



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

Kamuda Stratejik Yönetim Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol Sistemi



2020

SUNUŞ

Karahanlılar Devletinin denetim kurumu olan Divanı İşraf'tan bu yana; Gazneliler, Selçuklular ve Osmanlı Devleti dönemlerinin tarihi birikimini taşımakta olan Sayıştay, bin yılı aşkın devlet geleneğimizin en temel ve en saygın kurumlarından birisidir. Denetim faaliyetlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yürüten Sayıştay, iyi işleyen bir kamu yönetim sisteminin ve güçlü bir kamu maliyesinin yürütülmesinde önemli görevler üstlenmektedir. Performans bilgisi denetiminin yanı sıra, düzenlilik denetimi kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, Sayıştayın bu önemli görevlerinden birisidir.



Son yıllarda dünyada kamu kaynaklarının verimli ve rasyonel kullanılması, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin önem kazanmasıyla beraber stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol gibi kavramlar kamuda uygulanmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda ülkemizde de 5018 sayılı Kanun ile getirilen çağdaş yönetim anlayışı, kamu kurumlarına, Kanun'un 56'ncı maddesinde belirtilen amaçları sağlamaya yönelik olarak iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontrolleri içeren iç kontrol sistemlerini kurma ve etkin bir şekilde yürütme görevi vermiştir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması kamu idarelerinin sorumluluğunda olmakla birlikte, Sayıştay gerek dış denetim sürecinin bir parçası olarak, gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile verilen bir görev olarak iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmektedir.

Kurumlar stratejik yönetim kapsamında, kendilerini geleceğe taşıyacak amaç ve hedeflerini belirlemek, stratejik planlarını oluşturarak eylem adımlarını saptamak ve bu adımlarla bütçe ve performans programında yer alan faaliyet ve projeleri arasında bağ kurmak; risk yönetimi araçları ile misyonlarını gerektiği gibi gerçekleştirmelerinin ve amaçlarına varmalarının önünde engel teşkil edebilecek olayları ve belirsizlikleri tespit ederek, bunları önlemek veya en aza indirmek için gerekli kontrollerini oluşturmak durumundadırlar.

Sayıştay kurumlarda stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemine ilişkin yapıların kurulmuş ve etkin şekilde işliyor olduğunun tespitini yapmak üzere değerlendirme prosedürleri oluşturmak suretiyle, denetlenen kurumlardan denetim süreci içinde veriler elde etmektedir. Bu veriler çerçevesinden yapılan durum analizi ve aksayan ynlerin tespitine ilişkin değerlendirmelere kamu idarelerinin raporlarında yer verilmekte olup, aynı zamanda Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na alınarak yaygınlık ve önemlilik arz eden hususlar TBMM'ye sunulmaktadır.

Kamu idaresi raporları ile Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda yer verilen söz konusu hususlara ilave olarak Kurumumuzun, mali yönetim alanındaki gelişmeleri izlemek üzere prosedürlerden gelen bilgi ve verileri istatistiki bir değerlendirmeye analiz ederek kamu idarelerinin genel bir fotoğrafını yayımlamasının, bu konulara ilişkin farkındalık düzeyini artıracadığı ve paydaşlarına katkı sağlayacadığı değerlendirilmiştir. Müteakip yıllarda da bu uygulamaya devam edilerek, kamu kurumlarında stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerindeki değişim ve gelişimin yıllar itibarıyla karşılaştırmalı olarak ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Sayıştayın kamu yönetiminin iyi işleyişine katkı sağlamak ve kurumlara rehberlik etmek misyonuna hizmet edeceğine inandığım bu çalışmanın paydaşlarımıza faydalı olmasını temenni ediyor ve bu çalışmada emeği geçen tüm mensuplarımıza teşekkür ediyorum.

Seyit Ahmet BAş

Sayıştay Başkanı

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM.....	7
GENEL ÇERÇEVE.....	7
1.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı	7
1.2. Çalışma Yöntemi.....	8
İKİNCİ BÖLÜM	13
STRATEJİK YÖNETİM, KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ANALİZ SONUÇLARI..	13
2.1. Stratejik Yönetim Değerlendirmesi.....	13
2.1.1 Bütçe Türüne Göre Ortalama Puanlar	13
2.1.2 Toplam Puana Göre Kurum Dağılımları	14
2.2. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Değerlendirmesi	17
2.2.1 Bütçe Türüne Göre Ortalama Puanlar	17
2.2.2 Aldıkları Toplam Puana Göre Kurum Dağılımları	18
2.3. İç Kontrol Sistemi (İKS) Değerlendirmesi.....	23
2.3.1 Bütçe Türüne Göre Ortalama Puanlar	24
2.3.2 Aldıkları Toplam Puana Göre Kurum Dağılımları	25
2.3.3 İç Kontrol Sistemi Kapsamındaki Risk Yönetiminin Değerlendirilmesi.....	26
2.3.4 Bileşen Analizi	26
2.3.4.1 Kontrol Ortamı.....	27
2.3.4.2 Risk Değerlendirme	31
2.3.4.3 Kontrol Faaliyetleri.....	34
2.3.4.4 Bilgi ve İletişim	38
2.3.4.5 İzleme.....	41
SONUÇ	46

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların SY Ortalama Puanları	13
Tablo 2 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların SY Ortalama Puanları	14
Tablo 3 - Kurumların Stratejik Yönetimlerinin Değerlendirmelerinde Aldıkları Toplam Puana Göre Dağılımları	14
Tablo 4 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların KRY Ortalama Puanları	17
Tablo 5 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların KRY Ortalama Puanları..	18
Tablo 6 - Kurumsal Risk Yönetimi Toplam Puanına Göre Kurum Dağılımları	18
Tablo 7 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların İKS Ortalama Puanları	24
Tablo 8 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların İKS Ortalama Puanları	24
Tablo 9 - Aldıkları Toplam Puana Göre Kurum Dağılımları	25
Tablo 10 - İç Kontrol Sistemi Kapsamındaki Risk Yönetiminin Değerlendirilmesi	26
Tablo 11 - Bütçe Türlerine Göre Kontrol Ortamı Bileşeni Ortalama Puanları.....	30
Tablo 12 - Bütçe Türlerine Göre Risk Değerlendirme Bileşeni Ortalama Puanları	33
Tablo 13 - Bütçe Türlerine Göre Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Ortalama Puanları	37
Tablo 14 - Bütçe Türlerine Göre Bilgi ve İletişim Bileşeni Ortalama Puanları	41
Tablo 16 - Bütçe Türlerine Göre İzleme Bileşeni Ortalama Puanları.....	45

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 - Kontrol Ortamı Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları	27
Şekil 2 - Risk Değerlendirme Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları.....	31
Şekil 3 - Kontrol Faaliyetleri Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları ...	34
Şekil 4 - Bilgi ve İletişim Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları	38
Şekil 5 - İzleme Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları	42

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ÇERÇEVE

1.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde, kurumlarda hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi ve şeffaflığın sağlanmasında en önemli unsurlardan biri uluslararası standartlara da uygun olacak şekilde tüm sistem gereksinimlerinin kurulmuş ve işletiliyor olmasıdır.

Etkin işleyen bir kamu mali yönetiminin gerekliliklerini sağlamak üzere, idarelerin stratejik yönetim ve kurumsal risk yönetimi mekanizmaları ile iç kontrol sistemlerini kurmuş ve işletiyor olmaları büyük önem taşımaktadır. Stratejik yönetim ve kurumsal risk yönetimi, kamu idarelerinin misyon ve vizyonlarını belirlemeleri ve tüm karar ve faaliyetlerinde bu doğrultuda hareket etmeleri ile karşılaştıkları değişimlerin oluşturduğu risklerin üstesinden gelmelerini sağlayacak, sisteme makul bir güvence oluşturacak bütüncül bir yapının kurulmasını hedefler. İç kontrol sistemi ise, kurumların stratejik amaç ve hedeflerine ulaşabilmeleri, faaliyetlerini etkili, ekonomik, yasal mevzuata ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirmeleri, kaynakların korunması ve verimlilik esasına göre kullanılmasının temini ile mali bilgi ve yönetim bilgisinin doğru ve zamanında raporlanmasını temin eden süreç ve yöntemlerin bir bütünüdür.

Sayıştay, misyonu ve vizyonu gereği, kurumların bu yeni yönetim anlayışına uyum çalışmalarını denetimleri aracılığıyla izlemektedir. Denetimler sonucunda ortaya çıkan eksik ve zayıf yönler ile geliştirilmesi gereken alanlarda iyileşme sağlamak üzere kurumlara gerek eğitimler verilerek, gerekse rehberlik ve bilgilendirme faaliyetleri ile destek verilmesi suretiyle kamu mali yönetiminin işleyişine olumlu katkı sağlanması hedeflenmektedir.

1.2. Çalışma Yöntemi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesine göre, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi düzenlilik denetiminin bir parçasıdır. Sayıştay, 2018 yılı denetimleri kapsamında 20 soruluk bir değerlendirme anketi ile kurumların stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi alanlarında gösterdikleri gelişmeyi istatistiksel olarak izlemeye almıştır. 2019 yılında bu izleme faaliyeti Sayıştay Denetim Yönetim Programında (SAYCAP) yer alan 35 soruluk denetim prosedürünün denetimlerde uygulanmasıyla daha kapsamlı ve sistematik bir hale getirilerek sürdürülmüştür.

İzleme yönteminin geliştirilmesi, Sayıştayın daha detaylı analizler yapmasına ve gelişmeleri daha yakından izlemesine imkân sağlamıştır. Ancak puanlama sisteminde meydana gelen farklılaşma önceki yıl verileri ile birebir kıyaslama yapılmasına imkân vermemiştir. Gelecek yıllarda aynı sistemle izlemeye devam edilecek ve elde edilen veriler, kıyaslamaya da uygun hale gelecektir.

Bu prosedürler tasarlanırken öncelikle, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'un ilgili alt mevzuatı ile yapılan düzenlemeler dikkate alınmıştır. Bu çalışmada ayrıca, iç kontrol sistemi ile kurumsal risk yönetimi alanında tüm dünyada genel kabul görmüş olan standartlara uygun bir değerlendirme yöntemi benimsenmiştir. Benimsenen bu standartlar şunlardır:

- COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve
- COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi
- COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve- Bir İç Kontrol Sisteminin Etkililiğini Değerlendirmek İçin Kullanılabilecek Açıklayıcı Araçlar
- COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve-Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti
- İç Kontrole İlişkin INTOSAI Rehberleri

Değerlendirme 35 prosedür aracılığı ile yapılmıştır. Her prosedür için 0 (sıfır) ile 4 (dört) puan aralığında bir değerlendirme yapılmaktadır. Değerlendirme sonucunda alınan puanların toplanması ile üç farklı "Kurum Toplam Puanı"na ulaşılmaktadır. Bu puanlara göre, idarelerin stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol sistemlerinin kurulup kurulmadığı ve etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilmektedir.

Puanlar ve karşılıkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

0	Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.
1	Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır
2	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.
3	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
4	Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.

Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri

KONTROL ORTAMI PROSEDÜRLERİ

1. Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiş midir?
2. Yetki devirleri ve sınırları yazılı olarak belirlenmiş midir?
3. İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yapılmakta mıdır?
4. Personelin işe alınması, yer değiştirilmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuş mudur?
5. Hassas görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiş midir?
6. Kurumda ihtiyaç analizine dayalı hizmet içi eğitim planlaması yapılmış mıdır?
7. Yukarıdaki prosedürler değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi ve kurumsal risk yönetimi üst yönetim ve kurum personeli tarafından sahiplenilmiş midir?

RİSK DEĞERLENDİRME PROSEDÜRLERİ

1. Stratejik plan içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış mıdır?
2. Stratejik plan idarenin kendi birimleri ve personelinin katkılarıyla hazırlanmış mıdır?
3. İdare performans programını içerik olarak mevzuata uygun hazırlamış mıdır?
4. Kurumun bütçesi performans hedefleri ve faaliyetlerle ilişkilendirilmiş midir?
5. İdare kurumsal risklerini belirlemiş midir?
6. İdare iç kontrol risklerini belirlemiş midir?
7. Riskler kurum personelinin katılımıyla belirlenmiş midir? (Çalıştay, odak grubu çalışması, atölye çalışmaları, mülakat vb. yöntemlerle)
8. Risklerin değerlendirilmesi yapılmış mıdır? (Risklerin gerçekleşme ihtimali-olası etkisi belirlenerek önem düzeyine karar verilmiş midir?)

