



TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA UYUM DURUMLARININ ARAŞTIRILMASI*

THE RESEARCH OF COMPLIANCE STATUS OF METROPOLITAN MUNICIPALITIES' INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN TURKEY TO THE PUBLIC INTERNAL CONTROL STANDARDS

Osman ÇEVİK¹, Süleyman AĞMAZ²

Öz

İç kontrol sistemi, kurumların amaçları doğrultusunda belirledikleri hedeflere ulaşmalarına engel olabilecek riskleri en aza indirerek kurum yönetimlerine; mevzuata uygun etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet gösterildiği, varlık ve kaynakların etkin bir şekilde yönetildiği; zamanında ve güvenilir bilgi ve raporlar üretildiği gibi hususlarda yönetime makul güvence sağlayan, kurumun tüm çalışanları tarafından hayata geçirilen mali ve mali olmayan bütün yöntem ve süreçleri içeren bütüncül bir yönetim aracıdır. Etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sistemi, önemli miktarda kamu kaynağı kullanarak pek çok farklı alanda yerel hizmet sunan belediyelerin, başarılı bir şekilde yönetilebilmeleri ve belirledikleri hedeflere ulaşabilmelerinde yönetimin en önemli yardımcısı olacaktır.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin, kamu iç kontrol standartlarına mevcut uyum durumlarının belirlenerek iç kontrol sistemlerinin eksik yönlerinin giderilmesi ve tüm belediyelerde etkin olarak faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin kurulmasına katkı sağlamaktır. Çalışmada Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin kamu iç kontrol standartları uyum eylem planları analiz edilerek büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyum durumu araştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumlarının istenilen düzeyde olmadığı, özellikle de iç kontrol sisteminin temelini teşkil eden risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri unsurlarına uyum düzeylerinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *İç Kontrol, Kamu İç Kontrol Standartları, Belediyeler, İç Denetim, Dış Denetim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü,*

* Bu çalışma, birinci yazarın ikinci yazarın danışmanlığında hazırlamış olduğu "Kamu İç Kontrol Standartlarına Göre Belediyelerde İç Kontrol Sistemi Ve Etkinliği: Türkiye'deki Büyükşehir Belediyelerinde Bir Araştırma" isimli doktora tezinden üretilmiştir

¹ Dr., T.C Sayıştay Başkanlığı, suleymanagmaz@sayistay.gov.tr

² Prof. Dr., Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, osmancevik@kmu.edu.tr

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 is 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. The aim of this study; by determining current compliance status to public internal control standards of municipalities' internal control systems in the municipalities in Turkey, to contribute to the elimination of the deficiencies in the internal control systems and the establishment of the internal control system operates effectively in all municipalities.

In the study; metropolitan municipalities' internal control systems in Turkey were investigated overall compliance status of the public internal control standards by analyzing public internal control standards compliance action plans of metropolitan municipalities. As a result of the research, it is concluded that the compliance levels of the internal control systems of the municipalities, especially the metropolitan municipalities, with the public internal control standards are very low, especially the level of compliance with the elements of risk assessment and control activities which constitute the basis of the internal control system and also the presentation of the financial tables of the municipal internal control systems, the compliance with legislation and the overall level of activity are low.

Keywords: Internal Control, Public Sector Internal Control Standards, Municipalities, Internal Audit, External Audit, Public Financial Management and Control,

1. GİRİŞ

Genel anlamda iç kontrol sistemi; bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği, mevzuata uygunluğu, varlıkların korunması ile finansal ve idari raporlamanın güvenilirliği konusunda yönetime makul güvence sağlayarak kurumun belirlenen misyonunu gerçekleştirmesi ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmayı amaçlayan bir sistemdir.

Dünyada öncelikle özel şirketlerde denenmiş ve başarı sağlanan iç kontrol uygulamaları daha sonra uluslararası muhasebe ve denetim kurumlarının önderliğinde kamu kurumları için tasarlanmıştır. Ülkemizde ise kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanması, kamu mali yönetimini performans ve hesap verebilirlik anlayışıyla yeniden ele alan ve kamu idareleri için pek çok modern yönetim kavramına yer veren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir.

Belediyeler; çok sayıda personel ve kaynakla hizmet sunan, faaliyet ve işlem sayısının oldukça çeşitli ve yoğun olduğu yerel kamu idareleridir. Hizmet bekleyen vatandaşların hızlı ve kaliteli hizmet alma taleplerini karşılamak zorunda olan belediye başkan ve yöneticilerinin kurumun bütün faaliyet ve işlemlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla yönetimin, belediyenin ve her bir biriminin belirlenen misyon ve hedeflere uygun olarak faaliyet gösterdiğine ilişkin kendilerine güvence verecek bir sisteme ihtiyaçları bulunmaktadır. Kamu iç kontrol standartlarına uygun olarak belediyelerdeki idari ve mali kurumsal süreçlerin ayrılmaz bir parçası olarak oluşturulan ve etkin olarak çalışan iç kontrol sistemleri, belediyelerin faaliyetlerinin

etkili, verimli ve mevzuata uygun olmasının, varlık ve kaynaklarının korunmasının ve finansal tablolarının güvenilirliğinin sağlanması amaçlarının yerine getirilmesi hususlarında üst yönetime makul güvence vererek belediyelerin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Çalışmamızda, büyükşehir belediyelerin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumları kamu iç kontrol standartlarının genel şartları, kamu iç kontrol standartları, iç kontrolün unsurları ve genel olarak belirlenerek tüm belediyelerde etkin olarak faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin kurulmasına yardımcı olunması amaçlanmaktadır.

2. İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Davis kontrolü, “bir amacın başarılması için eylemleri ve planları olmaları gerektiği noktada, zorlayan ve düzenleyen bir süreç” olarak tanımlamıştır (Tüm ve Memiş, 2012, s. 90). İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışındaki denetimden ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır (Alagöz, 2008, s. 98). İç kontrol sistemi ise, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Söz konusu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir (Selimoğlu ve Uzay, 2011, s. 92)

En önemli yerel yönetim birimi olan belediyelerin mahalli ve müşterek nitelikteki hizmetleri en iyi şekilde sunabilmeleri ve mevcut kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Kurumsal misyonun gerçekleştirilmesi ve belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizliklerin yönetilmesi için alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır.

Dünyada uluslararası muhasebe ve denetim kurumlarının önderliğinde kamu kurumları için tasarlanan iç kontrol uygulamaları, Türkiye’de de kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanması, kamu mali yönetimini performans ve hesap verebilirlik anlayışıyla yeniden ele alan ve pek çok modern yönetim kavramına yer veren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanunla birlikte Türkiye’de, kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi yolunda önemli adımlar atılmıştır (BÜMKO, 2014, s. 2). 5018 sayılı Kanun’un beşinci kısmı “İç Kontrol Sistemi” başlığını taşımakta ve iç kontrol ve iç denetime ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanun, yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulmasını ve bunlara yönelik faaliyet ve süreçlerin işlerliğinin sağlanmasını öngörmektedir. Kamu kurumlarının stratejik planlarında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşabilmeleri için iyi işleyen bir iç kontrol sistemine gereksinimleri vardır. Bu yönüyle iç kontrol sistemi kurumsal süreçlere ilişkin tüm faaliyetleri kapsamalıdır.

