

Geliş Tarihi: 04.10.2017
Kabul Tarihi: 24.11.2017
DOI : 10.21180/kuiibf.2017434556

TÜRKİYE’DEKİ BELEDİYELERİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN ETKİNLİĞİNİN DIŞ DENETİM BULGULARINA GÖRE ANALİZİ¹

Süleyman AĞMAZ*

ÖZ: İç kontrol sistemi, kurumların amaçları doğrultusunda belirledikleri hedeflerine ulaşılmasına engel olabilecek riskleri en aza indirerek yönetime mevzuata uygun; etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet gösterildiği, varlık ve kaynakların yönetildiği; düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi ile raporlar üretildiği gibi hususlarda makul güvence sağlayan, kurumun tüm çalışanları tarafından hayata geçirilen mali ve mali olmayan bütün yöntem ve süreçleri içeren bütüncül bir yönetim aracıdır. Önemli miktarda kamu kaynağı kullanarak pek çok farklı alanda yerel hizmet sunan belediyelerin sağlıklı bir şekilde yönetilebilmeleri ve hedeflerine ulaşabilmelerinde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sistemi yönetimin en önemli yardımcısı olacaktır. Çalışmada iç kontrol sistemi kavramsal olarak ele alınmakta, sistemin önemine, amacına, unsurlarına ve belediyelerdeki iç kontrol sistemine değinilmekte ve ayrıca Türkiye’deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu bulgularına göre analiz edilmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı; belediyeler için etkin bir iç kontrol sisteminin önemini vurgulamak ve denetimlerde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için katkı sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Kamu İç Kontrol Standartları, Dış Denetim, Belediyeler
JEL Kodu:M40, M42, M48, H72

THE ANALYSIS OF EFFICIENCY OF MUNICIPALITIES’ INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN TURKEY IN TERMS OF OUTCOMES OF EXTERNAL AUDIT

Abstract: The internal control system is a holistic management tool, which includes all financial and non-financial methods and processes conducted by the staff of the institution and provides the administration with reasonable assurance on the functioning of the institution and management of assets and resources in an effective, efficient and economical manner in line with the legislation as well as the production of regular, timely and reliable reports, by minimizing the risks that may hinder the realization of the targets determined in line with the objectives of the institution. An effectively functioning internal control system will be the most important assistant of the administration for the municipalities providing local services in many different areas by using significant amounts of public funds to be managed properly and reach their targets. In this study, the internal control system is addressed as a concept; the importance, purpose and elements of an internal control system as well as the internal control system of the municipalities are examined; and the efficiency of the internal control systems of the municipalities in Turkey is analysed on the basis of the findings of the external audit general evaluation report of the Turkish Court of Accounts. The aim of the study is to emphasize the importance of an effective internal control system for municipalities and to contribute to the elimination of the deficiencies detected in audits.

Key Words: Internal Control, Public sector Internal Control Standards, External Audit, Municipalities

JEL Codes:M40, M42, M48, H72

* Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi S.B.E. İşletme A.B.D. Doktora, suleymanagmaz@sayistay.gov.tr

¹ Bu çalışma doktora tez çalışması kapsamında doktora tez jürisi öncesinde doktora tezinden kısmen yararlanılarak hazırlanmıştır.

1. GİRİŞ

Belediyeler, çok sayıda personel ve kaynakla hizmet sunan faaliyet ve işlem sayısının oldukça yoğun ve çeşitli olduğu kamu idareleridir. Hizmet alan vatandaşların hızlı ve kaliteli hizmet alma taleplerini karşılamak zorunda olan belediye başkan ve yöneticilerinin kurumun bütün faaliyet ve işlemlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı bulunmamakta ve dolayısıyla belediyenin ve birimlerinin hedeflendiği şekilde faaliyet gösterdiğine ilişkin kendilerine güvence verecek bir sisteme ihtiyaçları bulunmaktadır.

Belediyelerde oluşturulan kurumun idari ve mali süreçlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Etkin olarak faaliyet gösteren bir iç kontrol sistemi; etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mevzuata uygun faaliyet gösterilmesi, varlık ve kaynakların korunması ve finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanması amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olarak belediyelerin hedeflerine ulaşması noktasında üst yönetime makul bir güvence sağlamaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, kurumların kuruluş misyonlarını yerine getirmelerinde ve belirledikleri hedeflere ulaşabilmelerinde üst yönetimin en büyük yardımcısıdır.

Belediye yönetimi, iç kontrol sistemlerinin etkin olarak faaliyet gösterip göstermediğini iç kontrolün izleme unsurunda yer alan izleme yöntemlerinden ve belediye başkanına doğrudan bağlı olarak faaliyet gösteren iç denetim biriminin değerlendirme ve önerilerinden faydalanarak değerlendirebilmektedirler. Ayrıca kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliği, kamu idarelerinde dış denetim görevi olan Sayıştay'ın denetimlerinin bir parçası olarak da değerlendirilmektedir. Bu kapsamda Sayıştay, 2012 yılından bu yana kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini değerlendirerek denetim raporlarında iç kontrole ilişkin bulgulara yer vermektedir. Sayıştay tarafından dış denetim kapsamında hazırlanan raporlar, Türk belediyelerindeki iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında önemli bilgiler vermektedir.

Belediyelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin dış denetim bulgularına göre değerlendirildiği bu çalışmada, öncelikle iç kontrol sisteminin tanımı, özellikleri, unsurları, belediyelerde iç kontrol sistemi ve dış denetime ve sonrasında ise belediyelerde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin dış denetim bulguları ve belediyelerin genel yapısı birlikte değerlendirilerek belediyelerde iç kontrol sistemine ilişkin uygulama sorunlarına değinilmektedir.

2. İÇ KONTROL KAVRAMI

İşletme bilminde kontrol; işletmelerde planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ile birlikte yönetim sürecinin gerçekleştirilmesinde kullanılan beş temel yönetsel fonksiyondan biri olarak ele alınmaktadır(Toroslu, 2014:15). Kontrol fonksiyonunun temel amacı, işletme faaliyetleri sırasında görülen hata ve hileleri tespit edip, söz konusu olumsuz olayların tekrar yaşanmaması için önleyici tedbirler almaktır. Bu yönüyle kontrol tıpkı bir ölçme tartma işlemi gibi yöneticilerin işletmede yapılan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir (Çatıkkaş 2005:3).

İç kontrol kavramı ise kurum içinde var olan kontrolleri, kurum dışındaki denetimden ayırmak için kullanılmaktadır (Alagöz, 2008: 98). İç kontrol sistemi ise, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelmektedir. İç kontrol sistemi, işletmelerin amaçlarına ulaşmalarına engel olacak olumsuzlukların önlenmesine ve kurumsallaşmalarına önemli katkılar sağlamaktadır (Hatunoğlu, 2012:173).

Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandallarını takiben ortaya çıkan ve büyük ölçekli şirket iflasları ile gündeme gelen hatalar, hileler ve yolsuzluklar

nedeniyle geçmişten günümüze kadar iç kontrol tanımında ve uygulamasında pek çok değişiklik meydana gelmiş ve gerek yerel gerekse de global düzeyde iç kontrol ve iç denetimin önemi daha da artmıştır. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu eski uygulamaların yetersiz kalması, karşılaşılan krizler ve şirket skandalları kaynaklı olmaktadır (Aytaç, 2014:29).

İç kontrol denince akla gelen ilk organizasyon olan COSO* (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission/Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi), uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında "COSO Raporu" olarak anılan İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (Internal Control - Integrated Framework) isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu raporla iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan COSO modeli geliştirilmiştir[†]. COSO modeli, kısa zaman içerisinde birçok kuruluş tarafından tüm dünyada en çok kullanılan ve kabul gören iç kontrol modeli olmuştur (Uyar, 2009:26).

COSO raporunda iç kontrol; *"bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer personeli tarafından, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal raporların güvenilirliği ile kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreç (COSO, 2013:3)"* olarak tanımlanmıştır.

3. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİ

İç kontrol uygulamalarının, esas itibarıyla özel sektör kaynaklı olduğu ve özel sektör kuruluşlarının yaşadığı finansal problemlere çözüm için geliştirildiği anlaşılmaktadır. Kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına artan tepkiler neticesinde yöneticilerin kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullandıklarına ilişkin hesap vermelerinin önem kazanmasıyla birlikte iç kontrolün kamu sektöründe de kullanılabileceği kabul görmüştür (ÇSGB, 2013:4). Sahip olduğu önem nedeniyle iç kontrol sistemi ile ilgili olarak kamu sektöründe de uluslararası düzeyde birçok düzenleme yapılmıştır.

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de yaşanan ekonomik krizlerin sebebi olarak mali yönetim ve denetim sistemindeki eksikliklerin gösterilmesi, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu ile yapılan kredi anlaşmaları ve AB’ye üyelik sürecinde üst politika belgelerinde yapılan taahhütler kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanlarındaki reform ihtiyacının daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmasına neden olmuştur (Eralp ve Bozbaşı, 2014:2).

Bu gelişmeler ışığında Türkiye’de, kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi yolunda önemli adımlar atılmış (BÜMKO, 2014:2) ve kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasına ilişkin mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. Bu kapsamda iç kontrol kavramı kamu idareleri için mevzuatımıza 2005 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. 5018 sayılı Kanun ve buna ilişkin mevzuat, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında COSO modelini esas almaktadır.

* COSO (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission/Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi) ABD’de finans sektörünün en büyük beş mesleki kuruluşu olan; Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association (AAA)), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)), Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International (FEI)), Yönetim Muhasebecileri Birliği (Institute of Management Accountants (IMA)), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA))’ün katılımıyla 1987 yılında oluşturulmuştur.

[†] COSO modeli, ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda 2013 yılında geliştirilerek COSO 2013 Çerçevesi yayımlanmış ve COSO 1992 orijinal çerçevesinin yerini (15 Aralık 2014 ten itibaren) almıştır.

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinde ise iç kontrol; “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmıştır. Bu tanım; genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun olarak, mali iş ve işlemlerle sınırlı olmadan ve idari kontrolleri de kapsayacak şekilde kurgulanmıştır. Başka bir ifadeyle mali ve mali olmayan tüm süreç ve işlemlere ilişkin kontroller iç kontrol sisteminin kapsamına girmektedir.

5018 sayılı Kanun düzenlemesinden sonra iç kontrol ve iç denetime ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. İkincil mevzuat olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemek üzere İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar hazırlanmıştır.

COSO modeli ile INTOSAI Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği iç Kontrol Standartları esas alınarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile Türkiye’de kamu kesimine yönelik iç kontrol standartları düzenlemesi olan Kamu İç Kontrol Standartları ise 26 Aralık 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde; kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve kamu idarelerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunun sağlanabilmesi için kamu idarelerinin iki yıllık dönem(ler)* için eylem planı hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür. Bu amaçla yine Maliye Bakanlığınca İç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumlu hale getirilmesi için yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarında kamu idarelerine rehberlik yapılması amacıyla Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi hazırlanmıştır.

İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının uygulanması, kurumların iş süreçlerini öngörülebilir hâle getirerek kurumsal faaliyetlerin hazırlanması ve icrası yönünden oldukça önemlidir. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının uygulanmasını sağlamak için; İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planında belirtilen eylemleri, öngörülen zamanlarda ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi Uyum Eylem Planında gösterilen sorumlu birimlere aittir.

4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Kurumların iyi yönetilebilmeleri için belirli iç kontrollerin bulunması bir zorunluluktur. İç kontrol süreçleri uygulamanın en temel amacı, kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek risklerin yönetilmesine yardımcı olarak kurum tarafından belirlenen stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

Bu çerçevede iç kontrolün, kurumlar için bir güvence mekanizması oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen kurumsal hedeflere ulaşmada itici bir güç

* Maliye Bakanlığınca Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesinde ise kamu idarelerinin eylem planlarını hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir.

oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrolün olmadığı veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlar, ölçsüz risk alınmasına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar vermesine ve dolayısıyla varlık ve kaynakların kaybına sebebiyet verecektir (Aksoy, 2005:139-140).

Kurumun belirlediği stratejik amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi temel amacına ise iç kontrol sisteminin genel amaçlarının gerçekleştirilmesi suretiyle ulaşabilecektir. İç kontrol sisteminin genel amaçları, iç kontrole ilişkin genel bir çerçeve çizmektedir. 5018 sayılı Kanununun 56. maddesine göre iç kontrol sisteminin, kurumların belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanacakları beş farklı amacı (genel amacı) bulunmaktadır:

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

İç kontrol bir yönetim aracıdır, bir yönetim kontrolüdür, yönetimin bir parçasıdır. İç kontrol, tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler. İç kontrol, kurum içindeki her kişinin açık ya da zımnî biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynar(Akyel, 2010:95).

Kurum yönetimi, oluşturduğu iç kontrol sistemiyle kurumsal amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılacağı muhtemel riskleri tespit ederek ve bu risklere yönelik kontrol mekanizmaları geliştirmektedir. İç kontrol sisteminin en önemli özelliği kontrol uygulamalarının risk esaslı olarak gerçekleştirilmesidir. İç kontrollerin uygulanmasında katlanılacak maliyetlerde etkinliğin sağlanabilmesi için, kontrol faaliyetlerinin tüm iş süreçlerine değil, risk değerlendirmesi sonucuna göre riskli olduğu düşünülen faaliyet alanlarına uygulanması gerekmektedir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak ölçme ve değerlendirmeler yapılması, riskli alanların belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:50). Dolayısıyla İç kontrol sistemi fayda-maliyet analizi temellidir. Tespit edilen riskli alanlara yönelik olarak uygulanacak kontrol mekanizmalarının maliyeti, risklerin bertaraf edilmesi sonucunda oluşacak faydadan büyük olmamalıdır.