KONTROL FAALİYETLERİ PROSEDÜRLERİ

1. İş akış süreçleri belirlenmiş midir?
2. İdare yaptığı görevlendirmelerde görevler ayrılığı ilkesini dikkate almakta mıdır?
3. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmiş midir?
4. Belirlenen her bir kontrol faaliyetinin uygulanması için sorumlular belirlenmiş midir?
5. Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara uygun olarak kurulmuş mudur?

BİLGİ VE İLETİŞİM PROSEDÜRLERİ

1. Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkanı sunacak bir yönetim bilgi sistemi var mıdır?
2. İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış mıdır?
3. Faaliyet sonuçları ile değerlendirmeleri idare faaliyet raporunda gösterilmekte midir?
4. İdare faaliyet raporu kurumun web sitesinde yayınlanmakta mıdır?
5. Kurumda veri kayıt ve dosyalama sistemi mevcut mudur?
6. Mevcut bilgi yönetim sistemleri bilgi güvenliğini ve yedekleme gerekliliklerini sağlayacak şekilde dizayn edilmiş midir?

İZLEME PROSEDÜRLERİ

1. Kamu İç kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmış mıdır?
2. Kamu İç kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine uygun mudur?
3. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, üst yöneticinin onayı ile görevlendirilmiş midir?
4. İdarenin tüm birimleri iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmekte ve İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlamakta mıdır?
5. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, bu raporları değerlendirerek üst yöneticinin onayına sunmuş mudur?
6. Üst yöneticinin onayladığı değerlendirme raporunda yer alan iç kontrol bileşenlerine ilişkin tespit edilen yetersizlikleri gidermek üzere çalışma yapılmış mıdır?
7. Kurumdaki iç denetçi sayıları, iç denetim fonksiyonunun etkin yerine getirilebilmesi için yeterli midir?
8. İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmaları var mıdır?
9. Üst yönetici ve harcama birimleri iç kontrol güvence beyanını imzalamış mıdır?

PUANLAMA ANAHTARI

- 0 - Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.
- 1 - Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır
- 2 - Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.
- 3 - Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- 4 - Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM, KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ANALİZ SONUÇLARI

2019 yılında denetime alınan kamu idarelerinde, "Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri" uygulanmış, kurumların stratejik yönetimleri, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri bu kapsamda değerlendirilmiştir. Ulaşılan analiz sonuçları aşağıda verilmektedir.

2.1. Stratejik Yönetim Değerlendirmesi

Stratejik yönetim; kamunun orta ve uzun vadede odaklanmak istediği önceliklerin belirlenmesi, makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ile bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için büyük önem taşımaktadır.

Bütçe türlerine göre kamu idarelerinin stratejik yönetimlerinin değerlendirilmesine ilişkin ortalama puanlar aşağıda gösterilmektedir:

2.1.1 Bütçe Türüne Göre Ortalama Puanlar

Tablo 1 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların SY Ortalama Puanları

BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	85	35
Özel Bütçeli İdareler A- Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	83	98
Mahalli İdareler	82	160
Genel Bütçeli Kurumlar	80	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	78	2
TOPLAM KURUM SAYISI		331

Tablo 2 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların SY Ortalama Puanları

BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu İşletmeleri	66	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	49	8
YİKOB	17	23
Diğer Kamu İdareleri	54	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Bu tabloya göre; 5018 sayılı Kanun'a tabi olan idarelerin mevzuatta yer alan stratejik yönetim gerekliliklerini büyük ölçüde sağladıkları değerlendirilmektedir. 5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan kamu işletmelerinin, düzenleyici ve denetleyici kurumların, diğer kamu idarelerinin ise stratejik yönetimlerini, tabi oldukları diğer mevzuat ve genel ilkeler çerçevesinde kurdukları, ancak, uygulamada bazı eksikliklerin olduğu gözlemlenmektedir.

Kurumların stratejik yönetimleri, 100 puan üzerinden beş dilime ayrılarak analiz edilmiş ve değerlendirme sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

2.1.2 Toplam Puana Göre Kurum Dağılımları

Tablo 3 - Kurumların Stratejik Yönetimlerinin Değerlendirmelerinde Aldıkları Toplam Puana Göre Dağılımları

PUAN ARALIĞI	AÇIKLAMA	KURUM SAYISI	KURUM ORANI (%)
80-100	Stratejik yönetim kurulmuştur ve genel hatlarıyla etkin çalışmaktadır.	276	62
60-79	Stratejik yönetim gelişimi yüksek seviyededir. Sistem kurulmuş ve uygulamaya geçilmiştir, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	73	16
40-59	Stratejik yönetimin gelişimi orta seviyededir. Sistem kurulmuş, ancak uygulamaya tam olarak geçilememiştir.	32	7
20-39	Stratejik yönetim gelişimi düşük seviyededir. Sistem kurma çalışmalarına başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.	30	7
0-19	Stratejik yönetim farkındalığı gelişmemiş ve sistem henüz kurulmamıştır.	34	8
TOPLAM KURUM SAYISI		445	100

Stratejik yönetimin, denetime alınan 445 kurumun %62'sinde kurulduğu ve etkin çalıştığı; %8'inde sistemin henüz kurulmadığı, %7'sinde çalışmalara başlandığı ancak tamamlanmadığı; geriye kalan %23'ünde ise sistem kurma çalışmalarına

başlandığı ancak, ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da uygulamada eksikliklerin bulunduğu görölmektedir.

Performans programları, stratejik planlarla bütçeler arasında daha güçlü bir bağ kurulmasını sağlamak üzere, stratejik planlarda yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedefler doğrultusunda yıllık hedeflerin, söz konusu hedefleri gerçekleştirmek üzere belirlenen faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyaçlarının ve performans göstergelerinin yer aldığı araçlardır.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmeliğe göre, genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlamakla yükümlüdürler.

Buna göre; 2019 yılı denetimleri kapsamında değerlendirilen Genel Bütçeli Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumları, Mahalli İdareler, Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri ve Özel Bütçeli İdareler ve B-Özel Bütçeli Diğer İdarelerin (331) stratejik yönetimlerine ilişkin idare performans programını içerik olarak mevzuata uygun hazırlayıp hazırlamadıkları değerlendirilmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

İdare performans programını içerik olarak mevzuata uygun hazırlamış mıdır?	
0-Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.	%10
1-Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır.	%6
2-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.	%2
3-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	%19
4-Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.	%63

Yukarıda yer alan verilere göre kamu idarelerinin; %63'ünün performans programlarını içerik olarak mevzuata uygun hazırladığı ve bu konuda etkin bir uygulamanın mevcut olduğu; %21'inde idarelerin performans programlarını içerik

olarak mevzuata uygun hazırlamasına ilişkin çalışmaları tamamlanmakla birlikte ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da birtakım eksikliklerle birlikte uygulandığı; %6'sında bu konudaki çalışmaların tamamlanmadığı; %10'unda ise performans programına ilişkin herhangi bir çalışmanın mevcut olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan analizin sonuçlarından da görüleceği üzere; değerlendirme kapsamına alınan idarelerin çoğunluğunda, idareler performans programını içerik olarak mevzuata uygun olarak hazırlamış, ancak idarelerin %10'unda bu konuda çalışma yapılmamıştır.

İdare faaliyet raporları, birim faaliyet raporları esas alınarak, idarenin faaliyet sonuçlarını gösterecek şekilde üst yönetici tarafından hazırlanmaktadır. İdare faaliyet raporunun mevzuata uygun olarak hazırlanması hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi için büyük önem taşımaktadır.

Buna göre; 2019 yılı denetimleri kapsamında, idare faaliyet raporunun içerik olarak mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığı değerlendirilmiş ve sonuçları aşağıda verilmiştir:

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış mıdır?	
0-Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.	%11
1-Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır.	%4
2-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.	%1
3-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	%16
4-Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.	%68

Yukarıda yer alan verilere göre değerlendirme kapsamındaki kamu idarelerinin stratejik yönetim sistemine ilişkin değerlendirilmelerinde; %68'inin faaliyet raporunu içerik olarak mevzuata uygun hazırlandığı ve bu konuda etkin bir uygulamanın mevcut olduğu; %17'sinde bu konudaki çalışmalar tamamlanmakla birlikte ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da birtakım eksikliklerle birlikte uygulandığı; %4'ünde bu konudaki çalışmaların olduğu ancak tamamlanmadığı; %11'inde ise bu konularda herhangi bir çalışmanın mevcut olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan analizin sonuçlarından da görüleceği üzere; değerlendirme kapsamına alınan idarelerin çoğunluğunda, idare faaliyet raporunun içerik olarak mevzuata uygun olarak hazırlandığı, sadece %11’inde bu konuda çalışma yapılmadığı görülmüştür.

2.2. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Değerlendirmesi

Kurumsal risk yönetimi (KRY), üst yönetimin, kurumun vizyonu, misyonu, stratejik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyebilecek riskleri tanımlayıp değerlendirmesini ve gerekli önlemleri almasını içeren dinamik bir sistemdir.

Kurumsal risk yönetimi uygulayan kurumlarda gözlemlenen temel sorun, risk yönetiminin doğru anlaşılmasına ilişkindir. Yapılan değerlendirilmelerde “risk” ile “sorun” kavramlarının karıştırıldığı görülmüştür. Oysa “sorun” mevcut durumla ilgili, nedenleri ve sonuçları belli olan bir durumu ifade ederken, “risk” gelecekte ortaya çıkma ve kurumun amaçları üzerinde etkili olması muhtemel bir durumu ifade etmektedir.

2019 yılında yapılan değerlendirme çalışmalarında, bu sistemin mevcudiyeti ve etkinliği değerlendirilmekte ve çıkan sonuçlar aşağıda verilmektedir.

Bütçe türlerine göre kamu idarelerinin KRY değerlendirilmesine ilişkin ortalama puan tablosu aşağıda gösterilmektedir:

2.2.1 Bütçe Türüne Göre Ortalama Puanlar

Tablo 4 - 5018 sayılı Kanun’a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların KRY Ortalama Puanları

BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Sosyal Güvenlik Kurumları	70	2
Genel Bütçeli Kurumlar	70	36
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	66	35
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	65	98
Mahalli İdareler	61	160
TOPLAM KURUM SAYISI		331

Tablo 5 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların KRY Ortalama Puanları

BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu işletmeleri	52	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	32	8
YİKOB	14	23
Diğer Kamu İdareleri*	45	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Genel bütçeli kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları en yüksek ortalama puana sahipken bunu sırasıyla; özel bütçeli idareler ve mahalli idareler takip etmektedir.

Öte yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan yatırım izleme koordinasyon başkanlıkları (YİKOB), düzenleyici ve denetleyici kurumlar, diğer kamu idareleri ve kamu işletmeleri ortalama puanlarının 5018 sayılı Kanun'a tabi olan idarelere göre daha düşük olduğu görülmektedir.

Kurumların kurumsal risk yönetimleri, 100 puan üzerinden beş dilime ayrılarak analiz edilmiş ve değerlendirme sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

2.2.2 Aldıkları Toplam Puana Göre Kurum Dağılımları

Tablo 6 - Kurumsal Risk Yönetimi Toplam Puanına Göre Kurum Dağılımları

PUAN ARALIĞI	AÇIKLAMA	KURUM SAYISI	ORAN (%)
0-19	KRY farkındalığı gelişmemiş ve sistem henüz kurulmamıştır.	46	10
20-39	KRY gelişimi düşük seviyededir. Sistem kurma çalışmalarına başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.	58	13
40-59	KRY'nin gelişimi orta seviyededir. Sistem kurulmuş, ancak uygulamaya tam olarak geçilememiştir.	103	23
60-79	KRY gelişimi yüksek seviyededir. Sistem kurulmuş ve uygulamaya geçilmiştir, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	137	31
80-100	KRY kurulmuştur ve genel hatlarıyla etkin çalışmaktadır.	101	23
TOPLAM KURUM SAYISI		445	100

Kurumsal risk yönetiminin denetime alınan 445 kurumun %23'ünde kurulduğu ve etkin çalıştığı, %10'unda sistemin henüz kurulmadığı, %13'ünde çalışmalara başlandığı ancak tamamlanmadığı, geriye kalan %54'ünde ise sistem kurma çalışmalarına başlandığı ancak, ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da uygulamada eksikliklerin bulunduğu görülmektedir.