5018 sayılı Kanun sonrasında yapılan ikincil mevzuat düzenlemeleri ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğiyle yürürlüğe konulan Kamu İç Kontrol Standartlarıyla yeni sistemin en önemli unsuru olan iç kontrol uygulamalarına ilişkin önemli bir mevzuat altyapısı oluşturulmuştur. Türkiye’de kamu kesimine yönelik iç kontrol standartları düzenlemesi olan kamu iç kontrol standartları Maliye Bakanlığı tarafından; COSO Modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve AB İç Kontrol Standartları esas alınarak hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’yle 26 Aralık 2007 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu kurumlarında uluslararası uygulama örneklerine paralel bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine yönelik bir alt yapı oluşturulması amacıyla kamu iç kontrol standartları belirlenmiştir.

Kamu iç kontrol standartları, kamu kurumlarının, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu kurumlarında tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır. Kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşan bileşenleri esas alınarak, tüm kamu kurumlarında uygulanabilirliğinin sağlanması için genel nitelikte düzenlenmiştir (Bülbül, 2013, s. 1). Tebliğde, kamu idareleri tarafından görev alanları çerçevesinde ve idareye münhasır spesifik süreçlere ilişkin olmak üzere ayrıca her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin olarak ayrıntılı standartlar belirlenebileceği ifade edilmiştir. Standartlar, sadece mali kontrol faaliyetlerine değil, bütün idari süreçlere uygulanabilecek niteliktedir. Ayrıca söz konusu standartlar, yönetim sistemlerine ilişkin birçok farklı fonksiyonu bir arada sunarak kurumların kurumsal yönetim sürecinde kapsayıcı ve bütünleştirici bir rol üstlenmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 61).

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, s. 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, s. 37).

İç kontrolün bütünsel bir bakış açısıyla bir sistem olarak kurulması ve tasarlanması faaliyeti; uzun vadeli planlamayı, bu planlama doğrultusunda projeler üretmeyi ve geleceğe uygun alt yapıları oluşturmayı gerekli kılmaktadır. Ayrıca, iç kontrolün tasarım ve kurgu aşamasından başlanarak, sistem içerisinde sürekli olarak değerlendirme, iyileştirme ve geliştirme faaliyetlerine yer verilmeli ve mevcut planlamalar bu doğrultuda güncellenmelidir. İç kontrol sistemi kuruluş aşamasında tasarlanırken risk ve maliyet faktörlerine ilişkin analiz ve değerlendirme mutlak surette yapılmalıdır. Bu çerçevede, kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek olası riskler tespit edilerek bu risklerin mümkün olduğu ölçüde azaltılması amacıyla tasarlanacak iç kontrol faaliyetlerinin fayda-maliyet analizleri yapılmalıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 46-47). Kurumların iç kontrol sisteminin varlığından dolayı katlanmış olduğu yükümlülükler iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturmaktadır. Bu sebeple, iç kontrol sisteminin kurulmasından sonra faaliyetlere uygulanan kontrol prosedürleri arttıkça, sistemin kuruma olan maliyeti de artacaktır. Faaliyetlerin belirli bir alanında aşırı kontrollere gidilmesi diğer faaliyetleri olumsuz yönde etkileyebilecektir. Yönetim tarafından faaliyet alanlarındaki riskleri kabul edilebilir düzeylere indirebilen ve faydası maliyetinden yüksek olan kontrol prosedürleri tasarlanmalıdır (Saltık, 2007, s. 29).

5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim sistemi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel bir şekilde yeniden düzenlenerek belediyeler ve diğer kamu kurumlarında etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanunun 55. maddesinde malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı ayrıca, sistemlerin koordinasyonunun sağlanacağı ve kamu kurumlarına rehberlik hizmeti verileceği ve kamu kurumlarının, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, ayrıca Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan KİKS Tebliğinde ve farklı zamanlarda yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgelerinde; kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve kamu kurumlarının kamu iç kontrol standartlarına uyumunun sağlanabilmesi için iç kontrol eylem planı hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarının (İKEP) hazırlanması ve uygulanması, kurumların iş süreçlerini öngörülebilir hâle getirerek kurumsal faaliyetlerin hazırlanması ve icrası yönünden oldukça önemlidir. İKEP'in uygulanmasını sağlamak için; İKEP'te belirtilen eylemlerin, öngörülen zamanlarda ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi, İKEP'te gösterilen sorumlu birimlere aittir. Mali hizmetler birimleri, İKEP'lerin uygulanması için rehberlik ve koordinasyon faaliyetlerini yerine getirecektir.

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde³, kurumların İç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sırasında dikkate alınmaları gereken yöntem ve aşağıdaki temel ilkelere yer verilmiştir:

- “5018 sayılı Kanun yönetim sorumluluğunu esas almaktadır. Bu doğrultuda, etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işleyişini sağlamak sorumluluğu kamu kurumlarının üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine aittir.
- İç kontrol genel anlamda yönetim kontrolü olup; sadece düzenlemelerden, prosedürlerden, süreç akış şemalarından ve ön mali kontrolden oluşmamaktadır. İç kontrolün, faaliyetlerin yürütülmesinde benimsenen bir yönetim biçimi ve eylemler bütünü olarak ele alınması gerekmektedir.
- İç kontrol, idarede ayrı bir birim veya görev olmayıp, yönetim işleviyle birlikte mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir.
- İç kontrolün kapsamına kurumun bütün birimlerindeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet, karar ve işlem dâhildir.
- İç kontrol sistemine ilişkin tüm düzenlemeler, yöneticiler ve personel tarafından sistemin kurgusunun ve işleyişinin tam ve doğru anlaşılmasını sağlayacak derecede ayrıntılı açıklamalar içermelidir.
- İç kontrol sistemine ilişkin yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde, risk esaslı bir yaklaşımla, kurumların yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi kendine özgü koşulları dikkate alınmalıdır.”

İKEP Rehberinde ayrıca; Belediyelerin İKEP'lerini, Rehberde örneği verilen tablo formatını kullanılarak en az aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde hazırlanması gerektiği düzenlenmiştir:

- *Kamu İç Kontrol Standardı Bileşeni–Kamu İç Kontrol Standardı Kod Numarası–Kamu İç Kontrol Standardı–Kamu İç Kontrol Standardının Genel Şartı*
- *Mevcut Durum⁴*

³ Kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin KİKS'lerle uyumlu hale getirilmesi için yapmaları gereken çalışmaları belirlemek ve iç kontrole ilişkin çalışmalarında kamu kurumlarına rehberlik yapılması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından *İKEP Rehberi* hazırlanmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin izlenmesi faaliyetleri ve Sayıştay'ın 2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile İç Kontrol Standartlarına ilişkin olarak yaptığı tespitler doğrultusunda, kamu kurumlarınca İKEP'lerin hazırlanması, uygulanması ve revize edilmesi çalışmalarında esas alınmak üzere 2013 yılı İç Kontrol Uyum Genelgesini hazırlayarak kamu kurumlarına İKEP hazırlıklarına ilişkin ilave bilgilendirmeler yapmıştır.

⁴“Bu bölüm doldurulurken; ilgili standart ve genel şartı sağlayan mevcut mevzuat (idari düzenlemeler dâhil) ve ilgili standart ve genel şartı sağlayan mevcut uygulamalar tespit edilmeli ve yazılmalıdır.”