İç kontrol sisteminin risk esaslı olmasının bir diğer sonucu da, sistemin kurumun amaçlarına ulaşmasında kesin bir garanti, mutlak bir kesinlik sağlayamaması makul (kabul edilebilir) bir güvence sağlamasıdır. Başka bir ifadeyle güvenilir bir iç kontrol sistemi işletmenin karşılaşmış olduğu risk unsurlarını minimize eder. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, kendinden beklenen düzeyde riskleri azalttığı ölçüde yönetim için güvenilir sayılır(Toroslu, 2014:82). Başarı olasılığı iç kontrol sisteminin doğasında var olan sınırlamalardan (iç kontrollerin kurumun bütün iş süreçlerine değil de sadece riskli olduğu

düşünülen süreçlerine uygulanmasından, risk değerlendirmelerinin doğruluğundan, insan unsurunun hata ve hilelerinden vb.) etkilenecektir(Yıllancı, 2015:62).

İç kontrol işletmede bir defa kurulan ve kurulduktan sonra hep ilk kurulduğu şekliyle uygulanan statik bir sistem değildir. İç kontrol, kurulduktan sonrada sürekli gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi gereken yaşayan bir süreçtir. (Toroslu, 2014:45). Zamanla koşullarda meydana gelen değişikliklere karşı iç kontrol sisteminin güncellenmemesi, kontrol önlemlerinin yetersiz kalmasına ve iç kontrol sisteminin etkinliğini kaybetmesine sebep olmaktadır (Güredin, 2014:323). İç kontrol, organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum gösteren dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesini sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekmektedir (Özeren, 2004: 3).

6. KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

Kamu İç Kontrol Standartları (KİKS); uluslararası uygulama örnekleri paralelinde, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine yönelik bir alt yapı oluşturulması amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile belirlenmiştir. Kamu İç Kontrol Standartları ile tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin uygulanmasının sağlanması amacıyla idarelerin kullanacakları asgari kurallar tespit edilmiştir. Standartlar, sadece mali kontrol faaliyetlerine değil, bütün idari süreçlere uygulanabilecek niteliktedir. Ayrıca söz konusu standartlar, yönetim sistemlerine ilişkin birçok farklı fonksiyonu birada sunarak idarelerin kurumsal yönetim sürecinde kapsayıcı ve bütünleştirici bir rol üstlenmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:61).

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası kuruluşların düzenlemelerine uygun olarak iç kontrolün unsurlarını(bileşenlerini) Kontrol Ortamı, Risk Değerleme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme olarak düzenleyen 18 Standart ve 79 Genel Şarttan oluşmaktadır. Kamu iç kontrol standartları ve iç kontrolün beş unsuru her kurumda uygulanabilir nitelikte olup her bir unsur, kurumun yapısına bağlı olarak her zaman aynı seviyede yerine getirilemeyecektir. Dolayısıyla her kurumun kendi ihtiyaçlarına uygun bir kontrol sistemi tasarlayıp kullanmasını gerektirmektedir. İç kontrolün unsurları birbirinden bağımsız olmayıp her bileşen arasında yakın bir ilişki mevcuttur.

Aşağıda iç kontrol unsurları (bileşenleri) ve o unsuru oluşturan kamu iç kontrol standartları açıklamalarıyla birlikte yer almaktadır:

6.1. Kontrol Ortamı (Control Environment)

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup *Etik Değerler ve Dürüstlük* (Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesinin sağlanması), *Misyon, organizasyon yapısı ve görevler* (İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımlarının yazılı olarak belirlenmesi, personele duyurulması ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulması), *Personelin yeterliliği ve performansı* (İdarelerin, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlanması, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler alması) ve *Yetki Devri* (İdarelerde

yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmeli, devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılması) standartlarını içermektedir.

6.2. Risk Değerlendirme (Risk Assessment)

Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir. Risk değerlendirme, *Planlama ve Programlama* (İdarelerin, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturması ve duyurması, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamaları), *Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi* (İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmesi ve alınacak önlemleri belirlemesi) standartlarını içermektedir.

6.3. Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri, *Kontrol stratejileri ve yöntemleri* (İdarelerin, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemesi ve uygulamaları), *Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi* (İdarelerin, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlaması, güncellemesi ve ilgili personelin erişimine sunması), *Görevler ayrılığı* (Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaşılması) *Hiyerarşik kontroller* (Yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesi) , *Faaliyetlerin sürekliliği* (İdarelerin, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri alması), *Bilgi sistemleri kontrolleri* (İdarelerin, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmeleri) standartlarını içermektedir.

6.4. Bilgi Ve İletişim (Information And Communication)

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar. Bilgi ve iletişim unsuru; *Bilgi ve iletişim* (İdarelerin, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olması), *Raporlama* (İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanması), *Kayıt ve dosyalama sistemi* (İdarelerin, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olması), *Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi* (İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturulması) standartlarını içermektedir.

6.5 İzleme (Monitoring)

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar. İzleme unsuru; *İç kontrolün değerlendirilmesi* (İdarelerin iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmesi), *İç denetim* (İdarelerin fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlaması) standartlarını içermektedir.

7. TÜRKİYE’DE BELEDİYELER

Belediye kavramı kamu yönetimi sözlüğünde; "*kent niteliği taşıyan bir yerleşim yerinde yaşayanların ortak yerel gereksinmelerini karşılamakla görevli, kamu tüzel kişiliğine sahip ve karar organları halk tarafından seçimle oluşturulmuş yerel yönetim birimi*" olarak tanımlanmıştır (Bozkurt ve diğ.1998:31).

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de yerel yönetimler denildiğinde yaptıkları hizmetlerin halkın günlük yaşantısını yakından ilgilendirmesi dolayısıyla halka en yakın ve en çok gündemde olan yerel yönetim birimi belediyelerdir.