Denetlenen idarelerin kurumsal risk yönetimi gelişimleri değerlendirildiğinde; çoğunluğunun 40-79 puan aralığında bulunduğu yani; KRY gelişimlerinin orta ve yüksek seviyede olduğu değerlendirilmektedir.

Bir kurumda kurumsal risk yönetiminin kurulduğundan söz edebilmek için öncelikle stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü kurumsal riskler, bu amaç ve hedeflere ulaşma yolunda ortaya çıkma ihtimali olan risklerdir ve amaç/hedeflerle ilişkilendirilmelidir. Ülkemizde pek çok kurum stratejik amaç ve hedeflerini stratejik planlarında belirlemektedir.

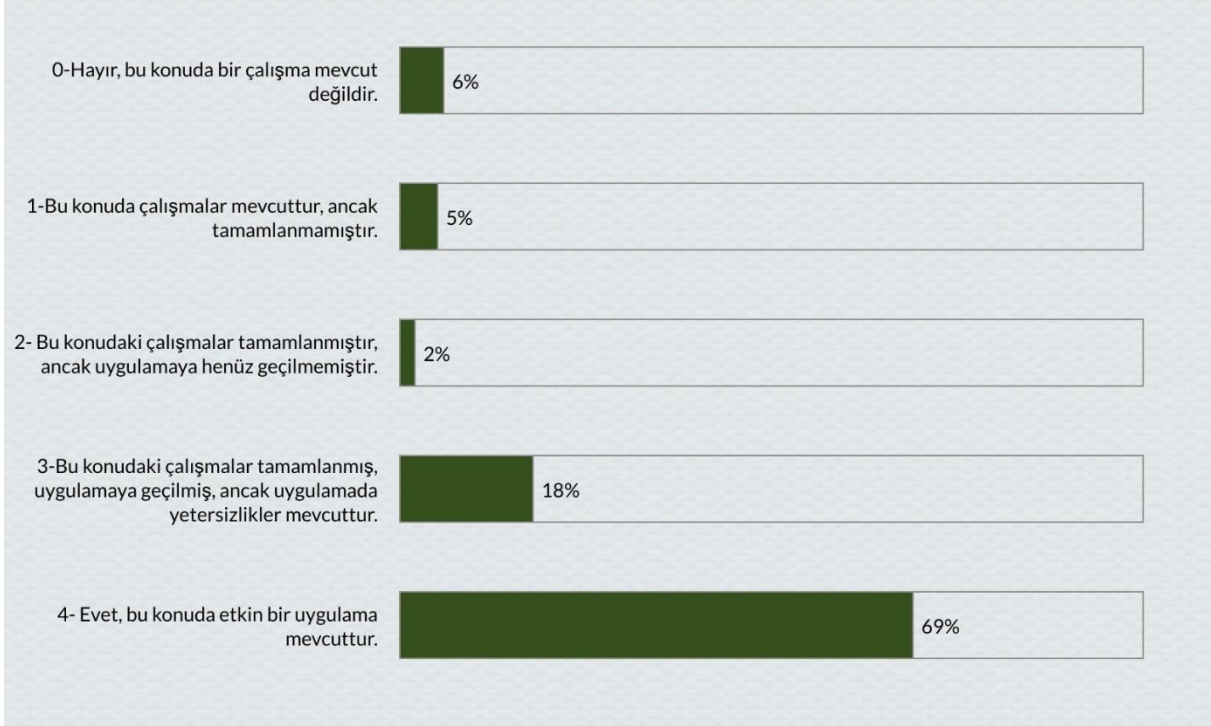
2019 yılı denetim sonuçları incelendiğinde, denetlenen idarelerin kurumsal risk yönetimi konusunda temel düzeyde bazı eksiklikleri bulunduğu görülmektedir. Buna göre bazı kamu idarelerinde,

- Stratejik plan ve performans programları hazırlanmamıştır. Bu dokümanların mevcut olduğu diğer bazı idarelerde ise, stratejik plan ve performans programlarında, yürürlükte olan mevzuata göre birtakım eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

Denetime alınan kurumların bir stratejik plan hazırlayıp hazırlamadıklarına ilişkin yürütülen denetim prosedürü sonuçları aşağıda yer almaktadır:



Stratejik plan içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış mıdır? (5018 sayılı Kanuna'a tabi olanlar)



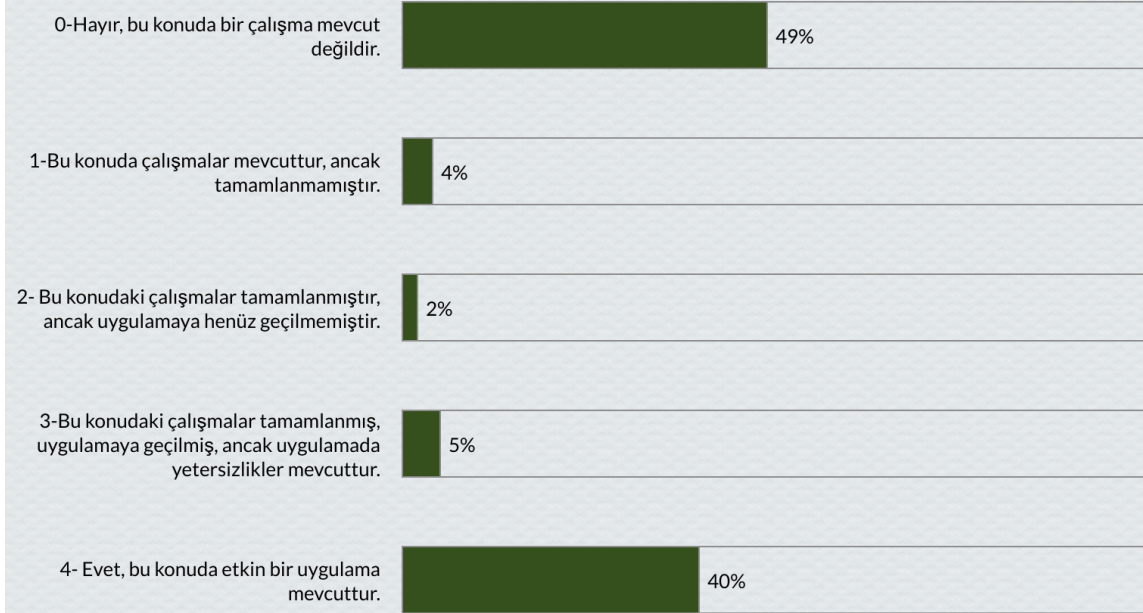
Yukarıda yer alan prosedür uygulama sonuçlarına göre, 5018 sayılı Kanun'a tabi olan kurumların %69'unda içerik olarak mevzuata uygun stratejik planlar mevcuttur. Bu kurumların, %5'i çalışmalara başlamış ancak çalışmalarını tamamlamamış, %20'si ise içerik olarak birtakım eksikliklerle birlikte stratejik plan çalışmalarını yapmışlardır. Stratejik planlarını hazırlamayan kurum oranı %6'dır.

5018 sayılı Kanun'a tabi olan kurumların pek çoğunun (%69) mevzuata uygun stratejik plan hazırlamış olmaları ve stratejik planlarını hiç hazırlamayanların oranının %6'da kalması; stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin hem ön koşulu hem de gerekliliği olan stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için gereken kaynak ve faaliyetlerin planlamasının yapılması açısından olumlu bir gelişme olduğu değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan idarelerin kendi mevzuatlarına göre stratejik plan hazırlama durumları aşağıda verilmektedir:



Stratejik plan içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış mıdır? (5018 sayılı Kanuna'a tabi olmayanlar)

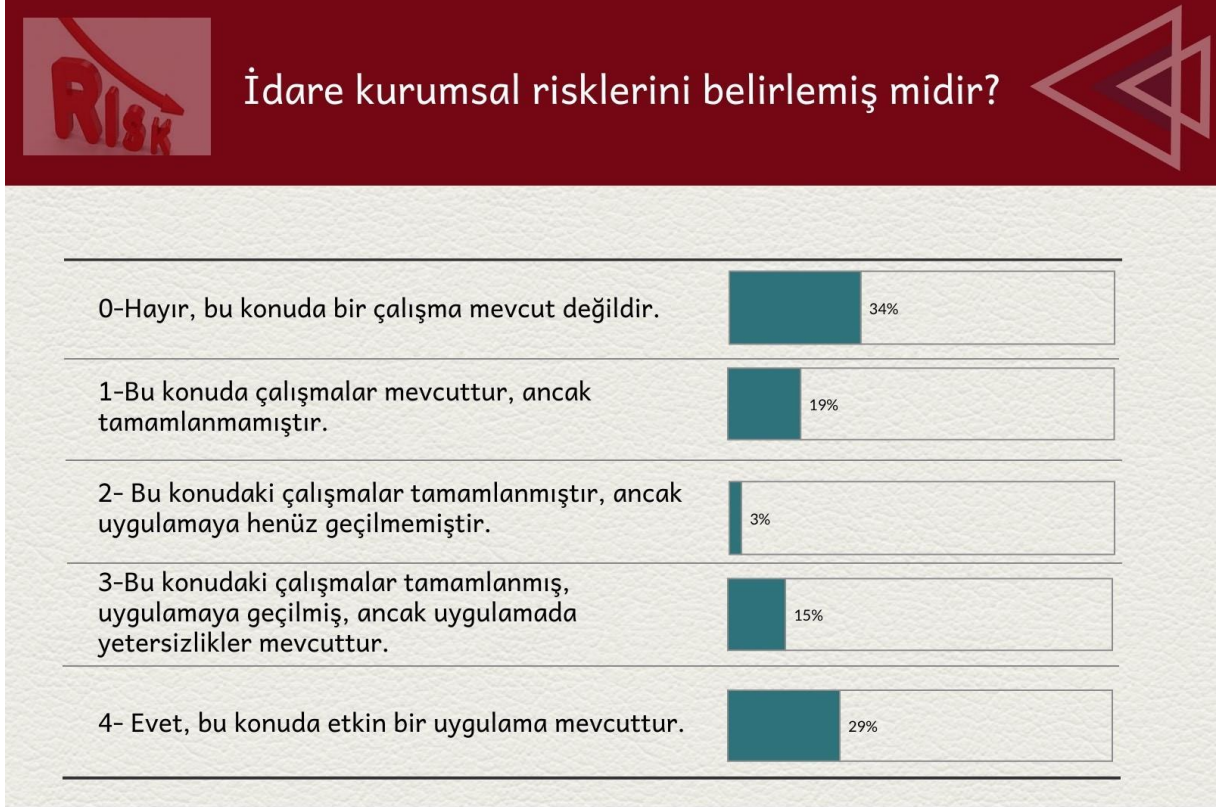


5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan kurumların %40'inde içerik olarak mevzuata uygun stratejik planlar mevcuttur. Bu kurumların, %4'ü çalışmalara başlamış ancak tamamlamamış, %7'si (%5+%2) ise içerik olarak birtakım eksikliklerle birlikte stratejik plan çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Stratejik planlarını hazırlamayan kurum oranı %49'dur.

Stratejik planların hazırlanma oranlarına bakıldığında, 5018 sayılı Kanun'a tabi olan kurumların büyük bir kısmında (%69) ilgili mevzuata uygun olarak stratejik planların hazırlandığı, bu Kanun'a tabi olmayanlarda ise bu oranın %41'de kaldığı görülmektedir. Bu husus dikkate alınarak, söz konusu idarelerin stratejik amaç ve hedeflerini belirlemelerini sağlamak adına, 5018 sayılı Kanunun bu konuya ilişkin hükümlerine tabi tutulmalarının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

2019 yılı denetim sonuçlarına göre bazı kamu idarelerinde, kurumsal risk yönetiminin gerekliliklerinin yerine getirilmediği ve kurumsal risklerin belirlenmediği tespit edilmiştir.