- Eylem Kod Numarası
- Yapılması öngörülen eylem veya eylemler⁵
- Eylemlerin gerçekleştirilmesinden sorumlu birimler/harcama birimlerinden konusunda uzman personelin katılımıyla oluşturulacak çalışma grupları
- Sorumlu birim/çalışma grupları ile iş birliği yapacak birim/çalışma grupları
- Eylemin gerçekleştirilmesinden elde edilecek çıktı veya sonuç eylemin tamamlanması için öngörülen tarih
- Açıklama

3. LİTERATÜR TARAMASI

Yapılan literatür taraması sonucunda, iç kontrol sistemine ilişkin olarak yapılan çalışmalara aşağıda yer verilmiştir:

Erdoğan (2009); Kamu İktisadi Teşekküllerinin (KİT'lerin) güçlü ve zayıf olduğu iç kontrol bileşenlerini belirlemek için KİT'lerde yüz yüze görüşme yöntemiyle bir anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucunda kuruluşların kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme bileşenleri açısından zayıf oldukları; tüm faaliyetlerden ziyade bütçe ve sayısal alanlara ilişkin risk çalışmaları yapıldığı ve kontrol faaliyetleri yürütüldüğü; onay ve denetim faaliyetlerinin en yoğun kullanılan kontrol mekanizmaları olduğu ve bunların da ancak temel faaliyetler bazında kullanıldığı; kuruluşlardaki iletişim seviyesinin yeterli olmadığı araştırma sonucunda elde edilen önemli bulgulardandır.

Paglietti (2010); 1990'larda İtalya'daki yerel yönetimlerinin etkinlik, verimlilik ve hesap verebilirliği sağlamayı amaçlayan yeni kamu işletmeciliğine dayanan reformlarla İtalyan yerel yönetimlerinin iç kontrol sistemlerinde önemli değişimler yaşandığından bahisle İtalyan yerel yönetimlerinin iç kontrol sistemlerinin gelişimini analiz etmiştir. Araştırmanın sonucunda, söz konusu modelin kurumsal yönetim, risk yönetimsistemi ve kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak teknikler ve araçlar, iç denetim fonksiyonu gibi bazı unsurlarının yapısal ve bütüncül olarak tanımlanmadığı belirlenmiş olup iyi bir iç kontrol sisteminin kurumda tek bir bütün olması gerektiği açıklanmıştır.

Akçakanat (2011); devlet üniversitelerinde görev yapan strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algı düzeylerini tespit etmek ve üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin

⁵ "Bu bölüm doldurulurken mevcut düzenlemelerin iç kontrol sisteminin öngördüğü makul güvenceyi sağlamada yetersiz kaldığı sonucuna varılması halinde; gerekçesi ile birlikte yapılacak idari düzenleme çalışmalarına yer verilmesi gerekmektedir. Ayrıca mevcut uygulamaların iç kontrol sistemi açısından yeterli bulunmaması ve boşlukların tespit edilmesi halinde de bunların giderilmesi için öngörülen eylemlerin belirtilmesi, ilgili standart ve genel şartın sağlanması için hangi faaliyetlerin yapılacağına, ne tür mekanizmaların geliştirileceğinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Eylemler somut bir çıktıyı ifade etmelidir. Açık bir şekilde, ilgili standardın ve genel şartın amaçladığı hususun sürekli olarak varlığına ve işlerliğine güvence verecek bir "düzenleme", "mekanizma-araç" yazılmalıdır. İlgili standart ve genel şart için mevcut durum bölümünde yer verilen düzenleme ve uygulamaların iç kontrol sisteminin öngördüğü yeterli güvenceyi sağladığı sonucuna varılması halinde; herhangi bir eylemin öngörülmemesi veya mevcut düzenleme ve uygulamaların iç kontrol sisteminin öngördüğü makul güvenceyi sağlamada yetersiz kaldığı halde çeşitli nedenlerle plan döneminde herhangi bir eylemin öngörülmemesi hallerinde bu bölüm boş bırakılacaktır."

belirlenmesi amaçlanarak üniversitelerin strateji geliştirme daire başkanlıklarına anket çalışması uygulanmıştır. Araştırmanticesinde, daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamakla birlikte, yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaları yeterince yerine getirmedikleri, üniversitelerin iç kontrol uygulamalarında daha çok ön mali kontrol işlemlerine ağırlık verdikleri, iç kontrol sistemi için gerekli olan bazı uygulamaları henüz tam olarak oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

Özşahin (2011); yaptığı araştırmasında, seçili üniversite bünyesinde kurulu bulunan iç denetim biriminde görev yapan iç denetçiler ve strateji geliştirme daire başkanlığındaki görevlilerle (başkan ve uzmanlar) yüz yüze görüşmeler yapmıştır. Görüşmeler sonucunda seçili üniversitede iç kontrol ve iç denetim kavramının ve öneminin gerek akademik birimlerde gerekse idari birimlerde henüz yeterince kavranmadığı ve özümsemediği sonucuna varılmıştır.

Topcu (2013); çalışmasında iki vakayı inceleyerek bakanlıkların ve kurumların iç kontrol sistemlerinde kontrol ortamının yeterli seviyede tesis edilemediği, risklerin etkin olarak yönetilemediği, merkez ile taşra teşkilatı arasında zaman zaman kopukluklar yaşandığı ve taşradaki uygulamanın arzu edilen sıklıkla izlenemediği sonucuna ulaşmıştır.

Karaman (2014); araştırmasında kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulmasına verilen önemi ve kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesinin ölçülmesi amacıyla hazırlanmış olan iç kontrol uyum eylem planlarını incelemiştir. İnceleme sonucunda genel olarak; kurumların iç kontrole ilişkin mevcut durumlarının ortaya konulmadığı, somut eylemlerin tespit edilmediği ve genel ifadelere yer verildiği; kurumların yapacakları faaliyetleri ile ilgili bir periyodun belirlenmediği, öngördükleri eylemler ile ilgili elde edilecek sonuç ve faydanın ne olduğunun belirtilmediği, sorumlu birim, işbirliği yapılacak birimlerin tespit edilmediği, eylem planlarının formatında ve rehberine göre hazırlanmadığı, nitelikli ve uygun personel, örnek yöneticiler, önlemler, çalışma grupları, kurul, danışma hizmeti, risk belirleme gibi çıktıların öngörülmediği hususları tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye'deki mevcut kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin yerleşip yerleşmediği ve yerleşme seviyesi araştırılmak amacıyla 69 adet kamu idaresinin strateji geliştirme daire başkanlarına yapılan anket (Maliye Bakanlığı tarafından yapılan iç kontrol eylem planlarını hazırlamaya esas soruları içeren iç kontrol standartları durum değerlendirme anketi soruları) her bir standart bazında cevapları ile birlikte incelenmiş ve kamu kurumlarında iç kontrol konusunda gerekli çalışmalar yapılıyor olmakla birlikte, mevzuat ve özellikle de uygulama performansı bakımından olması gereken seviyeye henüz ulaşılmamış olduğu, iç kontrolle ilgili en önemli sorunun mevzuatın kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığının, yapısının, özelliklerinin, getirilen düzenlemelerin mahiyetinin yeterince anlaşılabilmesi olduğu sonucuna varılmıştır.