Türkiye’de belediyeler, Anayasada yerel yönetim kuruluşlarından birisi olarak yer almakta ve 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu hükümlerine göre ise “Büyükşehir olmayan illerde hizmet veren belediyeler” ve “Büyükşehir olan illerde hizmet veren belediyeler” olarak iki farklı yapıda faaliyet göstermektedirler. Büyükşehir olmayan illerde bulunan il, ilçe ve belde belediyeleri hangi tür belediye olduklarına bakılmaksızın 5393 sayılı Belediye Kanununa göre yönetilmektedirler. Görev ve sorumlulukları, bakımından söz konusu belediyeler arasında bir ayırım yapılmamış olup büyükşehir belediyeleri dışındaki bütün belediyelerin teşkilat yapıları, görev ve yetkileri aynıdır. Büyükşehir olan illerde bulunan büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerinin görev yetki ve sorumlulukları ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda düzenlenmiştir. Büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerine ilişkin konularda öncelikle büyükşehir belediye kanunu uygulanacak olup bu Kanunda hüküm bulunmaması durumunda tüm belediyelerin kuruluşunu, organlarını, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenleyen 5393 sayılı Belediye Kanunun ilgili maddeleri geçerli olacaktır. Büyükşehir modeli uygulanan kentlerde, makro hizmetler büyükşehir belediyelerine mikro hizmetler ise büyükşehir ilçe belediyelerine verilmiştir.

Aşağıdaki tabloda Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü verilerine göre; türlerine göre belediye sayıları gösterilmiştir:

Tablo 1: Türkiye’de Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı

Büyükşehir Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İl Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	Toplam
30	519	51	400	397	1.397*

Kaynak: Mahalli İdareler Genel Müd. (MİGM) (2017) 2016 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu. s.13

*15 Haziran 2017 tarihi itibarıyla belediye sayısı 1.399’dur

Yukarıda yer verilen tabloya göre toplam 1.397 belediyenin 30’u büyükşehir belediyesi, 51’i il belediyesi, 519’u büyükşehir ilçe belediyesi, 400’ü ilçe belediyesi (büyükşehir belediye sınırları dışında kalan ilçeler) ve 397’si ise belde belediyesidir.

Türkiye'deki nüfusun %77,48'i büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde, %16,38'i diğer belediye sınırları içerisinde, %6,14'ü köy sınırları içerisinde yaşamaktadır. Nüfusu 100.000'in üzerinde 237 belediye bulunmaktadır. Nüfusu 10.000'in altında 711, 5.000'in* altında 530, 2.000'in altında 98 belediye bulunmaktadır. Nüfusu 10.000'in altındaki belediyelerin toplam belediye sayısına oranı %51'dir (MİGM, 2017:15).

Artan hızlı kentleşme ve nüfus artışının yanı sıra teknolojik, sosyal, kültürel ve siyasi gelişmeler sonucu ortaya çıkan yeni hizmet talepleri de yerel yönetimlerce karşılanmaktadır. Ayrıca büyükşehir belediye yapısının yaygınlaşmasıyla birlikte merkezi yönetimin bazı görev ve yetkileri, büyükşehir belediyelerine devredilmektedir. Dolayısıyla yerel yönetimlerin önemi her geçen gün artmakta ve dolayısıyla Türkiye'de mahalli idare maliyesi süratle büyümektedir. Türkiye'de kamu harcamaları içinde yerel yönetimlerin payı 2013 yılı itibarıyla %12,87'tir. Belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşların payı ise %10,51'dir. Oysa yerel ve bölgesel yönetimlerin kamu harcamaları içindeki payı OECD ülkelerinde ortalama %32'dir (TBB, 2015:6). Zamanla yerel yönetimlerin görevlerinin ve mali gücünün oransal ağırlığının daha da artması beklenmektedir.

8. BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Kavram olarak "*İç kontrol*" her ne kadar Türk yönetim sistemine ve mevzuatına AB kaynaklı reform gereksinimleri sonrasında giren yeni bir anlayış ve yaklaşım olarak değerlendirilse de sistemin unsurları analiz edildiğinde, iç kontrolün Türk yönetim sistemine çok fazla yabancı olmadığı görülecektir. Örneğin, kurumlarda oluşturulan organizasyon ve teşkilat yapılarının, yetki devrine, görevler ayrılığına, kayıt ve dosyalama sistemine, raporlamaya, kurum içi yatay ve dikey iletişime, bilgi güvenliğine ve hiyerarşik kontrollere ilişkin prosedürler iç kontrolden önce de uygulama alanı bulan prosedürlerdir (Eralp ve Bozbaş, 2014:17). Türk kamu yönetim sistemi açısından yeni olan husus, iç kontrol uygulamalarıyla halihazırda bilinen ve uygulanan birçok iş ve işlemin sistemleştirilmiş ve standartlara bağlanmış olması ve yönetim sistemimiz içerisinde daha önce örnekleri olmayan stratejik planlama, risk yönetimi, kontrol stratejileri, yönetim bilgi sistemleri ve iç denetim gibi unsurların mevcut sistemimize dahil edilme sürecinin iç kontrol sistemi uygulamalarıyla başlamasıdır.

İç kontroller kurumlara özeldir. İç kontrol sistemi kurumun doğasına ve ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir (Akyel, 2010:85). Tek bir model olarak verilen iç kontrol yapısını, her kurum kendine uyarlamalıdır. Yönetim, yerleştireceği kontrollerin yapısına kendi kurumunu dikkate alarak karar vermeli ve uyarlama işlemini yaparken kurumun özel ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmalıdır. (Alikadıoğulları, 2011:37).

Genel Yönetim kapsamında bir mahalli idare birimi olarak sınıflandırılan belediyelerde; muhasebe işlemleri, bütçeleme ve denetim başta olmak üzere tüm mali işlemlerin temel dayanağını 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelikler oluşturmaktadır.

5018 Sayılı Kanununun 57 inci maddesinde "*Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu*" belirtilmiştir. Buna göre belediyelerde iç kontrol sisteminin işleyişine

* Türkiye'de Kanunen (5393 Sayılı Kanun m.4) nüfusu 5.000 ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilirken, il ve ilçe merkezlerinde belediye kurulması zorunluluğundan dolayı 5000'in altında nüfusu olan belediyeler bulunmaktadır. 530 belediye mer'î mevzuatın zorunlu kıldığı 5.000 nüfus şartını taşımamaktadır.

ilişkin olarak rol alan aktörler sırasıyla; belediye başkanı, harcama birimleri, strateji daire başkanlıkları ve iç denetim birimidir. Dolayısıyla belediyede görev yapan en alt kademe çalışandan en üst yöneticiye kadar herkesin iç kontrol sistemi içerisinde mutlaka belirli bir alanda görev ve sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanununun 11 inci maddesine göre, her kurumun üst yöneticisinin yönetim sorumluluğu gereğince kurumunda mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, işleyişinin gözetilmesi, izlenmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, strateji geliştirme birimi ve iç denetçiler* aracılığıyla yerine getirecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Strateji Geliştirme Birimleri†(SGB); iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmakta ve belediyenin amaçları ile ortaya çıkan sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve iç kontrol sisteminin etkililiği artırıcı tedbirleri üst yönetime önermektedir. SGB'ler iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve izlenmesinde üst yönetimin en büyük yardımcılarıdır. Ayrıca SGB'ler ihtiyaç halinde belediyenin görev alanına ilişkin konularda KİKS'lere aykırı olmayan kurumlarına özgü iç kontrol standartları hazırlayabilmeleri, harcama birimlerinin iç kontrol faaliyetlerinde rehberlik ve koordinasyonun sağlanması gibi görevleriyle hem düzenleyici, belediyelerin harcama birimleriyle birlikte harcama sürecinde yer alarak ön malî kontrol görevini yürütmeleriyle hem de uygulayıcı olarak sistemin içerisinde yer almaktadırlar. Ayrıca SGB'ler Stratejik plan, Performans Programı ve Faaliyet raporunun hazırlanması gibi görevleriyle de iç kontrol sisteminin yönetim merkezi konumundaki birimdir.