Ülkemizde mevcut mevzuata göre kurumlar, kurumsal risklerini ilk olarak stratejik planlarında, belirledikleri amaç ve hedeflerle ilişkili olarak tanımlamaktadırlar. Stratejik planlarında bu belirlemeyi yapmayanlar ise, ayrı bir çalışmayla kurumsal risk yönetimlerini yönlendirebilmektedirler. Aşağıda kurumların, kurumsal risklerini belirleyip belirlemediklerine dönük olarak gerçekleştirilen analiz sonuçları verilmiştir:



Bu tabloya göre, kurumsal risklerini hiç belirlemeyen kurum oranı %34'tür. Denetlenen idarelerin %29'u kurumsal risklerini belirlemiş ve bu riskleri etkin olarak yönetmektedir. Kurumların %19'u bu çalışmalara başlamış ancak tamamlamamış, %18'i ise kurumsal risk belirleme çalışmalarını gerçekleştirmiş, ancak ya uygulamaya geçmemiş ya da birtakım eksiklikler ile birlikte uygulamaktadır.

Kurumsal riskler, amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyen risklerden idare düzeyinde tanımlananlardır. Bu anlamda, operasyonel risklerden farklılaşmaktadırlar. Ülkemizde 5018 sayılı Kanun'a tabi olan idareler kurumsal risklerini temel düzeyde, 2018 yılında güncellenen "Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu" gereğince stratejik planlarında belirlemektedirler. Ancak idareler kurumsal risk çalışmalarını, sadece stratejik plan hazırlık aşamasında değil, iç kontrol sistemlerini yapılandırırken ve gözden geçirirken de gerçekleştirebilirler. Uygulamada her iki risk belirleme çalışmasının eşanlı yürütülmesinin uygulama etkinliğini artıracığı değerlendirilmektedir.

2.3. İç Kontrol Sistemi (İKS) Değerlendirmesi

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

Bu tanıma göre iç kontrol sistemi kurumların üç farklı amacını başarıyla yerine getirmesine hizmet etmektedir. Bu amaçlar;

- ✚ **Kurumların faaliyetlerine ilişkin amaçlar:** Faaliyetlerin etkili ekonomik ve verimli yürütülmesi ile varlık ve kaynakların korunmasını,
- ✚ **Raporlamaya ilişkin amaçlar:** Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin yani; iç ve dış raporlamanın zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini,
- ✚ **Uyuma ilişkin amaçlar:** Kurumun tüm faaliyetlerini belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamaktır.

Yapılan bu çalışmada kamu mali yönetim sisteminde yer alan kurumların bu amaçlarını yerine getirmesine hizmet eden iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ve etkinliği değerlendirilmektedir.

Bütçe türlerine göre kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin ortalama puan tablosu aşağıda gösterilmektedir:

2.3.1 Bütçe Türüne Göre Ortalama Puanlar

Tablo 7 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşların İKS Ortalama Puanları

BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Genel Bütçeli Kurumlar	73	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	71	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	67	35
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	66	98
Mahalli İdareler	62	160
TOPLAM KURUM SAYISI		331

Tablo 8 - 5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşların İKS Ortalama Puanları

BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu işletmeleri	55	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	34	8
YİKOB	21	23
Diğer Kamu İdareleri*	50	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

*Diğer Kamu İdareleri; Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı (Türkiye Ulusal Ajansı), Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı, İpekyolu Kalkınma Ajansı, İstanbul Kalkınma Ajansı, İzmir Kalkınma Ajansı, Milli Savunma Bakanlığı Akaryakıt İkmal ve Nato Pol Tesisleri İşletme Başkanlığı, Spor-Toto Teşkilat Başkanlığı, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Yatırım Ofisi Başkanlığından oluşmaktadır.

Bu tabloya göre; genel bütçeli kurumlar en yüksek ortalama puana sahipken bunu sırasıyla; sosyal güvenlik kurumları, özel bütçeli idareler ve mahalli idareler takip etmektedir.

Öte yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan yatırım izleme koordinasyon

başkanlıkları (YİKOB), düzenleyici ve denetleyici kurumlar, diğer kamu idareleri ve kamu işletmelerinin ortalama puanlarının 5018 sayılı Kanun'a tabi olan idarelere göre daha düşük olduğu görülmektedir.

Tabloda, kamu işletmelerinin ve diğer kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini, tabi oldukları diğer mevzuat çerçevesinde kurdukları, ancak uygulamada bazı eksikliklerin olduğu gözlemlenmektedir.

Kurumların iç kontrol sistemlerinin mevcudiyeti ve etkinliği 100 puan üzerinden beş dilime ayrılarak analiz edilmiş ve değerlendirme sonuçları Tablo 8'de verilmiştir:

2.3.2 Aldıkları Toplam Puna Göre Kurum Dağılımları

Tablo 9 - Aldıkları Toplam Puna Göre Kurum Dağılımları

PUAN ARALIĞI	AÇIKLAMA	KURUM SAYISI	KURUM ORANI (%)
0-19	İç kontrol sistemi farkındalığı gelişmemiş ve sistem henüz kurulmamıştır.	40	9
20-39	İç Kontrol Sisteminin gelişimi düşük seviyededir. Sistem kurma çalışmalarına başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.	51	11
40-59	İç Kontrol Sisteminin gelişimi orta seviyededir. Sistem kurulmuş, ancak uygulamaya tam olarak geçilememiştir.	100	23
60-79	İç Kontrol Sisteminin gelişimi yüksek seviyededir. İç kontrol sistemi kurulmuş ve uygulamaya geçilmiştir, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	141	32
80-100	İç kontrol sistemi kurulmuştur ve genel hatlarıyla etkin çalışmaktadır.	113	25
TOPLAM KURUM SAYISI		445	100

Bu tabloya göre, iç kontrol sisteminin, kurumların %9'unda henüz kurulmadığı; %11'inde sistem kurma çalışmalarının tamamlanmadığı; %80'inde ise iç kontrol sisteminin kurulduğu anlaşılmış olup bunların %25'inde iç kontrol sisteminin genel hatlarıyla etkin çalışmasına karşın %55'inde ya uygulamaya tam olarak geçilmediği ya da uygulamada eksikliklerin bulunduğu değerlendirilmiştir.

Alınan toplam puanlara göre kurumların sadece %25'inde etkin bir uygulama olduğu görülmektedir. Bu rakama iç kontrol sisteminin gelişiminin yüksek olduğu kurumlar eklendiğinde ulaşılan oran %57'ye (32+25) çıkmaktadır. Yani kurumların %43'lük bir bölümünde sistem gelişimi orta ya da daha düşük seviyededir.

Sistemin geliştirilmesi gereken yönlerinin neler olduğu analizin ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak değerlendirilmektedir.

2.3.3 İç Kontrol Sistemi Kapsamındaki Risk Yönetiminin Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemi kapsamındaki risk yönetiminin (risklerin tespiti ve değerlendirilmesi ile ilgili denetim prosedürlerinin) analiz edilmesi sonucunda ulaşılan tablo aşağıda yer almaktadır:

Tablo 10 - İç Kontrol Sistemi Kapsamındaki Risk Yönetiminin Değerlendirilmesi

PUAN ARALIĞI	AÇIKLAMA	KURUM SAYISI	KURUM ORANI (%)
0-19	İç kontrol risk yönetimi farkındalığı gelişmemiş ve sistem henüz kurulmamıştır.	201	45
20-39	İç kontrol risk yönetiminin gelişimi düşük seviyededir. Sistem kurma çalışmalarına başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.	63	14
40-59	İç kontrol risk yönetiminin gelişimi orta seviyededir. Sistem kurulmuş, ancak uygulamaya tam olarak geçilememiştir.	33	7
60-79	İç kontrol risk yönetiminin gelişimi yüksek seviyededir. İç kontrol risk yönetim sistemi kurulmuş ve uygulamaya geçilmiştir, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	38	9
80-100	İç kontrol risk yönetimi kurulmuştur ve genel hatlarıyla etkin çalışmaktadır.	110	25
TOPLAM KURUM SAYISI		445	100

Bu tabloya göre, kurumların %45'inde iç kontrol risk yönetimi henüz kurulmamıştır. Denetlenen idarelerin %14'ünde risk yönetimi çalışmalarına başlandığı, ancak tamamlanmadığı; %16'sında çalışmaların tamamlandığı, ancak ya uygulamaya tam olarak geçilmediği ya da uygulamada bazı yetersizlikler olduğu görülmektedir. Risk yönetiminin etkin bir şekilde kurulup işlediği kurum oranı ise %25'tir.

2.3.4 Bileşen Analizi

Kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde uymakla yükümlü oldukları Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol bileşenleri; "kontrol ortamı", "risk değerlendirme", "kontrol faaliyetleri", "bilgi ve iletişim" ile "izleme"den oluşmaktadır. "Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri" analiz edilerek ulaşılan sonuçlar iç kontrol bileşenleri bazında aşağıda verilmektedir.

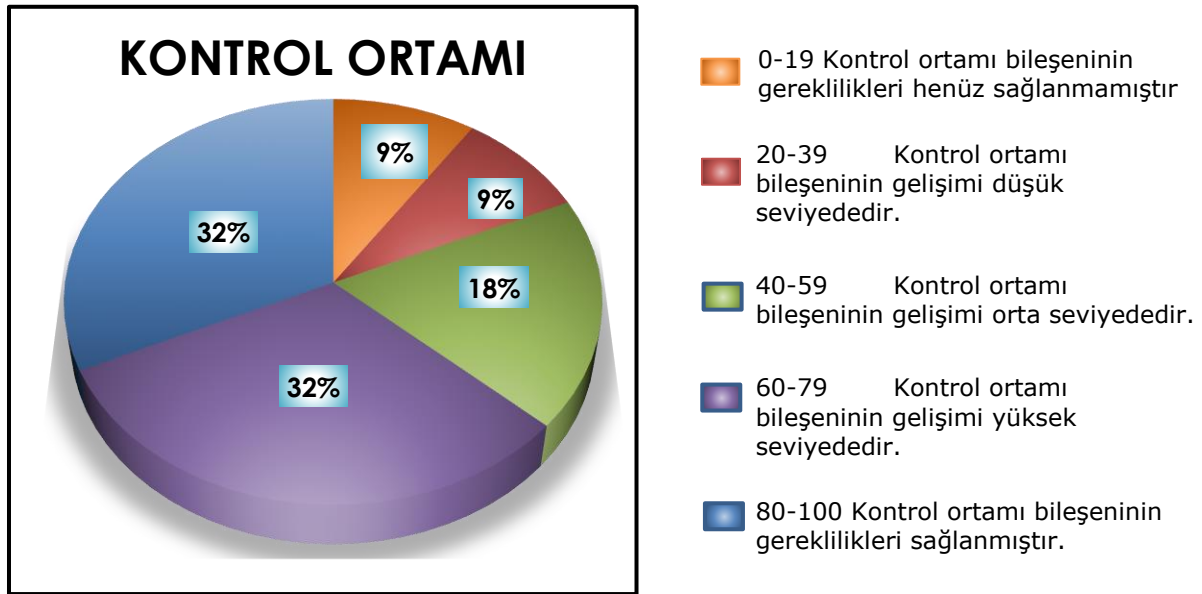
2.3.4.1 Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temel bileşeni olan kontrol ortamı, idare çalışanlarında iç kontrol bilincinin oluşmasını sağlar ve iç kontrolün diğer bileşenleri için bir temel oluşturur. Bu açıdan iç kontrol sisteminin etkin biçimde işleyebilmesi için eksiği olmayan bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim bu bileşende yaşanabilecek sorunlar iç kontrolün diğer bileşenlerini de etkileyecektir.

Kontrol ortamının temel unsurlarından biri idarede iç kontrolün üst yönetim tarafından sahiplenilmesi ve iç kontrol bilincinin oluşturulmasıdır. Bu itibarla kontrol ortamı önemli ölçüde kurum kültürünü ifade eder.

“Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri”nden kontrol ortamı bileşeni ile ilgili olanların değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki grafikte verilmektedir:

Şekil 1 - Kontrol Ortamı Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları



Bu grafiğe göre, ‘0 ve 100’ puan aralığında olmak üzere beş dilimde değerlendirilen kamu idarelerinin; %32’sinde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır. Diğer %32’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur. Kurumların %18’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir. Kurumların %9’unda ise çalışmalara başlanmış, ancak çalışmalar tamamlanmamıştır. Kurumların %9’unda ise kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Bu veriler ışığında kontrol ortamına ilişkin gereklilikler hakkında kurumların büyük çoğunluğunun farkındalığının olduğu ve uygulamaya geçildiği, sadece %9'unda kontrol ortamı gerekliliklerinin hiç sağlanmadığı görülmüştür. Öte yandan kontrol ortamı bileşeninin gerekliliklerini sağlamış ve etkin bir şekilde uygulayan kurumların (%32) dışındaki idarelerde uygulamada birtakım eksiklikler mevcuttur.