4. ARAŞTIRMA⁶

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de yaptıkları hizmetlerin halkın günlük yaşantısını yakından ilgilendirmesi dolayısıyla halka en yakın ve en çok gündemde olan yerel yönetim birimi belediyelerdir (Nadaroğlu, 1994:195). Belediye, kamu yönetimi sözlüğünde; "*kent niteliği taşıyan bir yerleşim yerinde yaşayanların ortak*

⁶ Doktora tez çalışmasının araştırma bölümünde üç farklı araştırma yapılmıştır. Birinci çalışmada, Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin hazırlanmış oldukları kamu iç kontrol uyum eylem planlarına göre kamu iç kontrol standartlarına uyum durumu, ikinci çalışmada Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin dış denetim bulgularına göre iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve üçüncü çalışmada ise Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine etki eden faktörler araştırılmıştır. Bu makale çalışmasının kapsamı dikkate alınarak yalnızca mevcut uyum duruma ilişkin araştırmaya yer verilmiştir.

yerel gereksinmelerini karşılamakla görevli, kamu tüzel kişiliğine sahip ve karar organları halk tarafından seçimle oluşturulmuş yerel yönetim birimi" (Bozkurt vd., 1998, s. 31), büyükşehir belediyesi ise "sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan; idari ve mali özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi" olarak tanımlanmaktadır (5216 s. K. m.3).

Belediyeler; çok sayıda personel ve kaynakla hizmet sunan, faaliyet sayısının çok sayıda ve çeşitli olduğu kamu idareleridir. Hizmet bekleyen vatandaşların hızlı ve kaliteli hizmet alma taleplerini karşılama sorumluluğunda olan belediye başkan ve yöneticilerinin kurumun bütün faaliyet ve işlemlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı bulunmamakta, dolayısıyla belediyenin ve birimlerinin hedeflendiği şekilde faaliyet gösterdiğine ilişkin kendilerine güvence verecek bir sisteme ihtiyaçları bulunmaktadır. Kamu iç kontrol standartlarına uygun olarak belediyelerdeki idari ve mali kurumsal süreçlerin ayrılmaz bir parçası olarak oluşturulan ve etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sistemleri, belediyelerin faaliyetlerinin mevzuata uygun, etkili, verimli olmasının, varlık ve kaynaklarının korunmasının ve finansal tablolarının güvenilirliğinin sağlanması amaçlarının yerine getirildiği hususlarında üst yönetime makul güvence vererek belediyelerin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Bu bağlamda yapılan bu çalışmanın amacı, önemli miktarlarda kamu kaynağı kullanarak ülke nüfusunun tamamına yakınına yerel hizmetler sunma sorumluluğunda olan belediyelerin mevzuat gereği kurmuş oldukları iç kontrol sistemlerinin KİKS'lere uyum durumunun tespit edilmesi ve gerek yöneticilerinin gerekse de iç kontrollere ilişkin kural koyucuların eksiklikleri görmelerinin sağlanarak tüm belediyelerin faaliyetlerinin mevzuata uygun, kesintisiz ve etkin olarak yürütmelerine, varlıklarını korumalarına ve güvenilir bilgiler ve finansal tablolar üretmelerine katkı sağlamaktır.

4.1. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını, Türkiye'de faaliyet gösteren tüm büyükşehir belediyeleri oluşturmaktadır. Türkiye'de araştırmanın yapıldığı tarih itibarıyla büyükşehir belediye sayısı 30'dur.

Türkiye'deki toplam nüfusun %77,48'inin büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde yaşıyor olması, büyükşehir belediyeleri ve bağlı kurumlarının tüm belediyelerin kaynak kullanımı içerisinde yaklaşık %60 gibi önemli bir orana sahip olmaları, diğer belediyelere göre daha kurumsal bir yapıya sahip olmaları, daha nitelikli ve çok sayıda personelle çalışma imkânlarının bulunması, tamamına iç denetçi kadrosu verilmiş olması, son üç yıla ilişkin Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporları ve İDDK iç denetim verilerinin bulunuyor olması ve zaman sınırı bulunması sebebiyle yapılan araştırma büyükşehir belediyelerinin incelenmesiyle sınırlı tutulmuştur.

4.2. Araştırmanın Problemi ve Araştırmada Kullanılan Yöntem

Araştırmanın problemi, Türkiye'deki büyükşehir belediyelerin iç kontrol sistemlerinin genel⁷ olarak İKEP'lere göre KİKS'lere uyumlu olup olmadığıdır. Bu problem kapsamında büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin; iç kontrolün unsurları, standartları ve genel şartları itibarıyla mevcut uyum durumlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Uyumlu ise daha da iyi sonuçlar alabilmek için neler yapılabileceği, uyumlu değilse de

⁷ Bu çalışmanın amacı, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin ve KİKS'lere genel durumunu öğrenmek olduğundan, verilerin büyükşehir belediyeleri bazında tutarsız olması ve her bir belediyenin sonuçlarını kendi iç kontrol sistemleri ile değerlendirecek belediyeler bazında yeterli veri olmadığından büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel durumuna odaklanılmıştır.

sorunların tespiti, çözümü ve uyumlu olabilmesi için neler yapılması gerektiği üzerine yoğunlaşılması gerekmektedir.

Bu çalışmada gerek yerli gerekse de yabancı literatür taraması yapıldıktan sonra birincil veri toplama yöntemlerinden olan vaka araştırması yönteminin uygulanmasına karar verilmiştir. Vaka çalışmaları, genellikle arşivler, mülakatlar, anketler ve gözlemler gibi veri toplama yöntemlerini bir araya getirirler. Buradan elde edilecek veriler, nitel olabileceği gibi nicel de olabilir (Eisenhardt, 1989, s. 534).

Bu çalışmada belediyelerin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumu 30 farklı büyükşehir belediyesinin (kamu iç kontrol standartlarının her bir genel şartına uyum durumunu resmi⁸ bir belge olarak ortaya koyan) hazırlamış olduğu en güncel iç kontrol eylem planları (İKEP'ler) analiz edilerek büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına mevcut uyum durumları değerlendirilmiştir.

4.3. Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları

Mevcut uyum durumunun tespitinde sadece büyükşehir belediyelerinin İKEP'lerinden yararlanılması araştırma için bir sınırlılık olarak görülebilir. İç kontrol eylem planlarının, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemine ilişkin mevcut durumu samimi, güvenilir ve doğru olarak yansıtacak şekilde hazırladıkları varsayılmaktadır. Bu sınırlılığı azaltmak ve araştırma bulgularını desteklemek için farklı kaynaklardan elde edilen başka verilerden (iç kontrol şube müdürlüğünün varlığı, İDKK'nın iç denetçi sayıları ve iç denetim faaliyetleri ilişkin verilerden) de yararlanılmıştır.

KİKS'lerin ilke bazlı olarak düzenlenmiş olması ve somut uygulama önerilerinin (minimum gerekliliklerin) bulunmaması, iç kontrol uygulamalarına karar verirken yönetici ve çalışanların mesleki yargı kullanmalarını gerektirmektedir. Bu durum iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, işleyişinde ve dolayısıyla İKEP'lerde tam olarak yeknesak olmayan (mevcut durum, öngörülen eylemler) uygulamaların ve uygulama eksikliklerinin bulunmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum, farklı büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumlarının karşılaştırılabilirliğini de azaltmaktadır ve (mevcut uyum durumun belirlendiği) bu araştırma içinde bir sınırlılık durumudur.