İç kontrolün kurulması ve yönetilmesinde üst yöneticiye yardımcı birimlerden diğer birisi de harcama birimleridir. Harcama birimlerinin yöneticileri olan harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrollerin işleyişinden sorumludurlar. Ayrıca tüm harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılması gereken ön mali kontrol faaliyetlerinin, iç kontrol sisteminin bir alt fonksiyonu olarak "*yönetim sorumluluğu*" ilkesi kapsamında yürütülmesi gereken iç kontrol uygulamalarıdır.

Üst yönetim, iç kontrol sisteminin izlenmesi ve değerlendirilmesi alanındaki sorumluluğunu ise iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir. İç denetim; iç kontrol sisteminin yeterliliği, performansı, etkinliği ve işleyişini sürekli olarak denetleyerek sistemin aksayan yönlerine ilişkin değerlendirmelerini raporlayarak ve öneriler sunarak iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde üst yönetime yardımcı olur.

İç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte ve kurumun içyapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, bir başka ifade ile kontrol sürecinin aynası konumundadır. Örneğin, kurumun belirlenen amaçlara uygun davranmasını sağlayan iç kontrol; amaçlara ulaşmaya yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen ise iç denetimidir (Önder, 2008: 28).

* Nüfusu 50.000'in altında bulunan belediyelerde stratejik plan hazırlanma ve iç denetim birimi kurma zorunluluğu bulunmamaktadır.

† 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilenlerin dışındaki görevler, mahallî idarelerde ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimler; strateji geliştirme birimi kurulmayan idarelerde ise bu idarelerin mevcut yapılarında malî hizmetlerini yürüten birimler tarafından bu Yönetmelik hükümlerine göre yerine getirilir (SGB Yön. m.29 Mahallî idareler ile strateji geliştirme birimleri kurulmayan idareler).

9. DIŞ DENETİM

5018 Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun 68 inci maddesine göre dış denetim; “*Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan denetim*”dir. Sayıőtaylar, parlamentoların bütçe hakkının bekçileridir. Yasama organının hükümete verdiği gelir toplama ve harcama yapma izninin yasalar çerçevesinde ve yerinde kullanılıp kullanılmadığı bu kurumlarca denetlenmekte (Bayar, 2005:63) ve denetim sonuçları ise meclislerine raporlanmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunda Sayıştay denetiminin, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, Sayıştay sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır(Sayıştay 2017:1).

Sayıştay'ın, denetim, yargılama, dışa dönük raporlama ve danışma işlevleri söz konusudur. Sayıştay'ın hesap yargısı, denetimin devamı olan bir faaliyettir. Sayıştay denetim faaliyetlerini TBMM adına yürütmekte iken yargılama faaliyetlerinde ise bağımsızdır. Denetim, Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilmekte, hükme bağlama ise denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim üzerine düzenledikleri raporlar esas alınarak Sayıştay dairelerince yapılmaktadır.

9.1 Dış Denetim Türleri Ve İç Kontrol

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 36. Maddesine göre Sayıştay Denetimi; Düzenlilik Denetimi ve Performans denetiminden, Düzenlilik Denetimi ise Mali Denetim ve Uygunluk Denetiminden oluşmaktadır.

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar mali denetimi; gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmalar ise uygunluk denetimini içermektedir (Sayıştay, 2014:3). Performans denetimi ise “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi(6085 m.36)*”dir.

Sayıştay Kanununda, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi faaliyetinin, düzenlilik denetimi(mali denetim) kapsamında; idarelerce belirlenen hedeflerle ilgili olarak ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının ölçülmesi faaliyetinin ise, performans denetimi kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

Sayıştay tarafından yapılan mali denetimlerin içeriğinin, “*Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ve Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi*” hükmüne göre doğrudan idarelerdeki iç kontrol sistemlerinin kendisi olduğu anlaşılmaktadır.

Kurumsal amaç ve hedefler belirlenmesi, bu amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılmaları muhtemel risklerin tespiti ile

amaç/hedeflere ulaşılma düzeyinin ölçülmesi ve raporlanması faaliyetleri de iç kontrol sistemi içerisinde yer alan uygulamalar olduğu için Sayıştay tarafından yapılacak performans denetimlerinin de idarelerdeki iç kontrol sistemini hedef aldığını söylemek yanlış olmayacaktır(Eralp ve Bozbaş, 2014:137). Dolayısıyla Sayıştay tarafından kamu idarelerinde yapılacak denetim faaliyetleri, hangi türde yapılırsa yapılsın her durumda esasen idarelerdeki iç kontrol sisteminin inceleneceği söylenebilir.

9.2 Dış Denetim Ve İç Kontrol Sistemi

Kurumlarda etkili bir kontrolün bulunmaması halinde etkili bir denetimden söz etmek de pek mümkün değildir (Yurtsever, 2009:16). Bir kurumdaki iç kontrol sistemi, o işletmenin denetimini son derece yakından etkilemektedir. İç kontrol sistemi hem iç hem dış denetçiler tarafından gözden geçirilmelidir. Burada iç denetçinin bir organizasyondaki sistemi gözden geçirmesinin asıl amacı; üst yönetimin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığının saptanmasıdır. Bir dış denetçinin amacı ise; işletmenin muhasebe sistemindeki hesapların ve raporların güvenilirliği ile mali yıl bitiminde yapacağı denetimde uygulayacağı işlemlerin türünü, derinliğini vb. belirlemektir (Toroslu, 2014:44).

Sayıştay, dış denetim kapsamında kamu idarelerine mali denetim uygularken her mali işlemin tek tek incelenmesinin mümkün ve yararlı olmayacağından hareketle risk odaklı bir denetim yöntemi uygulamaktadır. Bu kapsamda Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen ve Uluslararası Denetim Standartlarına uygun denetim yürüten denetçi, denetim görüşünü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamak suretiyle;

- Mali tabloların şekil ve içerik açısından mali raporlama sistemine uygunluğu,
 - Mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ilişkin tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğu,
 - Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcadığı,
 - Hesap ve işlemlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı
- konularında makul güvence* elde etmeyi amaçlamaktadır(Sayıştay;2014:4).

