No 1, 19-27.
- Waters, James A. ve Chant, Peter D. (1982), Internal Control of Managerial Integrity: Beyond Accounting Systems, California Management Review, Vol. XXIV, No. 3, 60-68.
- Weaver, Charles (2003), Toplam Kalite Yönetiminin Dört Aşaması, Çeviren: Tuncay Birkan ve Osman Akinhay, Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Yiğittop, Veysel Murat (2008), Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yin, Robert K. (1984), Case Study Research - Design and Methods, Sage Publications, Beverly Hills.
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu.
- 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.