Araştırmada, iç kontrol eylem planlarını hazırlayanlardan kaynaklanabilecek eksikliklerin olması ve dolayısıyla sonuçların etkilenmesi olasılığı her zaman geçerlidir. Bu sınırlılık durumunda bile araştırma sonucunun Türkiye'de başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyelerin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumuna ilişkin genel bir fikir verebileceği düşünülmektedir.

4.4. Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi

Kamu iç kontrol standartlarına göre iç kontrol sistemi, 5 unsur (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme) oluşmaktadır. Bu 5 unsur ise toplam 18 tane standarttan ve bu standartlar ise toplam 79 tane genel şarttan oluşmaktadır. Yani genel şartlar standartları, standartlar iç kontrol unsurlarını ve unsurlar da iç kontrol sistemini oluşturmaktadır.

⁸ Belediyelerde iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol sistemlerine mevcut uyum durumunun tespiti için çalışmanın ilk safhalarında Maliye Bakanlığı (2014)'nın "*Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi*", Akçakanat (2011)'in çalışması ve kamu iç kontrol standartlarının genel şartlarından yararlanılarak bir anket tasarlanmıştır. Fakat tasarlanan anket çalışmasının aynı büyükşehir belediyesinde konuyla ilgili (mali hizmetler daire başkanı ve iç kontrol şube müdürü) çalışan farklı kişilere uygulandığında sonuçların birbirinden oldukça farklı çıkması neticesinde belediyenin iç kontrol karnesini yansıtan İKEP'ler üzerinden yürütülmesinin daha doğru sonuçlar vereceği kanaatine ulaşılmıştır.

Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planları (İKEP'ler), büyükşehir belediyelerinin kamu iç kontrol standartlarının her bir genel şartı itibariyle mevcut uyum durumlarını ve uyumu sağlamak için yapmayı planladıkları eylemleri gösteren (bir veya iki yıllık) planlardır.

Bu araştırma kapsamında öncelikle tüm büyükşehir belediyelerinin İKEP'leri okunmuş daha sonra iç kontrol eylem planlarında yer alan her bir genel şart itibariyle mevcut durum, (idare eğer genel şarta ilişkin yeterli güvence sağlayamıyorsa uyum için eylem öngörmüşse) öngörülen eylemler ve açıklama satırları analiz edilerek 30 büyükşehir belediyesinden her bir genel şartı sağlayan büyükşehir belediyesi sayısı belirlenmiştir. Toplamda yaklaşık 7000⁹ tane eylem analiz edilerek, her bir genel şarttan yeterli güvence verenler veya güvence vermesi için sürekli eylem öngörülenler, (tek seferlik) eylem öngörülenler, hatalı-eksik-boş veya sonraki döneme bırakılanlar tespit edilerek her bir genel şarta 30 büyükşehir belediyesinden kaç tanesinin uyum sağladığı sayısal ve oransal olarak hesaplanmıştır. Her bir standart ve iç kontrol bileşeni için ise sahip oldukları genel şartların uyum oranlarının aritmetik ortalamaları alınarak her bir standart ve unsur ile iç kontrol sistemlerinin genel uyum oranı bulunmuştur. Böylelikle belediyelerin her bir kamu iç kontrol standartlarına ve genel uyum durumuna ilişkin bir fikir elde edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu araştırma kapsamında bazı genel şartlara ilişkin belediyelerin mevcut durumunu daha net görebilmek (araştırma bulgularını desteklemek) için farklı kaynaklardan elde edilen bazı farklı verilerden de yararlanılmıştır.

5. BULGULAR VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Büyükşehir belediyelerinin İKEP'lerinde yer alan her bir genel şart için mevcut durum, açıklama ve öngörülen eylemler sütunlarında yer alan açıklamalara göre her bir genel şartın 30 büyükşehir belediyesinin kaç tarafından sağlandığı (sağlandığına ilişkin yeterli güvence elde edildiği) belirlenmiş ve her bir genel şartın uyum oranı hesaplanmıştır.

Aşağıda yer verilen tabloda 79 genel şarttan büyükşehir belediyelerinin oransal olarak en az uyum sağladıkları genel şartlara yer verilmiştir.

Tablo1. En Az Uyum Sağlananlar Genel Şartlar

Sıra	Kod	Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
1	KOS2.6	İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde <i>hassas görevlere</i> ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.	4	26	%13
2	RDS6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik <i>riskleri belirlemelidir</i> .	5	25	%17
3	KOS1.1	İç Kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından <i>sahiplenilmeli ve desteklenmelidir</i> .	6	24	%20
4	KOS3.6	<i>Personelin yeterliliği ve performansı</i> bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez <i>değerlendirilmeli</i> ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.	6	24	%20

⁹ 76(genel şart) x 30(Büyükşehir Belediyesi) x 3(Ort.Eylem Sayısı)

5	KOS3.7	Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.	6	24	%20
6	KFS7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	6	24	%20
7	KFS7.2	Kontroller , gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.	6	24	%20
8	RDS6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.	7	23	%23
9	KOS1.3	Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.	8	22	%27
10	RDS6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.	8	22	%27
11	KFS8.1	İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.	8	22	%27
12	KFS8.2	Prosedürler ve ilgili dokümanlar , faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.	8	22	%27

Yukarıda yer verilen Tablo1’de görüldüğü üzere araştırmanın temel verisi olan genel şartlar itibariyle en az uyumun sağlandığı genel şartların; Kontrol Ortamı Standartları (KOS), Risk Değerlendirme Standartları (RDS) ve Kontrol Faaliyetleri Standartlarına (KFS) ilişkin genel şartlar olduğu görülmektedir.

Aşağıda yer verilen Tablo2’de ise 79 genel şarttan büyükşehir belediyelerinin oransal olarak en fazla uyum sağladıkları genel şartlara yer verilmiştir.

Tablo2. En fazla Uyum Sağlanan Genel Şartlar

Sıra	Kod	Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
1	RDS5.1	İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.	25	5	%83
2	BİS14.1	İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.	25	5	%83
3	BİS14.3	Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.	25	5	%83
4	KFS11.2	Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir	23	7	%77
5	KOS4.1	İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.	21	9	%70
6	RDS5.2	İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.	21	9	%70

7	RDS5.3	İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.	21	9	%70
8	RDS5.6	İdarenin ve birimlerinin hedefleri , spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.	20	10	%67
9	KOS1.4	Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.	19	11	%63
10	KOS2.1	İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.	19	11	%63
11	KOS2.4	İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.	19	11	%63
12	KFS9.2	Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.	19	11	%63

Yukarıda tabloda yer verilen araştırma sonucunda en fazla uyum sağlanan genel şartlar incelendiğinde ise söz konusu şartların ağırlıklı olarak stratejik yönetim ve insan kaynakları yönetimine ilişkin genel şartlar olduğu görülmektedir. Belediyelerin internet siteleri incelendiğinde tamamına yakınının stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna güncel olarak yer vermiş oldukları görülmektedir. Stratejik yönetime ilişkin söz konusu genel şartların “5018 sayılı Kanun” ve “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik”, “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik”, “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile de düzenlenmiş olması, büyükşehir belediyelerini KİKS’lerden bağımsız olarak bu düzenlemelere uymaya mecbur bıraktığındanbu genel şartlara belediyelerin uyum oranınındaha yüksek çıktığı düşünülmektedir. Aynı şekilde insan kaynaklarına ve organizasyon yapısına ilişkin genel şartların da çerçevesinin başta 657,5393 ve 5216 sayılı Kanunlar ve Mahalli İdarelerde Norm Kadroya İlişkin Yönetmelikle çizilmiş olması, söz konusu şartların en çok uyum sağlanan genel şartlardan bazıları olarak sıralamaya girmelerini sağlamıştır.Ayrıca; “Kurumun ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olması”, “Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalı” ve “Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmesi” genel şartlarının ise somut eylem öngörülmesinin daha zor olması ve daha çok öneri şeklinde somut eylem gerektirmeyen soyut genel şartlar olmaları sebebiyle daha yüksek oranda uyum sağlanan genel şartlar olduğu değerlendirilmektedir.