Denetimlerde kontrol ortamı bileşenine ilişkin prosedürler uygulanarak elde edilen bilgiler doğrultusunda aşağıda yer alan eksiklikler saptanmıştır:

- "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarının yapılmaması,
- Kurum çalışanlarının ihtiyaç analizine yönelik hizmet içi eğitim planlaması yapılmaması veya yapılan planlara uygun eğitim organizasyonları düzenlenmemesi,
- Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik yazılı olarak belirlenmiş düzenlemelerin bulunmaması,
- Hassas görevlerin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması veya başlayan çalışmaların tamamlanmaması,
- Yetki devirleri ve sınırlarının yazılı olarak belirlenmemesi, bu belirlemenin yapıldığı idarelerden bazılarında ise mevzuatla belirlenen ilkelere uygun davranılmaması,
- Kurum organizasyon yapısı içerisinde birimlerin görev, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak belirlenmemesi,

Etkin bir kontrol ortamı için; kurumların hedeflerinin bilinmesi, görev, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi, yönetimin ve personelin etik değerleri benimsemesi, personelin yeterliliğinin artırılması amacıyla ihtiyaç duyulan eğitim ve donanımın sağlanması ve yöneticilerin kontrollere uyarak çalışanlara örnek olması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda eksikliklerin yoğunlaştığı ve bu bileşenin en önemli unsurlarından biri, kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmemesidir. İdarelerde görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında kontrolün sağlanması hayati önem arz etmektedir. Bu bağlamda görev, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenip belirlenmediği konusunda ulaşılan sonuçlar aşağıda gösterilmektedir:

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiş midir?

0-Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.	%7
1-Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır.	%14
2-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.	%1
3-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	%20
4-Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.	%58

Yukarıda yer alan verilere göre kamu idarelerinin; %58'inde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirildiği; %21'inde bu çalışmaların tamamlandığı ancak ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da birtakım eksikliklerle birlikte uygulandığı, %14'ünde çalışmaların tamamlanmadığı görülmüştür. Bu konuda hiçbir çalışmanın mevcut olmadığı kurum oranı ise %7'dir.

Yapılan analizin sonuçlarından da görüleceği üzere; değerlendirme kapsamına alınan idarelerin büyük bir kısmında kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir.

Bütçe türlerine göre kontrol ortamı bileşeni bazında ortalama puan tablosu şu şekildedir:

Tablo 11 - Bütçe Türlerine Göre Kontrol Ortamı Bileşeni Ortalama Puanları

5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Genel Bütçeli Kurumlar	81	36
Sosyal Güvenlik Kurumları	79	2
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	69	35
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	65	98
Mahalli İdareler	62	160
TOPLAM KURUM SAYISI		331

5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu İşletmeleri	63	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	50	8
YİKOB	37	23
Diğer Kamu İdareleri*	68	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Bu tabloya göre; genel bütçeli kurumlar kontrol ortamı bileşeninden en yüksek ortalama puanı almışken bunu sırasıyla; sosyal güvenlik kurumları, özel bütçeli diğer idareler, yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ve mahalli idareler takip etmektedir.

Öte yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan kurumlar içinde en yüksek puanı diğer kamu idareleri alırken bunu; kamu işletmeleri, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve yatırım izleme koordinasyon başkanlıkları (YİKOB) takip etmektedir.

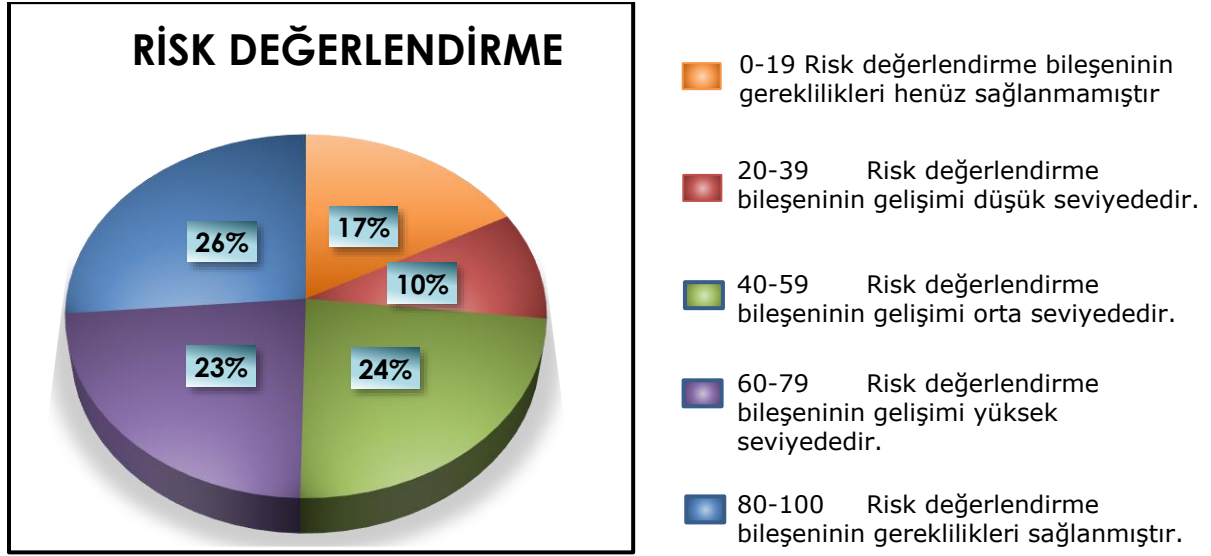
Bu sonuçlardan kamu idarelerinin genelinde iç kontrol sisteminin oluşturulması için kontrol ortamının kurulmaya çalışıldığı ve büyük çoğunluğunda da etkin bir şekilde çalıştığı anlaşılmaktadır.

2.3.4.2 Risk Değerlendirme

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeni; risklerin tespit edilmesi, gerçekleşme ihtimali ve olası etkilerinin değerlendirilerek önceliklendirilmesi, risklere cevap verilmesi ile risklerin izlenmesi ve raporlanmasını içermektedir.

“Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri”nden risk değerlendirme bileşeni ile ilgili olanların analizi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki grafikte verilmektedir:

Şekil 2 - Risk Değerlendirme Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları



Bu grafiğe göre; denetlenen kurumların %17'sinde risk değerlendirme çalışmaları yapılmamış, %10'unda bu çalışmalara başlanmış ancak tamamlanmamış, %24'ünde çalışmaların belirli seviyeye getirildiği ancak tam olarak uygulamaya geçilmediği, %23'ünde uygulamaya geçilmekle birlikte uygulamada bazı eksikliklerin olduğu değerlendirilmektedir. İdarelerin %26'sında ise, etkin bir risk değerlendirme çalışması ve uygulaması mevcuttur.

Yukarıdaki grafikten anlaşıldığı üzere idarelerin sadece %26'sında etkin bir risk değerlendirme çalışması mevcuttur.

Denetimlerde iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenine ilişkin prosedürler uygulanarak elde edilen bilgiler doğrultusunda aşağıda yer alan eksiklikler saptanmıştır:

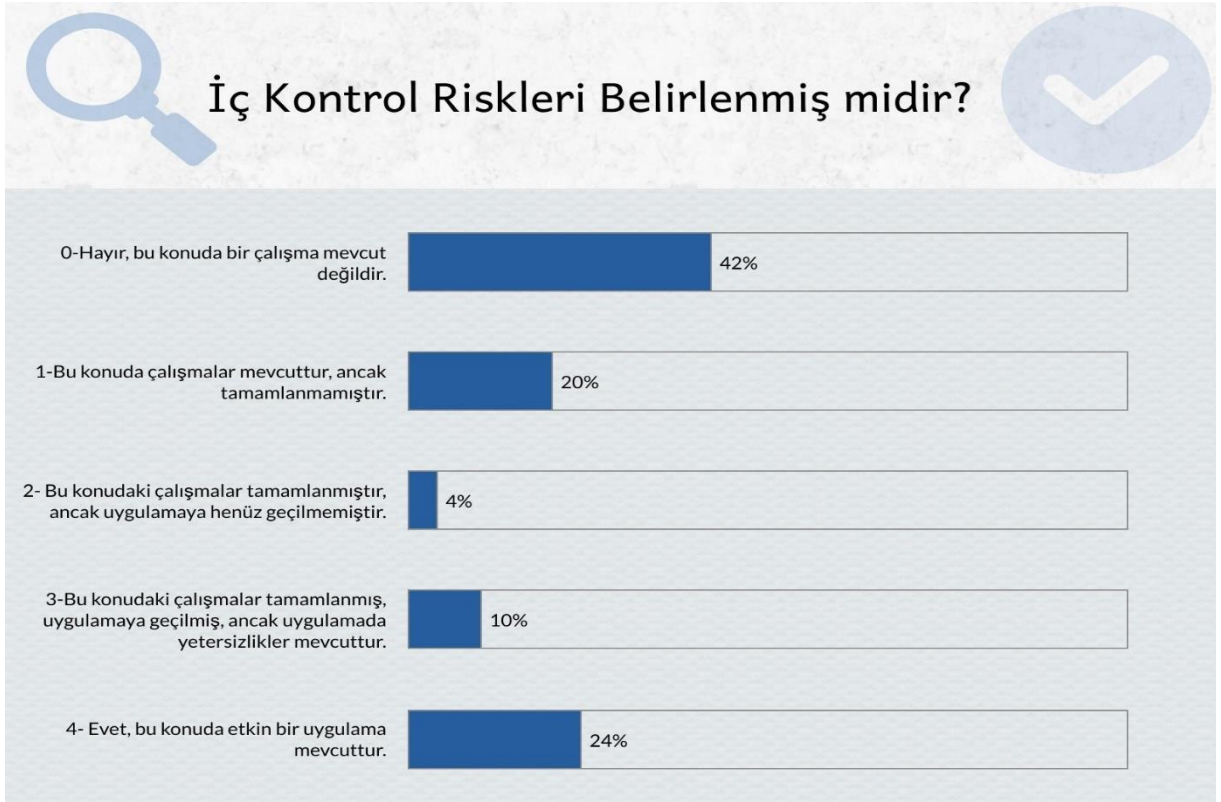
- İç kontrol risklerinin belirlenmemesi,
- Risklerin tespit edildiği diğer bazı idarelerde ise; risk değerlendirme bileşeninin sonraki aşamaları olan risklerin gerçekleşme ihtimali ve önceliklendirilmesinin yapılmaması, risklerin izlenmemesi, güncellenmemesi ve raporlanmaması.

Etkin bir risk yönetiminin ilk adımı riskin doğru tanımlanmasıdır.

➤ **İyi bir risk tanımı aşağıdaki kriterleri sağlamalıdır:**

- Risk tanımı, gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan bir olayı içermelidir.
- Tanımda, riskin etkilediği amaç, hedef, faaliyet ya da iş süreci belirtilmelidir.
- Risk, olayın ortaya çıkma ihtimali ile etkilediği amaç/hedef/faaliyet/süreç üzerindeki etkisinin ölçülmesine olanak verecek şekilde tanımlanmalıdır.

2019 yılı denetimlerinde yapılan tespitler ışığında kurumların iç kontrol risklerini belirlenen standartlara göre belirleyip belirlemedikleri ile ilgili ulaşılan sonuçlar aşağıda gösterilmektedir:



Bu sonuçlardan anlaşıldığı üzere, kurumların %42'sinde risk tanımlama çalışması yapılmamıştır. Etkin bir risk tanımlama çalışması yapılan kurum oranı ise %24'tür. Denetlenen idarelerin %20'sinde bu çalışmalar başlamış ancak tamamlanmamış; %14'ünde ise risk tanımlama çalışmaları tamamlanmakla birlikte ya uygulamaya hiç geçilmemiştir ya da birtakım eksikliklerle birlikte uygulanmaktadır.

Risk yönetim sürecinin ilk adımı risklerin belirlenmesidir. Kurumların büyük bir kısmının bu çalışmaları ya hiç gerçekleştirilmemiş (%42) ya da tamamlanmamış olması (%20) kamu mali yönetim sisteminde iç kontrol sistemi risk yönetiminin henüz yeterli olgunluğa erişmediği şekilde yorumlanabilir.