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)

* Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm düzenlilik denetimi süreci ile ilgilidir. Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez. Bu sınırlılıklar aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir:

- Denetimin doğası gereği teste dayalı olması,
- İç kontrolün yapısal sınırlılıkları (denetlenen kurumun bilgi saklaması ya da muvazaalı işlemleri vb. gibi),
- Denetim kanıtlarının bazılarının niteliği itibari ile yoruma açık olması,
- Denetçi tarafından denetim görüşü oluşturmak için yürütülmekte olan çalışmaların mesleki kanaat kullanmayı gerektirmesi.

Yukarıda açıklanan sınırlılıklardan dolayı, mutlak güvence ulaşılabilir olmadığından düzenlilik denetimi, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin yüzde yüz hata içermediğini garanti edemez. Uluslararası denetim standartlarına göre yürütülecek bir denetimde makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği kabul edilmektedir (Sayıştay;2014:4).

İç kontrollerin değerlendirilirken kontrol testlerinden yararlanır. Kontrol testleri, denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde kurulup kurulmadığına ve etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmesidir. İç kontrollerin test edilmesiyle elde edilecek denetim kanıtlarına göre denetçi, kontrollere güvenip güvenmeyeceğini belirleyecektir. Denetçinin, iç kontrollere güven duyması için, denetim yaptığı dönemde kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işlediğine dair kanıtlar elde etmesi gerekmektedir. İç kontrollerden güvence elde edebilmek için denetçi, denetlenen kurumu tüm yönleriyle tanımak ve kurumun içinde bulunduğu kontrol ortamını, muhasebe ve bilişim sistemlerini anlayıp değerlendirmek suretiyle kuruma ilişkin riskleri tanımlayabilmeli ve denetimini bu riskleri baz alarak tasarlamalıdır. Bu nedenle bu yöntem sistem tabanlı ya da risk odaklı denetim denilmektedir. Denetçinin iç kontrollere duyacağı güven ya da güvensizlik, denetimin planlama aşamasında denetim yaklaşımını doğrudan etkileyecektir.

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. Denetçinin iç kontrollerden güvence elde ettiğinde yapacağı işin miktarı, güvencenin tümünü hesap ve işlemlerden elde etmek istemesi durumunda yapacağı işin miktarından çok daha az olacaktır. Bu da zaman ve kaynak tasarrufu sağlayacaktır. (Sayıştay;2014:12).

Denetçi, örnekleme yoluyla kayıt ve işlemleri incelemektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olma olasılığını azaltmak suretiyle denetimin kalitesini artırmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski* azalmaktadır. İç kontrol etkinliği ile denetim riski arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Bununla birlikte, denetim risklerinin azalmasına paralel olarak denetim prosedürlerinin† sayısında bir azalma olması muhtemeldir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde denetçi kapsamı daraltabilecek ve daha küçük bir örnek büyüklüğü ile çalışabilecektir. Bu durum denetime ayrılması gereken kaynakların azalmasını sağlayacaktır. (Akışık ve Pehlivanlı, aktaran Senal, 2011:48)

9.3 Dış Denetim Raporları

Dış denetim kapsamında yapılan düzenlilik denetimleri sonucunda Sayıştay denetçileri tarafından Sayıştay Kanununa göre aşağıdaki raporlar düzenlenmektedir:

- *Denetim Raporu* (Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan rapor)
- *Yargulamaya Esas Rapor* (Sayıştay dairelerince yapılacak yargulamaya esas olmak üzere, denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin düzenlenen rapor)

* Denetim riski; denetim işleminin doğasından kaynaklanan bir risk olup, mali tablolarda önemli hata ve yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır (Kepekçi, 2002:257).

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi isimli BDS 200'de denetim riski, finansal tabloların önemli bir yanlışlık* içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riski olarak tanımlanmış ve denetim riski, "önemli yanlışlık" riski* ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonu olduğu belirtilmiştir.

† Denetim prosedürleri denetim görevi süresince, denetim kanıtı elde etmeye yönelik izlenecek yol ve yöntemleri gösterir. Bu prosedürler denetimin farklı aşamalarında birlikte ya da tek başına uygulanabilir. Denetim prosedürleri; kontrol testleri, **Analitik prosedürler**, (mali ve mali olmayan verilerin, kendi içinde ve diğer verilerle aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak mali bilgilerin değerlendirilmesi)† ve **Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri**, (denetçi tarafından işlemlerin ve hesapların tamlığı, geçerliliği, doğruluğu ve uygunluğuna ilişkin olarak gerçekleştirilen denetim süreçlerini kapsar ve mali rapor ve tablolara yansıtılabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmek için hesap ve işlemler üzerinde yapılan detaylı incelemeler) prosedürlerinden oluşur.(Sayıştay;2014:6).

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38. maddesi hükmü gereğince kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur(Sayıştay;2015:2).

Sayıştay tarafından 2015 yılında yürütülen denetimler sonucunda, bütçe büyüklükleri itibarıyla mahalli idarelerin denetim oranlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2: Mahalli İdarelerin Bütçe Büyüklükleri ve Denetim Oranı

Bütçe Türü	Kamu İdaresi Sayısı	2015 Yılı Bütçe Gideri /Bilanço Büyüklüğü Tutarı (Bin TL)	Denetlenen Kamu İdaresi	Denetlenen Kamu İdaresi Bütçe Gideri /Bilanço Büyüklüğü Tutarı (Bin TL)	Bütçe Giderine Göre Denetlenme Oranı (%)
Büyükşehir Belediyesi	30	155.187.636,22	30	155.187.636,22	100,00
Büyükşehir Belediyesi Bağlı İdaresi	33	41.496.247,44	33	41.496.247,44	100,00
İl Belediyesi	51	14.358.424,79	51	14.358.424,79	100,00
İl Özel İdaresi	51	14.408.365,37	51	14.408.365,37	100,00
TOPLAM(*)	165	225.450.673,82	165	225.450.673,82	100,00

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu Şubat 2017 s.27'ten üretilmiştir.(*).Ayrıca 2015 Yılı Denetim Programı kapsamında 104 ilçe belediyesi, 27 belediye şirketi ve 12 il özel idare şirketi denetlenmiştir.

2015 yılında yürütülen denetimler sonucunda, bütçe büyüklükleri itibarıyla aşağıdaki grafikte görüldüğü üzere il özel idareleri, büyükşehir belediyeleri, büyükşehir bağlı idaresi ve il belediyeleri % 100, ilçe belediyeleri % 71 oranında denetlenmiştir.

9.4 İç Kontrol Sistemine İlişkin Dış Denetim Bulguları

Kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda iç kontrole ilişkin yer verilen en temel bulgulara aşağıda sırasıyla değinilmiştir.