Genel şartların tamamının (79 genel şartın) standartları itibariyle aritmetik ortalamaları alınarak standartların uyum oranı, standartların aritmetik ortalamaları alınarak da unsurların uyum oranı ve en son da unsurların uyum oranlarının ortalamaları alınarak büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel uyum durumuna ilişkin oran bulunmuştur. Aşağıdaki tabloda araştırma sonucunda bulunan standartlar, bileşenler ve genel uyum durumu oranları verilmiştir.

Tablo 3. Kamu İç Kontrol Standartları, Bileşenleri ve Genel İtibariyle Uyum Oranları

Stnd No	Kamu İç Kontrol Standartları	Genel Şart Sayısı	Standart Uyum Oranı	İç Kontrol Bileşenleri	Bileşen Uyum Oranı	Genel Uyum Durumu
1	Etik değerler ve dürüstlük	6	%42	KONTROL ORTAMI	%45	%48
2	Misyon, organizasyon yapısı ve görevler	7	%44			
3	Personelin yeterliliği ve performansı	8	%39			
4	Yetki devri	5	%57			
5	Planlama ve programlama	6	%65	RİSK DEĞERLENDİRME	%44	
6	Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	3	%22			
7	Kontrol stratejileri ve yöntemleri	4	%34	KONTROL FAALİYETLERİ	%44	
8	Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	3	%29			
9	Görevler ayrılığı	2	%53			
10	Hiyerarşik kontroller	2	%57			
11	Faaliyetlerin sürekliliği	3	%51			
12	Bilgi sistemleri kontrolleri	3	%38			
13	Bilgi ve iletişim	7	%52	BİLGİ VE İLETİŞİM	%55	
14	Raporlama	4	%68			
15	Kayıt ve dosyalama sistemi	6	%49			
16	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	3	%50			
17	İç kontrolün değerlendirilmesi	5	%49	İZLEME	%53	
18	İç denetim	2	%57			
	TOPLAM	79				

Yukarıda yer verilen Tablo 3'te 18 standardın, 5 iç kontrol unsurunun her birinin ve büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sisteminin genel uyum oranına yer verilmiştir. Standartlar itibariyle risk değerlendirme unsurunun bir standardı olan RİS 6 Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi %22 ile Kontrol faaliyetleri unsurunun standartları olan KFS 8 Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi %29 ve KFS 7 Kontrol stratejileri ve yöntemleri %34 ile en az güvence sağlanan standartlar iken, BİS 14 Raporlama %68, RİS 5 Planlama ve Programlama %65 ve İS 18 İç Denetim %58 ile en çok güvence sağlanan standartlar olmuştur.

İç kontrol sisteminin unsurları itibariyle ise büyükşehir belediyelerinin genel olarak en az güvence sağladıkları unsurların "risk değerlendirme" ve "kontrol faaliyetleri" unsurları oldukları görülmektedir.

Büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel uyum durumu ise %48 olarak bulunmuş olup bu oran büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyum durumunun düşük seviyede olduğunu göstermektedir.

Aşağıda yer verilen Tablo4'te ise büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sisteminin mevcut durumuna ilişkin bazı veriler büyükşehir belediyeleri itibariyle verilmiştir.

Tablo 4. İç kontrole İlişkin Mevcut Durum Verileri¹⁰

Büyükşehir Belediye Adı	MEVCUT DURUM VERİLERİ			
	İç Kontrol'ün Koordine Edildiği Şube Müd.'nün Türü (A)	İç Denetçi Sayısı ¹¹ (B)	İç Denetim Faaliyeti (2016-2015-2014) ¹² (C)	İKEP Güncelliği (D)
Adana	İç Kontrol	6	R,-,R-,R	2017-2018
Ankara	İç Kontrol	10	R,-,R-,R	2016-2017
Antalya	İç Kontrol	5	R,D, R,D, R,D	2015
Aydın	Bütçe, Strateji Gel.ve Araştır.	3	R,-,R,-,R	2015
Bahçeser	İç Kontrol	2	YOK	2015-2016
Bursa	İç Kontrol	3	R,D, R,D,R,-	2016
Denizli	Strateji	2	R,-,-,-, R,D	2017-2018
Diyarbakır	Strateji	3	R,D, R,D, R,D	YOK
Erzurum	Mali Kontrol – Strateji	1	YOK	2017-2018
Eskişehir	İç Kontrol	1	-,,-,-,-, R,D	2016-2017
Gaziantep	Ön mali kontrol	1	R,D, R,D,-,-	2016-2017
Hatay	İç Kontrol	2	R,-,-,D,-,-	2016-2017
İstanbul	Mali Kontrol – Strateji	15	-,,-,-,-, R,D	2017-2018
İzmir	İç Kontrol	10	R,D, R,D, R,D	2015
K.maraş	Mali Kontrol – Strateji	4	-,D, R,D,-,D	2017 -2018
Kayseri	YOK	0	YOK	2017 -2018
Kocaeli	İç Kontrol	0	YOK	2011
Konya	Strateji	4	YOK	2012
Malatya	Gelirler ve Ön Mali Kontrol	2	-,,-,-,-, R,D	2017
Manisa	Strateji	2	R,-,-,-,-,-,	2017 -2018
Mardin	Mali Kontrol – Strateji	0	YOK	YOK
Mersin	Ön Mali Kontrol	7	R,-,R,-,R,-	2015-2016
Muğla	Mali Kontrol – Strateji	1	-, D,-,D,-,D	2015-2016
Ordu	Mali Kontrol – Strateji	2	YOK	2015-2016
Sakarya	SGBDB – Ön Mali Kontrol	2	-,,-, R,D,-,-,	2016-2017
Samsun	Mali Kontrol – Strateji	2	R,-,-,-,-,-,	2010-2011
Şanlıurfa	İç Kontrol	1	YOK	YOK
Tekirdağ	Mali Kontrol	0	YOK	2016-2017
Trabzon	Strateji	2	YOK	2016-2017
Van	Mali Kontrol	1	YOK	YOK

Yukarıdaki tabloda yer verilen verilerin durumuna göre sütunlar olumludan olumsuz doğru mavi, yeşil, sarı ve kırmızı ile renklendirilmişlerdir.