Bütçe türlerine göre risk değerlendirme bileşeni bazında ortalama puan tablosu şu şekildedir:

Tablo 12 - Bütçe Türlerine Göre Risk Değerlendirme Bileşeni Ortalama Puanları

5018 Sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	67	35
Mahalli İdareler	64	160
Sosyal Güvenlik Kurumları	63	2
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	63	98
Genel Bütçeli Kurumlar	61	36
TOPLAM KURUM SAYISI		331

5018 Sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu İşletmeleri	54	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	23	8
YİKOB	1	23
Diğer Kamu İdareleri*	40	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Bu tabloya göre; özel bütçeli diğer idareler risk değerlendirme bileşeninden en yüksek ortalama puanı almışken bunu sırasıyla; mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeli kurumlar takip etmektedir.

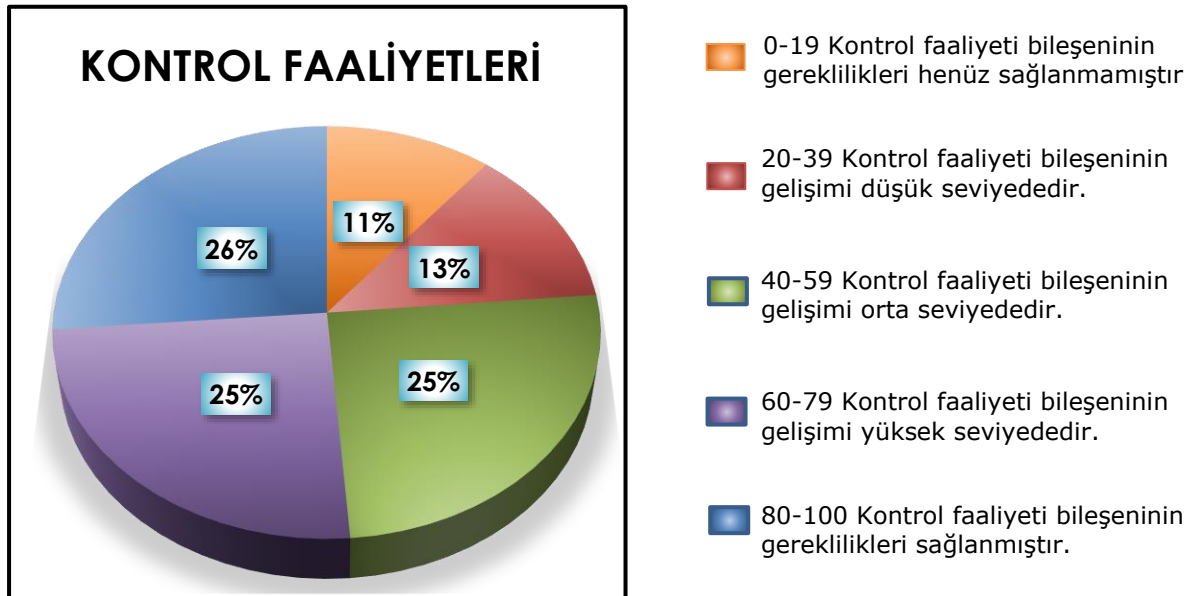
Öte yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan yatırım izleme koordinasyon başkanlıkları (YİKOB), düzenleyici ve denetleyici kurumlar, diğer kamu idareleri ve kamu işletmeleri ortalama puanlarının 5018 sayılı Kanun'a tabi olan idarelere göre daha düşük olduğu görülmektedir.

2.3.4.3 Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, riskleri ortadan kaldırmak, etki ve/veya ihtimalini azaltmak için planlanarak uygulanan tüm eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri, belirlenen her bir risk için farklılık arz edebilir. Zira söz konusu faaliyetlerin başarılı olabilmesi, karşılık geldiği her riske uygun bir şekilde belirlenmiş olmasına bağlıdır.

"Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri"nden kontrol faaliyetleri bileşeni ile ilgili olanların değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki grafikte verilmektedir:

Şekil 3 - Kontrol Faaliyetleri Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları



Bu grafiğe göre; denetlenen kurumların %11'inde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri sağlanmamıştır. Kurumların %13'ünde bu bileşene ilişkin çalışmalara başlandığı fakat tamamlanmadığı, %25'inde çalışmaların belirli seviyeye getirildiği

ancak tam olarak uygulamaya geçilmediği, %25'inde uygulamaya geçilmekle birlikte bazı eksikliklerin olduğu değerlendirilmektedir. İdarelerin %26'sında ise, kontrol faaliyetleri bileşen gereklilikleri etkin bir şekilde uygulanmaktadır.

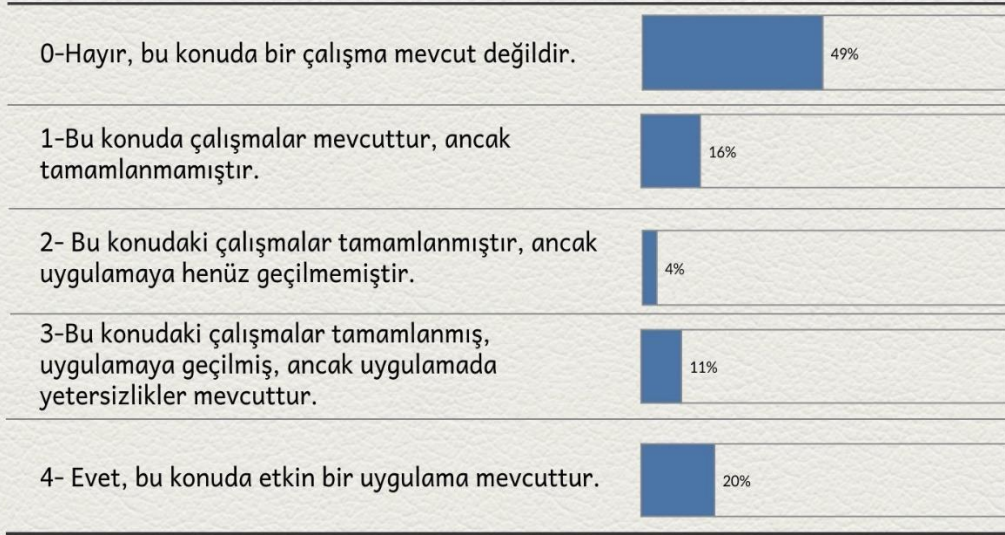
Denetimlerde kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin prosedürler uygulanarak elde edilen bilgiler doğrultusunda aşağıda yer alan eksiklikler saptanmıştır:

- Yürütülen faaliyetlere ilişkin iş akış süreçlerinin belirlenmesine dair herhangi bir çalışmanın yapılmaması veya bu çalışmaların idarenin bütününe kapsayacak şekilde tamamlanmaması,
- Ön mali kontrol biriminin kurulmaması, ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ön mali kontrol işlemlerinin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmemesi veya uygulamada bazı işlemlerin ön mali kontrollerinin yapılmaması,
- Bazı kamu idarelerinde, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak yazılı bir bilişim sistemi politikasının olmaması ve bu sistemlere veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusundaki yetkilendirmelerle, bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmesi konusunda bazı eksikliklerin bulunması,
- Risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerden sorumlu olanların belirlenmemesi.

Denetimler sonucunda eksikliklerin yoğunlaştığı ve bu bileşenin temeli olan, "belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerine" ilişkin prosedür uygulama sonuçları şu şekildedir:



İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmiş midir?



Bu grafiğe göre, kontrol faaliyetlerinin henüz belirlenmediği kurumların toplam denetlenen kurum sayısına oranı %49, kontrol faaliyetlerinin etkin biçimde belirlenip uygulandığı kurum oranı ise %20'dir. Denetlenen kurumların %15'inde kontrol faaliyetleri belirleme çalışmaları tamamlanmış, ancak ya uygulamaya hiç geçilmemiştir ya da birtakım yetersizliklerle birlikte uygulanmaktadır. Denetlenen kurumların %16'sında ise kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi konusunda birtakım çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır.

Kontrol faaliyetlerinin hiç belirlenmediği (%49) ya da çalışmaların henüz tamamlanmadığı (%16) kurum oranlarının toplamı %65'tir. İç kontrol sisteminin önemli bir ayağı olan kontrol faaliyetlerini belirleme çalışmalarının yapılmadığı kurum oranının bu denli yüksek olması, idarelerde iç kontrol sistemi yapılandırmalarının henüz tamamlanmadığını göstermektedir.

Bu rakamlar, bir önceki başlık altında yer alan risk belirleme çalışmaları sonuçları ile birlikte değerlendirildiğinde, etkin bir risk tanımlama çalışması yapan kurum oranının %24 olduğu, buna karşın kontrol faaliyetlerinin etkin biçimde belirlenip uygulandığı kurum oranının ise %20'de kaldığı görülmektedir. Bu durum göstermektedir ki, etkin bir risk tanımlama çalışması yapan idarelerin bir kısmı bu

riskleri ortadan kaldıran ya da etkisini azaltan kontrol faaliyetlerini belirlememektedir. Sağlıklı bir iç kontrol sistemi, tüm bileşenlere yönelik faaliyetlerin mevcut olması ve birlikte etkin çalışmasıyla mümkündür. Sadece risklerin belirlenip kontrol faaliyetleri ile bu faaliyetlerden sorumlu olanların belirlenmemesi sistemin bütüncül çalışmasını engelleyebilir. Dolayısıyla kurumların, risk değerlendirmelerini yaptıktan sonra kontrol faaliyetleri ile kontrol faaliyetlerinden sorumlu olanları da belirlemeleri gerekmektedir.

Bütçe türlerine göre kontrol faaliyetleri bileşeni bazında ortalama puan tablosu şu şekildedir:

Tablo 13 - Bütçe Türlerine Göre Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Ortalama Puanları

5018 Sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Genel Bütçeli Kurumlar	71	36
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	63	35
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	60	98
Sosyal Güvenlik Kurumları	58	2
Mahalli İdareler	56	160
TOPLAM KURUM SAYISI		331

5018 Sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu işletmeleri	53	72
YİKOB	32	23
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	29	8
Diğer Kamu İdareleri*	55	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Yukarıda yer alan tabloda, 5018 sayılı Kanun'a tabi olan kurumlar iç kontrol sisteminin kontrol faaliyeti bileşeni gereklilerini sağlama durumlarına göre değerlendirilmiştir. Buna göre, genel bütçeli kurumlar 71 puan ile en yüksek ortalamaya sahiptir. Genel bütçeli idareleri sırasıyla, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler izlemektedir.

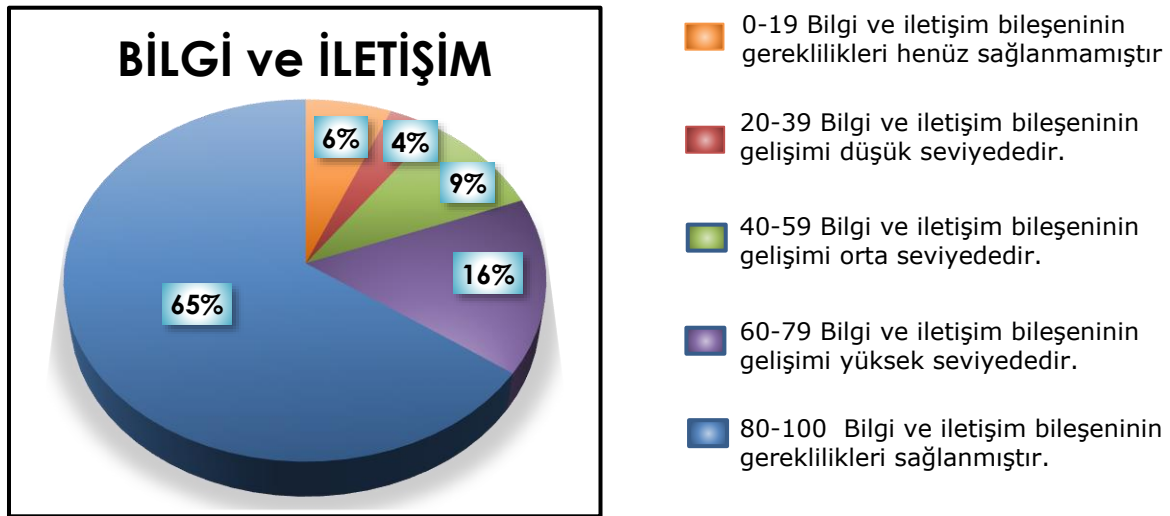
5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan kurumların aldıkları ortalama puanlar değerlendirildiğinde, bu idarelerin genel olarak bu Kanun'a tabi olanlara nazaran daha düşük puanlar aldıkları görülmektedir. Bu kurumlardan diğer kamu idareleri 55 puanla en yüksek ortalamaya sahiptir. Diğer kamu idarelerini sırasıyla, kamu işletmeleri, YİKOB ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar izlemektedir.

2.3.4.4 Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin diğer unsurları olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme arasındaki koordinasyonu sağlar. Bu anlamda kurumun belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşması için yürütülen faaliyetler ile söz konusu faaliyetlere yönelik tespit edilen risklerin ve belirlenen kontrol faaliyetlerinin ilgili tüm görevlilere zamanında, uygun bir şekilde aktarılması bilgi ve iletişim bileşeni tarafından sağlanır.

"Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri"nden bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili olanların değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki grafikte verilmektedir:

Şekil 4 - Bilgi ve İletişim Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları



Bu grafiğe göre, kamu idarelerinin; %65'inde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır. İdarelerin %16'sında bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiştir ancak, uygulamada yetersizlikler mevcuttur. İdarelerin %9'unda bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir. %4'ünde ise çalışmalara başlanmasına rağmen çalışmalar henüz tamamlanmamıştır. %6'sında da bileşen gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Bu veriler ışığında bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin kurumların büyük çoğunluğunda bileşene ilişkin gerekliliklerin bulunduğu ve etkin bir şekilde çalıştığı görülmektedir.

İyi bir bilgi sistemi, faaliyetlerin etkin yürütülmesi, mevzuat ve belirlenmiş politikalara uyumun sağlanması ile raporlamanın sağlıklı ve zamanlı yapılabilmesi için personele bilgi sağlarken, aynı zamanda yönetime karar verme ve kontrol alanlarında önemli çıktılar üretmektedir. Bu bağlamda yönetim bilgi sistemi, etkin çalışan bir iç kontrol sistemi açısından büyük önem taşımaktadır.

2019 yılı denetimlerinde bu bileşenle ilgili yapılan denetim tespitleri, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri, raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak bir bilgi sisteminin mevcudiyetine ilişkindir.

Bu konudaki ilgili denetim prosedürü uygulama sonucu aşağıda verilmiştir:

Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak bir yönetim bilgi sistemi var mıdır?	
0-Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.	%12
1-Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır.	%16
2-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.	%2
3-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	%23
4-Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.	%47

Yukarıda yer alan verilere göre kamu idarelerinin; %47'sinde etkin çalışan bir yönetim bilgi sisteminin mevcut olduğu, %25'inde gerekli ihtiyaçları karşılayacak bir yönetim bilgi sistemine ilişkin çalışmaların tamamlanmakla birlikte ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da birtakım eksikliklerle birlikte uygulandığı, %16'sında yönetim bilgi sistemi konusunda çalışmaların olduğu ancak tamamlanmadığı, %12'sinde ise yönetim bilgi sistemi kurulması konusunda herhangi bir çalışmanın mevcut olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan analizin sonuçlarından da görüleceği üzere; değerlendirme kapsamına alınan idarelerin büyük bir kısmında; yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak bir yönetim bilgi sistemi oluşturulmuş ve etkin çalışmakta iken, %12'sinde bu konuda çalışma yapılmadığı görülmüştür.

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dâhil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalı ve bu sistem elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır. İyi işleyen bir veri kayıt ve dosyalama sistemi sayesinde idare yönetimi daha kolay ve doğru bir şekilde yürütülebilir.

Buna göre; 2019 yılı denetimleri kapsamında, kurumda veri kayıt ve dosyalama sisteminin mevcut olup olmadığı değerlendirilmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir:

Kurumda veri kayıt ve dosyalama sistemi mevcut mudur?	
0-Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.	%6
1-Bu konuda çalışmalar mevcuttur ancak tamamlanmamıştır.	%8
2-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.	%1
3-Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.	%15
4-Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.	%70

Yukarıda yer alan verilere göre kamu idarelerinin; %70'inde etkin çalışan bir veri kayıt ve dosyalama sisteminin mevcut olduğu, %16'sında veri kayıt ve dosyalama sistemine ilişkin çalışmaların tamamlanmakla birlikte ya uygulamaya hiç geçilmediği ya da birtakım eksikliklerle birlikte uygulandığı, %8'inde bu konudaki çalışmaların olduğu ancak tamamlanmadığı, %6'sında ise veri kayıt ve dosyalama sisteminin olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan analizin sonuçlarından da görüleceği üzere; değerlendirme kapsamına alınan idarelerin çoğunluğunda, kurumda veri kayıt ve dosyalama sistemi mevcut ve etkin çalışmakta iken, sadece %6'sında bu konuda çalışma yapılmamıştır.

Bütçe türlerine göre bilgi ve iletişim bileşeni bazında ortalama puan tablosu şu şekildedir:

Tablo 14 – Bütçe Türlerine Göre Bilgi ve İletişim Bileşeni Ortalama Puanları

5018 sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Genel Bütçeli Kurumlar	89	36
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	87	35
Mahalli İdareler	84	160
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	81	98
Sosyal Güvenlik Kurumları	73	2
TOPLAM KURUM SAYISI		331

5018 sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu İşletmeleri	76	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	64	8
YİKOB	32	23
Diğer Kamu İdareleri*	66	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Bu tabloya göre; genel bütçeli kurumlar bilgi ve iletişim bileşeninden en yüksek ortalama puanı almışken bunu sırasıyla; özel bütçeli diğer idareler, mahalli idareler, yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ve sosyal güvenlik kurumları takip etmektedir.

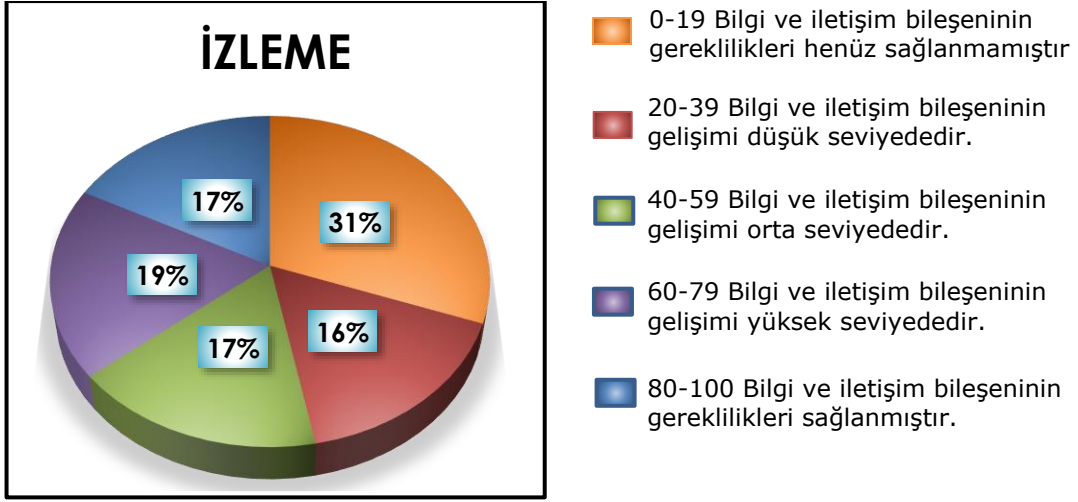
Öte yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan kurumlar içinde en yüksek puanı kamu işletmeleri alırken bunu; düzenleyici ve denetleyici kurumlar, yatırım izleme koordinasyon başkanlıkları (YİKOB) ve diğer kamu idareleri takip etmektedir.

2.3.4.5 İzleme

İzleme, iç kontrol sürecinin performansını tespit etmek amacıyla, söz konusu sürecin belirlenen aralıklarla düzenli olarak izlenmesidir. Bu kapsamda bu bileşen, diğer iç kontrol bileşenlerine ilişkin faaliyetlerin uygun şekilde yürütüldüğünü sürekli izleme ve belirli aralıklarla değerlendirme fonksiyonunun yerine getirilmesini sağlar.

"Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri"nden izleme bileşeni ile ilgili olanların analizi sonucunda ulaşılan sonuçlar aşağıdaki grafikte verilmektedir:

Şekil 5 - İzleme Bileşeninden Alınan Puanlara Göre Kurum Dağılımları



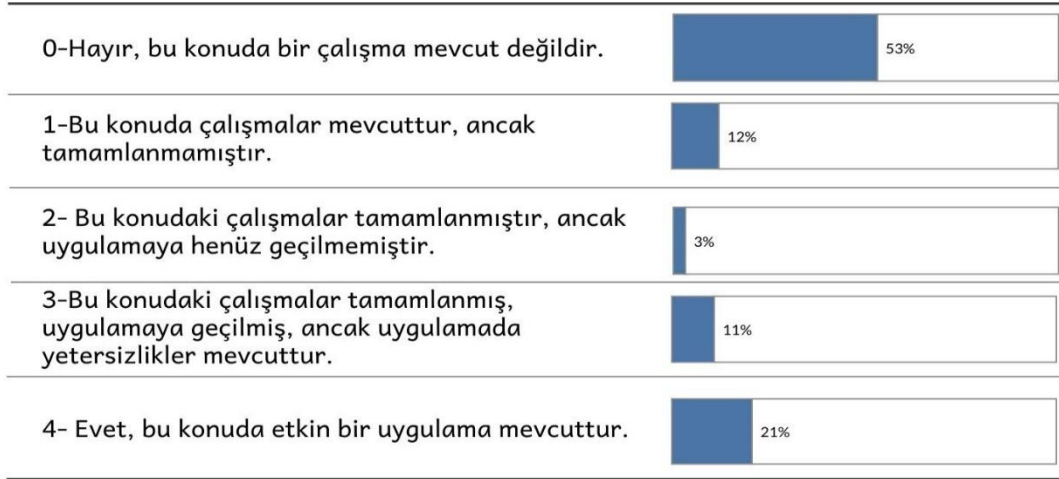
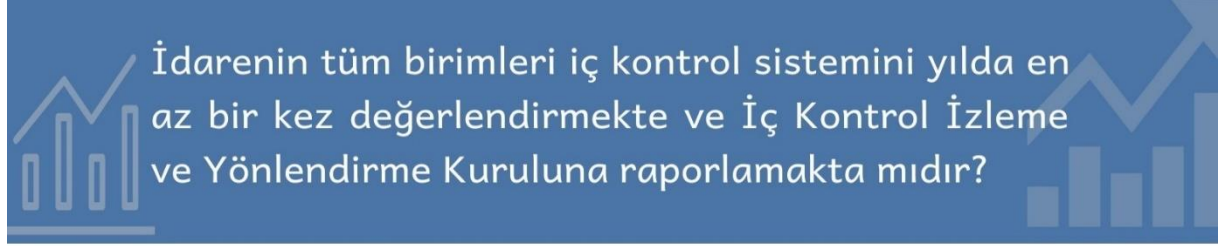
Bu grafiğe göre; denetlenen kurumların %31'inde bir izleme sistemi oluşturulmamıştır. Kurumların %16'sında bu bileşenin gerekliliklerine ilişkin çalışmaların başlatıldığı, fakat tamamlanmadığı; %17'sinde çalışmaların belirli seviyeye getirildiği ancak tam olarak uygulamaya geçilmediği; %19'unda ise uygulamaya geçilmekle birlikte uygulamada birtakım yetersizliklerin olduğu değerlendirilmektedir. İdarelerin %17'sinde ise etkin bir izleme sistemi kurulmuştur.

Denetimlerde iç kontrol sistemi izleme bileşenine ilişkin prosedürler uygulanarak elde edilen bilgiler doğrultusunda aşağıda yer alan eksiklikler saptanmıştır:

- İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmaması,
- Eylem planı hazırlayan idarelerin bir kısmında ise planda yer alan faaliyetlerin hiç başlatılmaması, eylemlerin uygulanmasında eksiklikler bulunması veya süresi içinde tamamlanmaması, planların izlenmemesi ve gerekli revizyonların yapılmaması,
- Bazı kamu kurumlarında gerekli izlemeleri yapmak ve sistemin etkin işleyişine katkı sağlamak üzere oluşturulması gereken İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nun kurulmaması,
- İç denetim birimlerinin oluşturulmaması, iç denetçi kadrolarına atama yapılmaması veya kurumların görevleri, kullandıkları kaynaklar, teşkilat özellikleri, toplam personel sayıları ve denetim maliyetleri de dikkate alınarak belirlenen iç denetçi kadrolarına yeterli sayıda iç denetçi atanmaması,
- İzleme faaliyetinin gereği olarak iç denetim birimlerinin bazı fonksiyonları yerine getirmesinde eksiklikler bulunması ve iç denetim sonucunda hazırlanması gereken raporların hazırlanmaması,
- İç kontrol sisteminin yıllık değerlendirmesinin yapılmaması.

Ülkemizde uygulanmakta olan iç kontrol sistemi mevzuatına göre, sistemin yılda en az bir kez izlenmesi gerekmektedir. İzleme aralıklı ya da sürekli yapılabileceği gibi iç denetim de bu sistemin bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır.

İç kontrol sisteminin yılda en az bir kez izlenip izlenmediğine ve bu konuda İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna gerekli raporlamaların yapılıp yapılmadığına ilişkin değerlendirme sonuçları aşağıda gösterilmektedir:



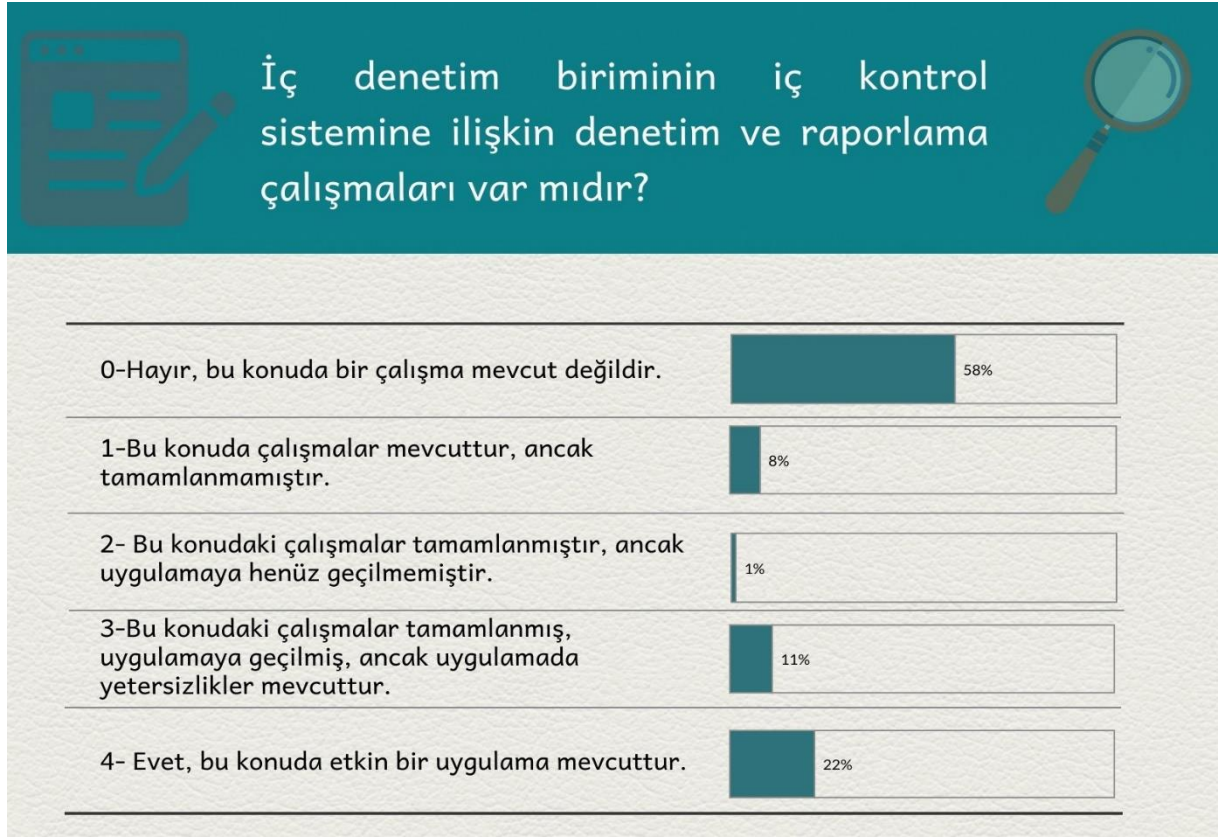
Yukarıda yer alan denetim prosedürü uygulama sonuçlarına göre, iç kontrol sisteminin izlenmediği kurum oranı %53'tür. Sistemin etkin biçimde izlendiği kurumların toplam kurum sayısına oranı ise %21 olarak gerçekleşmiştir. Kurumların %14'ünde izleme sistemi kurma çalışmaları tamamlanmış ancak, ya hiç uygulamaya geçilmemiştir ya da birtakım yetersizliklerle birlikte uygulanmaktadır. Denetlenen kurumların %12'sinde sistemin yılda en az bir kez izlenmesine yönelik çalışmalar mevcuttur ancak henüz tamamlanmamıştır.

İzleme, diğer iç kontrol bileşenlerinin mevzuata ve standartlara uygun yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilip raporlanmasıdır. Yukarıda yer alan grafiğe bakıldığında, kurumların %53'ünde sistemin mevzuata ve uluslararası standartlara uygun kurulup işlediğine ilişkin bir değerlendirme yapılmadığı görülmektedir. Bu durum, kurumların büyük bir kısmında iç kontrol sisteminin diğer bileşen gerekliliklerinin ne ölçüde sağlandığı ve etkin çalıştığı ile ilgili bir öz değerlendirme

yapılmadığının göstergesidir. Bu durum üst yöneticinin idare faaliyet raporu aracılığı ile verdiği güvence beyanının güvenilirliğini de etkilemektedir.

İç kontrol sistemi içerisinde, iç denetim biriminin önemli fonksiyonları vardır. Bu fonksiyonlardan en önemlilerinden biri, iç kontrol sisteminin izleme ve değerlendirmesinin yapılmasıdır. 2019 yılı denetim sonuçları da göstermektedir ki iç denetim birimlerinin bu konuda bazı eksiklikleri bulunmaktadır.

Bu doğrultuda denetlenen kurumlarda mevcut iç denetim birimlerinin bu fonksiyonlarına ilişkin yapılan değerlendirme aşağıda yer almaktadır:



Sonuçlara göre, iç denetim birimleri tarafından iç kontrol sistemine ilişkin herhangi bir denetim ve raporlama çalışması yapılmayan kurum oranı %58'dir. İç denetim birimleri kurumların %22'sinde iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmalarını etkin bir biçimde yürütmekte, %11'inde uygulamalardaki eksikliklerle birlikte bu konuda çalışmalar yapmaktadır. Denetlenen idarelerin %9'unda hazırlık çalışmaları mevcut olmakla birlikte uygulanan bir denetim ve raporlama çalışması bulunmamaktadır.

Bütçe türlerine göre izleme bileşeni bazında ortalama puan tablosu şu şekildedir:

Tablo 15 - Bütçe Türlerine Göre İzleme Bileşeni Ortalama Puanları

5018 Sayılı Kanun'a Tabi Olan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Sosyal Güvenlik Kurumları	82	2
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	62	98
Genel Bütçeli Kurumlar	60	36
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	49	35
Mahalli İdareler	45	160
TOPLAM KURUM SAYISI		331

5018 Sayılı Kanun'a Tabi Olmayan Kurum ve Kuruluşlar		
BÜTÇE TÜRÜ	ORTALAMA PUAN (100 PUAN ÜZERİNDEN)	KURUM SAYISI
Kamu işletmeleri	28	72
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	5	8
YİKOB	1	23
Diğer Kamu İdareleri*	18	11
TOPLAM KURUM SAYISI		114

Bu tabloya göre; 5018 sayılı Kanun'a tabi kurumlardan sosyal güvenlik kurumları en yüksek ortalama puana sahipken, bunu sırasıyla; yükseköğretim kurulu-üniversiteler-yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeli kurumlar, özel bütçeli diğer idareler ve mahalli idareler takip etmektedir.

Öte yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan yatırım izleme koordinasyon başkanlıkları (YİKOB), düzenleyici ve denetleyici kurumlar, diğer kamu idareleri ve kamu işletmeleri ortalama puanlarının 5018 sayılı Kanun'a tabi olan idarelere göre daha düşük olduğu görülmektedir. Bu kurumlardan kamu işletmeleri en yüksek izleme bileşeni ortalama puanına sahiptir. Bunu sırasıyla diğer kamu idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile YİKOB takip etmektedir.

SONUÇ

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesi uyarınca mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan "Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri" analiz sonuçlarına ve 2019 yılı düzenlilik denetimleri bulgu değerlendirmelerine; stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi olmak üzere üç ana başlık altında yer verilmiştir.

Hem yapılan analizler hem de denetlenen kurumların düzenlilik denetimi raporlarında yer alan bulgular sonucunda ortaya konan genel tablo göstermektedir ki; stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin her üçünde de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan yatırım izleme koordinasyon başkanlıkları (YİKOB), düzenleyici ve denetleyici kurumlar, diğer kamu idareleri ve kamu işletmeleri ortalama puanları, 5018 sayılı Kanun'a tabi olanlara göre daha düşük kalmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki "stratejik yönetim", "risk yönetimi" ve "iç kontrol" modern yönetim anlayışının kabul etmiş olduğu yönetim yaklaşımlarıdır. Bu yaklaşımların bir kurum tarafından uygulanması için bir yasal zorunluluğun varlığı gerekli değildir. Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun'a tabi olup olmamasına bakılmaksızın bütün kamu kurumlarının bu yönetim yaklaşımlarını benimseyip uygulamaları gerekir. Fakat uygulamada, özellikle kamu kurumlarında, genel kabul görmüş olsa da bir ilke veya metodun uygulanması için yasal bir dayanak arama eğilimi yaygındır. Bu durumda, bahsi geçen kurumlar için de 5018 sayılı Kanun'a benzer düzenlemelerin yapılması, stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin gelişimine katkı sağlayacaktır.

Kurumların stratejik yönetimlerinin değerlendirmelerinde aldıkları toplam puanlara bakıldığında, idarelerin %62'sinde stratejik yönetimlerin kurulduğu ve etkin çalıştığı görülmektedir. Ayrıca sistemin hiç kurulmadığı kurum oranı sadece %8'dir.

Denetlenen idarelerin kurumsal risk yönetimi konusunda ulaştıkları seviyeye bakıldığında, idarelerin %23'ünde kurumsal risk yönetiminin kurulmuş olduğu ve etkin çalıştığı, %77'sinde ise bu konuda ya hiç adım atılmadığı ya da etkin olmayan uygulamaların mevcut olduğu görülmüştür.

Kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin çalışıp çalışmadığı incelendiğinde, denetlenen kurumların sadece %25'inde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz

etmek mümkündür. Kurumların %75'inde ise ya sistem kurulmamıştır ya da sistem gereklilikleri etkin olarak yerine getirilmemektedir.

Hem iç kontrol sistemi hem de kurumsal risk yönetimi konusunda kurumların pek çoğunda- sırasıyla %32 ve %31- aslında sistem kurma çalışmalarının yapıldığı ancak uygulamada birtakım yetersizliklerin mevcut olduğu görülmektedir. İç kontrol sistem bileşenlerinin performanslarına bakıldığında, bu durumun temel nedeninin, amacı sistemlerin performansını tespit etmek ve faaliyetlerin uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini izlemek olan "İç kontrol sistemi izleme bileşeni"nin gerekliliklerin tam olarak yerine getirilmemesi olduğu söylenebilir. Nitekim kurumların sadece %17'sinde etkin bir sistem izlemesi yapılmakta, %31'inde ise izleme bileşeni gereklilikleri yerine getirilmemektedir. Bu durumda etkin çalışan bir izleme sistemi oluşturmanın, hem iç kontrol sistemi hem de kurumsal risk yönetiminin etkinliğine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, 2019 yılında denetlenen idarelerin iç kontrol sistemleri ile kurumsal risk yönetimlerinin etkinliğinin artırılması için önlemler alınması gerektiği, idarelerin daha iyi performans gösterdiği stratejik yönetim konusunda da faaliyetlerin mevcut düzenlemelere uyum seviyesinin artırılması gerektiği değerlendirilmektedir.