Denetimler sonucunda, kamu idareleri tarafından iç kontrol sistemlerini kurmak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi doğrultusunda hazırlamaları gereken kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı; hazırlanan bazı kamu idarelerinde ise; iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği, iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da bu faaliyetlerin süresinde

tamamlanmadığı, mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı tespit edilmiştir.

Bazı kamu idarelerinde ise ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu, kamu idarelerinin bir kısmında ise ön mali kontrol işlemlerinin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

Bazı kamu idarelerinde; iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise bu birimlere yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı; iç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı, İç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği, denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı, tespit edilmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca da kamu idarelerinin sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlamaları ve bu risklere karşı alınacak önlemleri belirlemeleri gerekmektedir. Denetimler sonucunda, kurum iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek kurum içi ve kurum dışı risklere ilişkin analizlerin yapılmadığı ve bu risklere karşı alınacak kurumsal tedbirlerin belirlenmediği tespit edilmiştir.

Sayıştay'ın performans denetimleri sonucunda ise kamu idarelerinde harcama ve muhasebe süreçlerinin stratejik plan, yılı performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız bir şekilde yürütüldüğü, dolayısıyla performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan plan-program-bütçe bağının kurulmadığı tespit edilmiştir. Bulgularda belediyeler dahil pek çok kamu idaresinin stratejik planlama dokümanlarının eksik ve hatalı olarak hazırlanmış olduğu değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin etkin şekilde uygulanabilmesi için stratejik planlama dokümanları ile faaliyet raporu ilişkisinin kurulması faaliyetler ile bütçe bağlantısının sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle kamu idarelerinin hedef ve gösterge gerçekleştirmelerini faaliyet maliyetleriyle birlikte raporlamalarını sağlayacak sistemin geliştirilmesi önem arz etmektedir. Bu durum kamu idarelerinin kendilerine tahsis edilen bütçenin kullanımı bakımından saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesini engellemektedir.

Stratejik planlama, kurumun bütün süreçlerini ele alarak kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaya odaklanan bir yönetim aracı olan iç kontrol sisteminin merkezinde yer almaktadır. Kamu iç kontrol standartlarında da stratejik planlama, önemli bir yer teşkil etmektedir. Kurumların stratejik planlamasında aksayan hususlar, iç kontrol sisteminin etkinliğini de doğrudan etkileyecektir.

10. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç kontrol sistemi, belediyelerin amaç ve hedefleri doğrultusunda mevzuata uygun; etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet göstermesi ve varlık ile yükümlülüklerini yönetmesine; düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi ile raporlar üretilmesini sağlayan mali yönetim ve bilgi sisteminin oluşturulmasını temin eden mali ve mali olmayan bütün yöntem ve süreçleri içeren bir sistemi ifade etmektedir.

Türkiye’de Belediyeler, genel olarak kurumsallaşamayan yani kişilere bağlı, siyasi kamu idareleri olmaları sebebiyle etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin mutlak surette kurulması gereken kurumların başında gelmektedir.

Türkiye’de kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması için düzenlenen yasa ve düzenleyici metinler incelendiğinde, uluslararası düzenlemelere uygun bir iç kontrol mevzuatı oluşturulduğu görülmektedir. Bununla birlikte, iç kontrollerin yürütülmesi ile ilgili olarak bir kısmı yapısal bir kısmı da uygulamaya dönük olmak üzere bazı sorunlar bulunmaktadır.

Belediyeler başta olmak üzere kamu idareleri, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca yapmaları gereken çalışmaları henüz tamamlayamamışlardır. Belediye birimlerinin mevzuat gereği iyi niyetle belirli bir mesafe kaydettikleri yadsınamazsa da Sayıştay 2015 yılı Dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alan tespitlerden de görüleceği üzere uygulamaya dönük önemli eksiklikler bulunmaktadır. Bu eksikliklerin en önemli sebebi genel olarak Türk kamu yönetiminde özel olarak da belediyelerde mali yönetim ve iç kontrol sisteminin genel tasarımından kaynaklanan yapısal sorunlardır. Bu konuda pek çok farklı sorun bulunmakla birlikte en temel olarak değerlendirdiğim yapısal sorunlar şunlardır.

➤ *Belediye Başkanı ve Üst Yönetimin İç Kontrol Sistemini ve İç Denetimi Sahiplenmemesi:* Belediyelerde iç kontrol sisteminin istenilen etkinlikte olmamasının en önemli sebebi, belediye başkanları ve yöneticilerin iç kontrol sistemini sahiplenmemesidir. Beş yıllık dönemler için seçimle iş başına gelen her yeni belediye başkanı, iç kontrol sisteminin önemini ve belediyenin etkin yönetimi açısından kendisine olan katkısını tam olarak kavrayamamakta, iç kontrol sistemini mecburen yapılması gereken angarya bir mevzuat düzenlemesi bürokrasi olarak görmektedir ve dolayısıyla da iç kontrol sistemini sahiplenmemektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi belediye başkanlarının sorumluluğundadır. Belediye başkanlarının iç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasında kendilerine yardımcı olan bir sistem olduğunu bilmelerinin sağlaması için öncelikle bu sistemin rehberlik ve koordinasyonundan sorumlu birim olan SGB biriminin sistemi sahiplenmesi ve yönetimi bilgilendirmesi gerekmektedir.

➤ *İç Denetime İlişkin Tasarım Sıkıntısı:* İç kontrol sisteminin olmazsa olmazı olan iç denetim, belediye başkanlarının yetki devri yapmadan belediyenin bütün faaliyetlerine müdahil olmaları dolayısıyla da kendilerinin veya veya kendisine yakın yönetici ve personelin denetleneceği ve sonuçlarının da kayıtlara gireceği algısıyla belediye başkan ve yöneticileri tarafından sahiplenilmemekte ve gerekli önem verilmemektedir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin yeterliliği iç denetim tarafından değerlendirilememektedir.

Sağlıklı ve güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı için sağlıklı ve güçlü bir iç denetim sistemi de kurulmuş olmalıdır. İç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekmektedir.

➤ *Nitelikli Yönetici ve personelin istihdam edil(e)memesi:* Belediyelerde en önemli sorunlardan bir diğeri de belediyelerde gerek çalışan gerekse de yönetici seviyesinde nitelikli personel istihdam edilememesi gelmektedir. Belediyelerin yönetiminde söz sahibi olan belediye başkanı ve belediye meclis üyeleri seçimle iş başına gelmektedir ve gerek siyasi gerekse de yerel istekler sonucu olarak liyakatlerine bakılmaksızın belediyelere farklı statü ve pozisyonlarda personel alımları yapılmakta ve bu kişiler yönetici olarak görevlendirilebilmektedirler.