Kurum yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin farkındalıklarının bulunduğu ve iç kontrolü sahiplendiklerinin en önemli göstergelerinden birisi, kurumlarının organizasyon yapılarında iç kontrollerin etkin olarak kurulup işletilebileceği bir yapının bulunmasıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60. maddesine göre "İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak" mali hizmetler birimlerinin görevleri arasında sayılmıştır. Bu kapsamda büyükşehir belediyelerinde görev yapan birim, mali hizmetler daire

¹⁰ Doktora Tez Çalışmasının 225.sayfasında yer alan "Tablo 55: İç kontrole İlişkin Mevcut Durum ve Etkinlik Verilerinin Karşılaştırılması tablosu"ndan türetilmiştir.

¹¹ İDKK'nın 30.06.2017 tarihi itibarıyla yayınladığı kamu idareleri itibarıyla iç denetçi sayıları verisinden üretilmiştir.

¹² İDDK'nun 2014, 2015, 2016 yıllarına ait faaliyet raporlarından üretilmiştir.

Yukarıdaki tabloda yer verilen verilerin durumuna göre sütunlar olumludan olumsuz doğru mavi, yeşil, sarı ve kırmızı ile renklendirilmişlerdir.

Kurum yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin farkındalıklarının bulunduğu ve iç kontrolü sahiplendiklerinin en önemli göstergelerinden birisi, kurumlarının organizasyon yapılarında iç kontrollerin etkin olarak kurulup işletilebileceği bir yapının bulunmasıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60. maddesine göre "İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak" mali hizmetler birimlerinin görevleri arasında sayılmıştır. Bu kapsamda büyükşehir belediyelerinde görev yapan birim, mali hizmetler daire başkanlıkları¹³dir. Bu birimlerin altında ise şube müdürlükleri görev yapmaktadır. Şube müdürlüklerinin hangisinin kurulacağı ise büyükşehir belediyelerinin insiyatifindedir.¹⁴ Dolayısıyla büyükşehir belediyelerinde, iç kontrollerin etkinliğinin sağlanması, ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi, rehberlik ve koordinasyon için mali hizmetler daire başkanlıklarına bağlı olarak müstakil iç kontrol şube müdürlüklerinin kurulmuş olması; iç kontrol sistemine ilişkin belediye başkanları ve yönetimin farkındalığının ve sahiplenilmesinin yüksek olduğu hususunda önemli bir kanıt oluşturmaktadır. Büyükşehir belediyelerinde iç kontrollerin koordinasyonu ile ilgili müstakil bir birimlerinin bulunup bulunmadığının tespiti için tüm büyükşehir belediyelerinin kurumsal internet sitelerinde yer alan teşkilat şemaları incelenmiştir. İnceleme sonuçlarına Tablo 4'ün il sütununda yer verilmiştir.

Tablonun ilk sütununda yer verilen bulgulara göre; 30 büyükşehir belediyesinden 10'unda İç Kontrol, 5'inde Ön Mali/Mali Kontrol, 5'inde Strateji Geliştirme, 9 tanesinde ise her iki (mali kontrol ve strateji) şube müdürlüğünün bulunduğu ve 1 büyükşehir belediyesinde ise söz konusu şube müdürlüklerinden hiç birisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. 30 büyükşehir belediyesinden sadece 10'unda yani %33'ünde iç kontrol şube müdürlüğü adında iç kontrole ilişkin müstakil bir birim bulunuyor olması, iç kontrole ilişkin farkındalık ve sahiplenmenin düşük olduğunu göstermektedir. İç kontrol şube müdürlüğü bulunmayan belediyelerde iç kontrole ilişkin görevler, diğer şube müdürlükleri tarafından kendi görevleriyle birlikte, kendi görevlerine ilave bir görev olarak yerine getirmektedirler. Dolayısıyla bu durum iç kontrol faaliyetlerine gereken önemin verilmediği sonucunu doğurmaktadır. Ön mali kontrol müdürlüklerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edilmesi ise iç kontrolün sadece mali kontroller olarak görülmesi sakıncasını doğurmaktadır.

İç denetim; iç kontrol sisteminin yeterliliği, performansı, etkinliği ve işleyişini denetleyerek sistemin aksayan yönlerine ilişkin değerlendirmelerini raporlayarak ve öneriler geliştirerek üst yönetime yardımcı olmaktadır¹⁵. Tablo4'te yer verilen iç denetçi sayısı sütununa göre 30 büyükşehir belediyesinin tamamına 182 adet

¹³ 30 Büyükşehir belediyesinin sadece 1 tanesinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı bulunmaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenlemek amacıyla çıkarılan "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 5.maddesinde "İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak" Strateji geliştirme birimlerinin görevleri arasında sayılmıştır. Aynı yönetmeliğin 29. Maddesinde ise iç kontrole ilişkin söz konu görevlerin mahallî idarelerde ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimler tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir.

¹⁴ Norm kadro yönetmeliğine göre B.Belediyelerinin daire başkanlıklarının tümünün toplam olarak sahip olabileceği şube müdürlüklerinin sayısı nüfuslarına göre belirlenmiştir/sınırlandırılmıştır.

¹⁵ Ancak nüfusu 50.000 den küçük belediyelerde iç denetim faaliyeti yürütülmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş olup bu belediyelerden de 26 tanesi iç denetçi ataması yapmış, 4 tane büyükşehir belediyesi ise iç denetçi ataması yapılmamıştır. Büyükşehir belediyelerinin 6'sında 1, 9'unda ise 2 iç denetçi görev yapmaktadır.

5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetim biriminin amacı, teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Kamu kurumlarının belirtilen hükümler çerçevesinde iç denetim birimini oluşturmaları ve iç denetim faaliyetini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim faaliyetinin yararlı olabilmesi için risk odaklı, sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla yerine getirilmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyeti; üçer yıllık dönemler için hazırlanan iç denetim planına dayanan yıllık iç denetim programına göre yerine getirilecektir. Tablo4'te yer verilen iç denetim faaliyet sütununa göre toplam 11 büyükşehir belediyesinde son 3 yıl içerisinde herhangi bir iç denetim raporu hazırlanmamıştır. Bunlardan 4 tanesinde iç denetçi bulunmadığından 7 tanesinin iç denetçisi bulunmasına rağmen iç denetim raporunun hazırlanmadığı görülmektedir. Geçen sene ise sadece 13 tanesinde iç denetim raporu hazırlanmamıştır. Sayıştay denetçileri tarafından yapılan 2015 ve 2016 yıllarına ait denetimler sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında; iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu kurumlarında ise bu birimlere yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı; iç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı, iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği, denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı, tespit edilmiştir (Sayıştay, 2017, s. 8).

Diğer bir sütunda ise büyükşehir belediyeleri itibariyle "İç kontrol eylem planlarının güncelliği" verisine yer verilmiştir. İKEP'ler genel olarak KİKS'lere uyum sağlanması için kamu idarelerinin genel şartlar itibariyle iç kontrole ilişkin mevcut durumlarının, uyum için bir takvim dahilinde yapmaları gereken eylemlerin, açıklamaların ve görevli birimlerin gösterildiği maksimum iki yıllık planlardır. Tüm kurumlar, KİKS'lere tam olarak uyumlu olsalar bile (İKEP'lerde bütün standartların genel şartlarına ilişkin güvence verilmiş olsa dahi) İKEP'lerini yayınlamaya devam etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla tüm kurumların en az iki yılda bir İKEP hazırlamaları gerekmektedir. Büyükşehir Belediyelerinin hazırlamış oldukları İKEP'ler incelendiğinde tümünün güncel olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum iç kontrol faaliyetlerinin başta yönetim olmak üzere sahiplenilmediğini ortaya koymaktadır.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Belirli bir dönem için belirli varsayımlar ve kısıtlar altında yapılan bu araştırmada; Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyum durumu, büyükşehir belediyelerinin hazırladıkları kamu iç kontrol standartları uyum eylem planlarına (İKEP'lere) göre incelenmiştir.

Araştırma sonucunda tüm büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyum oranının %48 olduğu, iç kontrol sistemlerinin kuruluş amacı ve en temel unsurları olan, kurumsal risk yönetimini de sağlayan risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri unsurlarına ilişkin standartlara (*RDS6 Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi* standardına %22, *KFS8 Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi* standardına %29 ve *KFS7 Kontrol stratejileri ve yöntemleri* standardına %34) mevcut uyum

düzeyinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir. Büyükşehir belediyelerinin İKEP'lerinde yer alan mevcut duruma ilişkin beyanlar da bu sonuçları desteklemektedir.

Büyükşehir belediyelerinin en çok uyum sağladığı standartların ise; ilgili kanun ve yönetmelikler sayesinde yaptırım gücü daha fazla olan stratejik yönetime ilişkin standartlar (*RDS5 Planlama ve Programlama* standardına %65 ve *BİS14 Raporlama* standardına %68) ve insan kaynakları yönetimine ilişkin standartlar ile öneri şeklinde somut uygulama yapılması zor olan genel şartların bulunduğu standartlar olduğu görülmüştür. Kamu iç kontrol standartlarının genel şartlarında hazırlanması istenen stratejik yönetime ilişkin dokümanların (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları) büyükşehir belediyelerinin tamamı tarafından hazırlanmış olması, risk değerlendirme bileşeninin ve iç kontrol sisteminin genel uyum ortalamasını yükseltmiştir. Sayıştay'ın performans denetimleri sonuçlarına göre ise stratejik yönetime ilişkin söz konusu dokümanların belediyelerin tamamına yakınında şeklen hazırlanmış olduğu, dokümanların içerikleri incelendiğinde ise pek çok belediyenin stratejik yönetime ilişkin eksikliklerinin bulunduğu, stratejik yönetimin esasları olan kurumsal performansın değerlendirilmesi ve stratejik yönetim-bütçe ilişkisinin kurulması amaçlarını karşılamaktan uzak oldukları görülmektedir. Dolayısıyla stratejik yönetime ilişkin standartlara uyum oranı her ne kadar yüksek seviyede gözükse de stratejik yönetime ilişkin standartlara da uyum düzeyi düşük seviyededir. Bu durum, risk değerlendirme bileşeninin ve iç kontrol sisteminin genel uyum oranının aslında daha da düşük bir seviyede olduğunu göstermektedir. Ayrıca söz konusu bulguların doğruluğunu sağlamak için büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği müdürlüğünün türü, iç denetçi atanma durumu ve iç denetim faaliyetleri ile iç kontrol eylem planlarının güncelliği verileri de incelenmiş olup ortaya çıkan sonuçlar analiz edildiğinde sonuçların mevcut uyum durumunun düşüklüğünü desteklediği ve büyükşehir belediyelerinde başta yönetim olmak üzere iç kontrol sisteminin sahiplenilmediği tespit edilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kurulumu ve işleyişi konusunda 10 yıllık süreçte iyi niyetle belirli bir mesafe kaydettikleri yadsınamazsa da iç kontrol sistemlerini halen kamu iç kontrol standartlarına tam olarak istenilen seviyede oluşturamadıkları görülmekte ve başta risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri bileşenlerinin istenilen seviyeye getirilmesi olmak üzere kat etmeleri gereken çok mesafe olduğu düşünülmektedir.

KİKS'lerin ilke bazlı olarak düzenlenmemiş olması ve somut uygulama önerilerinin (kontrol listesi veya asgari gereklilikler) bulunmaması, iç kontrol uygulamalarına karar verirken yönetici ve çalışanların mesleki yargı kullanmalarını gerektirmektedir. Bu durum iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında ve işleyişinde yeknesak olmayan uygulamaların bulunmasına sebebiyet vermekte, yönetim ve düzenleyiciler tarafından eksikliklerin tam olarak tespit edilememesine sebebiyet vermektedir. Bu durum, farklı kurumların iç kontrol sistemlerinin mevcut durumlarının karşılaştırıla bilirliliğini de azaltmaktadır. İç kontrollerle ilgili düzenleme yapmaya yetkili olan Maliye Bakanlığı tarafından iç kontrol standartlarının somutlaştırılması için KİKS'lerin belediyelerde uygulanmasına ilişkin iyi uygulama örneklerine yer verilmesi, örnek İKEP'ler ve her bir standart için asgari yapılacaklar listesi yayınlanması belediyelerin çalışan ve yöneticilerine iç kontrol sisteminin kurulumu ve işleyişi için yol gösterici olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akçakanat, Ö. (2011). Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi,Süleyman Demirel Üni. İşletme Anabilim Dalı.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17 (1) 83-97.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. Editörler: Dođan Zeki, İnal Mehmet Emin, Tablet Yayınları, Konya, (95-126).
- Alikadıoğulları, A. (2011). Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Bozkurt, Ö., Ergun, T. ve Sezen, S.(1998). Kamu Yönetimi Sözlüğü. Ankara: TODAİE Yayını.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) (2014). Kamu İç Kontrol Rehberi. (v.1) Ankara.
- Bülbül, Mehmet (2013). Kamu İç Kontrol Sistemi Ve İç Kontrol Standartlarına Uyum. (Erişim:10.09.2016). [Http://Www.Mta.Gov.Tr/V2.0/Daire-Baskanliklari/Strateji/Pdf/Todaie-Egitim.Ppt](http://Www.Mta.Gov.Tr/V2.0/Daire-Baskanliklari/Strateji/Pdf/Todaie-Egitim.Ppt)
- Eisenhardt, K. M. (1989). BuildingTheoriesfrom Case StudyResearch. The Academy of Management Review, 14(4), 532-550.
- Eralp, İ. ve Bozbaş, B. (2014). Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol. Antalya: BEKAD Yayınları.
- Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. DPT-Uzmanlık Tezi.
- Karaman, M. (2014). Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans,TeziTHKÜni. İşletme Bilim Dalı.
- Nadaroğlu, H. (1994). Mahalli idareler. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Özşahin, F. (2011). Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Paglietti, P. (2010). InternalControlsand Auditing in ItalianLocalGovernments. 10th Global Conference on Business &Economics(ISBN : 978-0-9830452-1-2),October 15-16, 2010, Rome, Italy.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. Maliye Bakanlığı BÜMKO Uzmanlık Tezi.
- Sayıştay Başkanlığı (2017).2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu. Ankara.
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2011). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Topcu, M. K. (2013). Kamuda İç Kontrol Sisteminin Coso Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliđi: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi. Sayıştay Dergisi,91, 5-31.
- Tüm, K. ve Memiş, M. Ü. (2012). İç Kontrol. Ankara: Karahan Kitabevi.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (RG 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı)

5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu(RG 23.7.2004 Tarih ve 25531 Sayılı)

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.

Büyükşehir Belediyeleri İç Kontrol Uyum Eylem Planları.

Maliye Bakanlığı 2013 İç Kontrol Uyum Genelgesi 34.