İç kontrol, sadece kontrol faaliyetlerini değil, idarenin organizasyon yapısını, işleyişini, görev yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan ve idarenin çalışanlarının tamamının rol aldığı dinamik bir süreçtir. İç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin zamanında alınması konularında üst yöneticilerin liderliğinde tüm yöneticiler ve idare çalışanlarının katkısı sağlanmalıdır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu başta olmak üzere kamu idarelerinde liyakatin sağlanmasına ilişkin pek çok mevzuat düzenlemesi bulunmaktadır. Kamu iç kontrol standartlarında ise; idarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olması; mesleki yeterliliğe önem verilmesi ve her görev için en uygun personel seçilmesi; personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulması ve bireysel performansın göz önünde bulundurulması gerektiği, düzenlenmiş olmasına rağmen bir çözüm geliştirilememektedir.

➤ *Farklı statülerde elemanların çalışması:* Belediyeler; memur, işçi, sözleşmeli personel, geçici personel ve hizmet alımı ile çalıştırılan personel gibi farklı statülere tabi olarak pek çok personel istihdam etmektedir. Farklı statülere tabi söz konusu personelin eğitim, yükselme, özlük hakları vb. gibi pek çok alanda birbirinden farklılığı bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin zaafa uğramaması için farklı statülere tabi çalışanların işe alımlarına uygun görevlerde istihdam edilmeleri, sorumluluklarına uygun olarak yetkilendirilmeleri gerekmektedir. Bunun için belediyelerdeki istihdam sisteminin yeniden gözden geçirilmesi uygun olacaktır.

➤ *SGB Birimlerinin İş Yükü ve Yetersizliği:* Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Strateji geliştirme birimlerinin görevlerini; Stratejik yönetim ve planlama, Performans ve Kalite Ölçütleri Geliştirme, Yönetim bilgi sistemi, Malî hizmetler(*Bütçe ve Performans Programı, Muhasebe, Kesin Hesap ve Raporlama, İç Kontrol*) fonksiyonları kapsamında yürütecekleri düzenlenmiştir. Söz konusu oldukça kapsamlı fonksiyonlar SGB birimlerine belediyelerde önemli bir konum vermekte ve SGB birimlerinin oldukça yoğun çalışmalarını gerektirmektedir. Fakat uygulamada gerekli sayı ve nitelikte personeli bulunmayan bu birimlerin tüm fonksiyonları gereken yeterlikte yerine getiremedikleri görülmektedir. Uygulamada bu birimlerde iç kontrol ve stratejik yönetim fonksiyonları ikinci planda kalmış, bu birimler, 5018 sayılı Kanunla iç kontrol ve stratejik yönetim uygulamaları sanki hiç gelmemiş gibi klasik bir mali hizmetler birimi gibi kamu idarelerinin rutin ve günlük mali işlemlerini yürüten birimler olarak faaliyet göstermektedirler. Bu kadar çok sorumluluk verilen SGB birimlerine fonksiyonlarını istenilen etkinlikte yerine getirebilmesi için yeterli nitelik ve sayıda personel sağlanması ve belediye başkan ve yöneticileri tarafından iç kontrol fonksiyonuna gereken önemin verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen yapısal sorunlar birlikte değerlendirildiğinde belediyelerde iç kontrol sisteminin etkin olarak işletilebilmesi için belediyelerin de içerisinde olduğu kamu mali yönetim sisteminin daha bütüncül ve gerçekçi bir yaklaşımla yeniden tasarlanması; belediyelerin kurumsallaşabilmesi için personel alımlarında ve yükseltilmesinde liyakatin daha ön planda olduğu siyaset dışı bir sistemin kurulması gerekmektedir. Ayrıca belediye başkanı ve yöneticileri de uluslararası düzeyde genel kabul gören günümüz iç kontrol standartlarına uygun, bütün faaliyetleri içeren bir iç kontrol sistemini uygulama kararlığını göstermelidir.

KAYNAKÇA

Aksoy Tamer (2005), “Ulusal ve Uluslar Arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği Analitik Bir İnceleme”, Mali Çözüm Dergisi, ISMMMO Yayın Organı 72.sayı Tem-Eyl 2005 s. 138-164.

Akyel, Recai (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:17 Sayı:1 s.83 -97.

Alagöz, Ali (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, (Ed. Z. Doğan ve M.E. İnal), Güncel İşletmecilik Konuları Tablet Kitabevi, Konya.

Alikadioğulları, Arzu (2011). Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Aytaç, Alp (2014). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bayar Doğan(2005). “Sayıştayın Anatomisi”, Maliye Dergisi, Sayı:148 (Mart-Nisan 2005), Ankara.

Bozkurt, Ömer; Ergun, Turgay; Sezen, Seriye(1998). Kamu Yönetimi Sözlüğü, TODAİE Yayını, Ankara.

Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) (2014). Kamu İç Kontrol Rehberi,. v.1, Ankara.

COSO (2013), “Internal Control- Integrated Framework Executive Summary”, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (ÇSGB)(2013). İç Kontrol El Kitabı. Yayın No: 3, Ankara.

Çatıkkaş, Özgür (2005). Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Eralp, İlker; Bozbaş, Bülent (2014). Kamu Yönetiminde İç Kontrol&Ön Mali Kontrol. BEKAD Yayınları, Antalya.

Güredin, Ersin (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul.

Hatunoğlu, Zeynep ve Diğerleri (2012). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9 Sayı: 20, s. 169-189.

Kepekçi, Celal (2002). “Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski”. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Sayı: 1 Cilt: 50. s.255-258.

MİGM (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü)(2016). 2015 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu, Ankara.

ÖNDER, M. Fahrettin. (2008). Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum, Asil Yayın Dağıtım, Ankara

Özeren, Baran (2004). INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.

Pickett K. H. Spencer (2010). The Internal Auditing Handbook, John Wiley&Sons Ltd, 3rd Ed., United Kingdom.

Senal, Serpil (2011). “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Toroslu, Mahmut Vefa (2014), Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Türkiye Belediyeler Birliği (TBB) (2015). Türkiye’de Yerel Yönetimler, Salmat Basım, Ankara.

Uyar, Süleyman (2009). İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme, Gazi Kitabevi, Ankara.

Yılandı, Münevver (2006). İç Denetim – Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara.

Yılandı, Münevver (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara

Yurtsever, Gürdoğan. (2009). “Türk Bankacılığında Uyum Faaliyetleri”. İç Denetim Dergisi, 24, 20-29.

Sayıştay(2014), Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara.

Sayıştay(2015), Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Ankara.

Sayıştay(2017), 2016 İdare Faaliyet Raporu, Ankara.

Kanun ve Yönetmelikler

1982 Anayasası

5393 Sayılı Belediye Kanunu

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

Strateji Geliştirme Birimleri Çalışma Yönetmeliği

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği