

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

KAMUDA YOLSUZLUKLARIN ÖNLENMESİNDE
İÇ KONTROLÜN ROLÜ ve ÖNEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
DOÇ. DR. SERKAN BENK

HAZIRLAYAN
MEHMET ARIKAN

MALATYA-2017

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

KAMUDA YOLSUZLUKLARIN
ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROLÜN ROLÜ
VE ÖNEMİ

YÜKSEK LİSANS

DANIŞMAN
DOÇ. DR. SERKAN BENK

HAZIRLAYAN
MEHMET ARIKAN

Jürimiz 20.02.2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda, bu yüksek lisans tezini (oybirliği/oyçokluğu) ile başarılı bularak.....Malye.....Anabilim,
..... Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan-Ad ve Soyadları	İmzalar
1. <u>Doc. Dr. Serkan BENK</u>	<u>Serkan Benk</u>
2. <u>Yrd. Doç. Dr. Abdunur YILDIZ</u>	<u>Abdunur Yıldız</u>
3. <u>Doç. Dr. Kadir KARDAŞLI</u>	<u>Kadir Kardeşli</u>

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
..... tarih ve sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ONUR SÖZÜ

Doç. Dr. Serkan BENK'in danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım "**Kamuda Yolsuzlukların Önlenmesinde İç Kontrolün Ro'ü ve Önemi**" başlıklı bu çalışmanın; bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım. .


Mehmet ARIKAN
...../...../2017

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin, kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde, her yerden erişime açılacak şekilde saklanmasına izin verdiğimi, onaylar ve bildiririm.



Mehmet ARI KAN

...../...../2017

ÖNSÖZ

Tarihteki ilk vergi tahsilâtının, dolayısıyla ilk bütçenin ve ilk kamu harcamasının nerde, nasıl ve ne zaman yapıldığı hakkında net bir tarih verebilmek zor olmakla birlikte, ortak düşünce; verginin kökeninin, aşiret ve kabile reislerine ya da derebeylerine yapılan yardım ve bağışlara dayandığıdır. Fakat yardım ve bağış kavramlarının, teknik olarak, cebri bir kamu geliri olan vergi gelirlerine dâhil edilemeyeceği düşüncesi de yersiz değildir.

Toplumsal yaşamın, özellikle müşterek ihtiyaçlarını finanse edebilme amacına hizmet eden ortak bir bütçenin varlığı, doğal olarak vergi gelirlerine dayanmaktadır. Bu gelirleri; kimin, ne için, nerede ve hangi usullerle kullanacağı ve en önemlisi, bu tezin çalışma alanı olan “nasıl kontrol edilebileceği”, yeni bir tartışma konusu değildir. Bu süreçte; ulusal ya da uluslararası mahkemeler, teftiş ya da denetim birimleri, yüksek denetim kurulları ve seçme/oy hakkı gibi, cezalandırma yetisine sahip birçok enstrüman akla gelebilir. Fakat genel olarak bu enstrümanlar, “klasik yöntemler” olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Tam da bu noktada; yönetim bilgi sistemleri, insan kaynakları yönetimi, usulsüzlükle mücadele prosedürleri, kurumsallaşma odaklı faaliyetler, maddi olmayan kontroller ve risk yönetimi gibi birçok enstrümanın; bütçe ve kamu harcamalarının kontrolü ile birleştirildiği; modern, güncel ve 21. yüzyılın kamu yönetimi alanındaki entelektüel bir başarısı olarak nitelendirebilen iç kontrol uygulamalarına dikkat çekmek yararlı olacaktır.

Bu çalışmada; iç kontrol bileşenleri, yolsuzluk suçlarının önlenmesi bakımından incelenmiş ve yolsuzlukların iç kontrol mekanizması ile nasıl azaltılabileceği anlatılmaya çalışılmıştır.

Tez süresince yardım ve sabırlarını esirgemeyen; T.C. İnönü Üniversitesi Maliye Bölümü Başkanı Doç. Dr. Serkan Benk’e ve eşime sonsuz teşekkürler...

ÖZET

Modern kamu yönetimi sistemi; ekonomik, etkili ve verimli kaynak kullanımı; stratejik plana dayalı yönetim sistemi, performans esaslı bütçeleme, saydamlık, hesap verilebilirlik, liyakat esaslı personel rejimi gibi kavramlarla kendi felsefesini oluşturmuştur. Bu felsefe; görev, yetki ve sorumlulukların net bir şekilde belirlendiği bir yönetim öngörmüş; raporlama sistemlerinin, bilgi teknolojilerinin, analiz ve yorumlama tekniklerinin ön plana çıkarıldığı; yöneticiye güvenle karar alma ve uygulama imkânı sağlamayı hedefleyen mekanizmalar yaratmıştır. Temelleri özel sektöre dayanan iç kontrol, modern kamu yönetimi sistemine dâhil olarak, ihtiyaçlara göre güncellenebilen dinamik yapısı ile günümüzdeki şekline kavuşmuştur. Yolsuzlukların engellenebilmesi, kamusal ihtiyaçların belirlenerek kaynakların planlı bir şekilde bu alanlara kanalize edilebilmesi, risk alanlarının tespit edilerek yönetilmesi ve idarenin kamuoyu önündeki imajı, etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sisteminin sonuçlarıdır.

Bu çalışmada, Avrupa Birliği tarafından finanse edilen bir proje kapsamında; Türk ve Birleşik Krallık Uzmanları'nın birlikte çalışarak hazırlamış oldukları Kamu İç Kontrol Rehberi'nden faydalanılmak suretiyle, COSO modelini esas alan iç kontrol sisteminin yolsuzluk suçlarının önlenmesindeki etkileri anlatılmaya çalışılmıştır. Literatür taraması yapılarak, iç kontrol ve yolsuzluk suçları arasındaki ters yönlü ilişki ele alınmıştır. Geleneksel denetim sistemlerinin eksikliklerinden kaynaklanan finansal ve yönetsel skandalların, iç kontrol uygulamaları ile nasıl bertaraf edilebileceği anlatılmaya çalışılmıştır. Bu skandallar, tarihsel örneklerle ele alınarak; yolsuzluk riski taşıyan alanların; iç denetim, raporlama, kontrol, iletişim, liyakat esaslı personel rejimi, saydamlık, hesap verebilirlik, etik ilkeler ve bilgi yönetimi sistemleri gibi mekanizmalarla; nasıl ıslah edilebilecekleri üzerinde durulmuştur. Modern kamu yönetimi sistemi içerisinde iç kontrolün içselleştirilememesi, bu konuda farkındalık yaratılamaması ve geleneksel yönetim anlayışının evirilememesinin; iç kontrolün etkinliği ve işlerliğinin önündeki en temel sorunlar olduğuna dikkat çekilerek; bu sorunların nasıl bertaraf edilebilecekleri konusunda birtakım önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: COSO, İç Kontrol, Yolsuzluk, Denetim, Stratejik Yönetim.

ABSTRACT

Modern public administration system has created its own philosophy with concepts such as effective, economical and efficient usage of resources; management system based on goals and strategic plans; performance based budgeting, transparency, accountability, and merit based personnel regime. This philosophy foresees a management in which the duties, authority and responsibilities are clearly defined; foregrounds reporting systems, information technologies, techniques of analysis and interpretation; and creates mechanisms targeting to make confident decision making and implementing possible for managers. Internal control, which was actually originated from private sector, was merged with public administration and by its dynamic structure that can be updated according to today's needs; it has gained its present content. Prevention of corruption, determination of public needs and channeling resources to these areas in a planned manner, identification and management of risk areas and the image of managers are all the results of an effectively functioning internal control system.

In this study, the internal control system based on COSO's effects of for prevention of corruption were covered, by benefiting from the Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector which was prepared by experts from Turkey and United Kingdom within the scope of a project financed by the European Union. In this scope, literature was reviewed and the negative relationship between internal control and corruption crimes was examined. It was discussed, how financial and managerial scandals arising from the deficiencies of traditional control systems can be eliminated with internal control applications. By giving examples from scandals from history; it was focused on how areas of risk of corruption can be reformed by mechanisms like internal audit, reporting, control, communication, merit-based personnel regime, transparency, accountability, ethical principles and information management systems. By pointing out that the most fundamental problems in front of efficiency and functioning of internal control are inability to internalize internal control within the modern public administration system, the inability to raise awareness at this topic and the inability of evolving traditional management approach; some suggestions were developed to eliminate these problems.

Keywords: COSO, Internal Control, Corruption, Audit, Strategic Management.

İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ	Error! Bookmark not defined.
BİLDİRİM.....	Error! Bookmark not defined.
ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER VE TABLOLAR	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1
I. BÖLÜM.....	4
İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	4
1.1.Kavram.....	5
1.2.İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri ve Standartları.....	8
1.2.1.Kontrol Ortamı.....	8
1.2.2.Risk Değerlendirme	9
1.2.3.Kontrol Faaliyetleri	9
1.2.4.Bilgi ve İletişim	10
1.2.5.İzleme	10
1.3.Tarihsel Gelişim Süreci.....	10
1.4.Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol.....	16
II. BÖLÜM	22
YOLSUZLUK.....	22
2.1.Yolsuzluk Kavramı	23
2.2.Tarihçe.....	24

2.3.Yolsuzluk Türleri	27
2.3.1.Ekonomik Yolsuzluklar	29
2.3.1.1.Rüşvet	29
2.3.1.2.Zimmet.....	30
2.3.1.3.İrtikâp	30
2.3.1.4.İçerden Öğrenenlerin Ticareti	31
2.3.2.Politik Yolsuzluklar	33
2.3.2.1.Rant Kollama	34
2.3.2.2.Lobicilik Faaliyetleri	35
2.3.2.3.Adam Kayırma	36
2.3.2.4.Oy Ticareti.....	37
2.4.Yolsuzluk Suçunun Alt Yapısını Oluşturan Nedenler	38
2.4.1.Demokrasinin Gelişmemiş Olmasından Kaynaklanan Nedenler.....	39
2.4.2.Geleneksel Toplum Yapılanmasından Kaynaklanan Nedenler	41
2.4.3.Hukuk ve Yargı Sisteminden Kaynaklanan Nedenler	42
2.4.4.Denetim ve İç Kontrol Eksikliklerinden Kaynaklanan Nedenler	43
2.5.Yolsuzlukların Meydana Getirdiği Etkiler	45
2.5.1.Sosyal Refah Düzeyi Üzerindeki Etkileri.....	46
2.5.2.Tasarruflar Üzerindeki Etkileri	47
2.5.3.Ekonomik Büyüme ve Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	48
2.5.4.Toplumsal Değerler Üzerindeki Etkileri	50
2.5.5.Toplumsal Kalkınma Üzerindeki Etkileri	50
2.5.6.Uluslararası Yardımlar Üzerindeki Etkileri.....	52
III. BÖLÜM.....	57
YOLSUZLUKLARIN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	57
3.1.İç Kontrol Bileşenleri ve Yolsuzluklar Üzerindeki Etkileri.....	57

3.1.1.Kontrol Ortamı.....	58
3.1.1.1.Dürüstlük ve Etik Değerler.....	59
3.1.1.2.Misyon, Örgüt Yapısı ve Görevler.....	61
3.1.1.3.Personelin Yeterliliği ve Performansı.....	63
3.1.1.4.Yetki ve Sorumluluk Devri	64
3.1.2.Risk Değerlendirme	66
3.1.2.1.Planlama ve Programlama.....	68
3.1.2.2.Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	69
3.1.3.Kontrol Faaliyetleri	71
3.1.3.1.Kontrol Faaliyetlerinin Sınıflandırılması	72
3.1.3.1.1.Yönlendirici Kontroller	72
3.1.3.1.2.Önleyici Kontroller	73
3.1.3.1.3.Tespit Edici Kontroller	74
3.1.3.1.4.Düzeltilici Kontroller	75
3.1.3.2.Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Yöntemler	75
3.1.4.Bilgi ve İletişim	77
3.1.4.1.Kurumsal Bilgi	78
3.1.4.1.1.Kurumsal Bilginin Yönetimi	79
3.1.4.2.Kurumsal İletişim.....	80
3.1.4.3.Raporlama	82
3.1.4.4.Yolsuzlukların Bildirilmesi	84
3.1.5.İzleme	84
3.1.5.1.İzleme Standardına İlişkin Görevler ve Sorumluluklar	85
3.1.5.1.1.Üst Yöneticiler.....	86
3.1.5.1.2.İç Denetim Birimleri	86
3.1.5.1.2.1.İç Denetim Faaliyetleri	88

3.1.5.1.3.İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu	90
3.1.5.1.4.Risk Koordinatörleri	91
3.1.5.1.5.Strateji Geliştirme Birimleri	91
3.1.5.2.İzleme Yöntemleri	92
3.1.5.3.İlgililere Aktarma ve Raporlama Faaliyetleri.....	94
SONUÇ VE ÖNERİLER	96
Yönetimde Farkındalık Oluşturabilmek.....	97
İç Denetçilere Düşen Görev ve Sorumluluklar	98
İç Denetçilerin İletişim Yeteneklerinin Geliştirilmesi	98
İç Denetçi Bağımsızlığının Etkinleştirilmesi	99
İç Kontrol Sisteminin Entegrasyon Sorunu	100
Ön Mali Kontrol Birim Yöneticilerinin Yeterliliği.....	100
Mali / Sosyal Hakların Düzenlenmesi	101
Katılımcılığın Teşvik Edilmesi	101
İzleme Fonksiyonunun Etkinleştirilmesi	102
İç Denetçi Bulgularının Önemszenmesi.....	103
Dış Denetim Etkinliğinin Sağlanması.....	103
Üniversitelerden Akademik Destek Alınması.....	104
KAYNAKÇA	105

ŞEKİLLER VE TABLOLAR

Şekil II - 1: Yolsuzluk ve Sosyal Refah Düzeyi İlişkisi.....	47
Şekil III - 1: COSO Küpü.....	58
Tablo II - 1: Gelişmişlik Düzeyi Göstergeleri	40

KISALTMALAR

- AAA: American Accounting Association.
AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.
CIA: Central Intelligence Agency
COSO: Committee of Sponsoring Organizations
FEI: Financial Executives International
IIA: The Institute of Internal Auditors
ILO: International Labour Organization
IMF: International Monetary Fund
INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit Institutions
KOB: Katılım Ortaklığı Belgesi
KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
OECD: Organisation for Economic Cooperation And Development
SEC: Securities and Exchange Commission
TEPAV: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TiDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
UNICRI: United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute

GİRİŞ

Şüphesiz ki, insanoğlu süreklilik arz eden bir değişim ve dönüşüm içerisindeyiz. Her yüzyılın savaşları, sosyal ve ekonomik bunalımları, buluşları, teknolojik gelişmeleri, hukuk düzeni/düzensizliği ve yönetim metodolojisi vardır. Her dönemin kendi sosyo-ekonomik yapısının izlerini taşıyan sınıfsal ayrılıkları, düşünce akımları, toplumsal tabakalaşma ve yapılanmaları olmuştur. Fakat bir bütün olarak düşünüldüğünde; yaşanmış hiçbir şey, insanoğlunun gün geçtikçe daha çok tecrübe kazanmasına, hemen her alanda bir adım daha ileri gitmesine ve daha iyisini arzu etmesine engel olamamıştır.

Demokrasinin gelişmesi, toplumsal yaşamın köklü değişimlere uğraması, eğitim ve kültür seviyesinin yükselmesi, teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve uluslararası rekabet; “hesap verebilirlik” kavramının ortaya çıkmasından önce “hesap sorabilirlik” yetisini geliştirerek, kamu kaynaklarının kullanımında; “ekonomik, etkili ve verimli” ilkelerini ön plana çıkarmış, kaynak kullanımlarının şeffaf ve hesap verilebilir süreçlerle desteklenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Çünkü ortak bir amaç ya da çıkarın tesisi için gerekli olan kaynaklar; bütün faaliyetlerimizin, gelirlerimizin ve mülkiyetimize intikal eden hemen her şeyin vergilendirilmesi ile oluşmaktadır. Özellikle “sosyal devlet” ve “refah devleti” gibi kavramların gelişmesi ile birlikte, devletin; toplumsal huzuru, barışı ve adaleti yeniden tesis edebilmek için; gelir düzeyi ve dağılımına, vergileme tekniklerine, kalkınma planlarına, sosyal güvenliğin tesisine ilişkin düzenlemelere, gerekirse doğrudan fiyatlara ve ürünlere de müdahale ederek tüm bu alanlarda söz sahibi olmaya başlaması; devletin yetki alanının ve görevlerinin çeşitlenmesi, kamu harcamalarında artışlara sebep olmuştur. Mensubu olunan organizasyonların ortak menfaatlerini ilgilendiren bu faaliyetlerin, ortak kaynaklardan finanse edilmesi; yeryüzündeki en ilkel topluluklardan, günümüzün en modern organizasyonlarına kadar geçen tüm zamanlarda, insanoğlunun; kontrol etme, denetleme ve kontrol edilme gibi kavramlarla iç içe olmasını gerekli kılmıştır.

Klasik denetim ve teftiş anlayışları, ilk çağlardan beri var olmasına rağmen, kullandığı geleneksel enstrümanlar nedenleriyle; performans esaslılık, etkili ve ekonomiklik, stratejik planlama ve iç kontrol gibi modern mali yönetimin felsefesini oluşturan bileşenlere tam anlamıyla uyum sağlayamamış, ihtiyaçlara yeterince cevap

verememiştir. Tüm bu durumlar, kamu mali yönetimi alanındaki reform hareketlerini zorunlu kılarak; bir idarenin bütün faaliyetlerini kapsayan, dönemselliğin aksine süreklilik arz eden ve hukuka uygunlukla birlikte performans değerlendirmesini esas alan; “iç kontrol”, kavramını gündeme getirmiştir.

Karar vericilerin, piyasa fiyatları ile bir köprü inşa etmesi, klasik denetim anlayışında tüm bu sürecin hukuka uygun olarak gerçekleştirilip-gerçekleştirilmediği ile ilgilenirken, iç kontrol sistemi; köprü ihtiyacının belirlenmesinden, planlanmasına, kimlerin hangi görevleri yürüteceğine, köprünün nasıl ve ne şekilde yapılacağına, nasıl finanse edileceğine, en kaliteli yapının en ucuza nasıl mal edileceğine, köprüden elde edilecek vatandaş memnuniyetinin tespitine kadar, daha birçok alanda düzenlemeler öngörmektedir. İç kontrol sistemi, israf ve yolsuzlukların önüne geçmeyi, performans odaklı kaynak kullanımı esasını inşa etmeyi, idare için riskli olan bütün alanların belirlenmesini ve bunların en aza indirilebilmesi için gereken planları ortaya koyabilme kabiliyetini, mali saydamlık ilkesinin tesis edilmesini, iletişimi, hukuka uygunluğu, raporlamayı, plan ve programlama esaslı çalışmayı, liyakat esaslı kurumsallaşmayı hedefleyen süreçler bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Esasen tüm bu hedefler, birbirleriyle bağlantılıdır ve bu hedeflerin gerçekleştirilememesi, yolsuzluk suçlarının işlenebilmesi için gerekli olan alanları ve hareket kabiliyetlerini tesis etmektedir.

Genel olarak maddi sonuçları ile ele alınan yolsuzluk suçları, maddi menfaatler elde edilmeden; adam kayırma, kadrolaşma, oy satın alma vb. gibi manevi tatmin sağlama saikleri ile de işlenebilir. Fakat yine zarara uğrayan, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kamu menfaatleridir. Suçu işleyen kamu görevlisi; her ne kadar maddi menfaat elde etme arzusu içine olmasa da sonuçları bakımından suçun işlendiği idarenin, bütçesel kayıplar yaşamaması olanaksızdır. Beceriksiz, tecrübesiz ya da kamu menfaatlerinin yerine kendi siyasi çıkarlarını ikâme etmiş kimseleri, kamu yönetimi sistemi içerisinde istihdam edebilme çabası, bu kayıpların başlıca sebeplerindedir. Bu suçların yanında direkt olarak maddi tatmin elde etme amacına yönelik düşüncelerle işlenen rüşvet, zimmet ve irtikâp gibi suçlar da diğer yolsuzluk tipleridir. Bu suçların da toplum nezdinde; yozlaşma, düzensizlik, hukuka aykırılık, devlet imajının zedelenmesi gibi manevi ve de kamu mallarının özel mülkiyete karşılıksız olarak intikal etmesi gibi maddi sonuçları mevcuttur.

İç kontrol sisteminin öncelikli ya da tek amacının yolsuzlukla mücadele olduğunu söylemek yerinde olmayacaktır fakat tüm bu olumsuzlukların önüne geçilebilmesi için gerekli olan enstrümanlardan bir tanesi de etkin bir şekilde işleyen iç kontrol mekanizmasıdır. Çünkü sistemin varlığı ile planlanan amaç, en genel tanımı ile idarenin, hedeflediği amaçlarını elde etmesi sürecinde makul güvence sağlamaktır. Fakat bu güvencenin sağlanabilmesinin bir gerekliliği de tabii olarak, ilgili idarenin yolsuzluklardan arındırılmış olmasıdır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde, iç kontrol sistemi ve süreci hakkında kavramsal bilgiler verilmiş ve ikinci bölümde ise yolsuzluk suçları tanımlanmıştır. Son bölümde ise iç kontrol standartları, yolsuzlukların önlenmesi bağlamında tek tek ele alınmış, yolsuzluklar üzerindeki önleyici etkileri incelenmiş ve birtakım önerilerde bulunulmuştur.

I. BÖLÜM

İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İç kontrol kavramının ne anlama geldiğini açıklamaya yönelik olarak; uluslararası finans kuruluşları, iç kontrol ve denetim alanlarında danışmanlık faaliyeti yürüten şirketler, sermaye piyasası kurulları gibi yerel düzenleyici bağımsız otoriteler, denetim ve kontrol ile görevli kurum ve kuruluşlar ve akademisyenler tarafından birçok tanımlamalar yapılmıştır. Birbirlerine yakın veya benzer olan bu tanımlamaların büyük bir kısmı; risk yönetimi, taşınır ve taşınmaz mal varlıklarının kayıt altına alınarak muhafaza edilmesi, muhasebe işlemlerinin doğru ve tutarlı olması, bütçenin verimli ve planlı bir şekilde kullanılması, faaliyetlerin etkinleştirilmesi ve performans esaslılık, mevzuata uygunluk, hesap verebilirlik ve mali saydamlık kavramları ekseninde şekillenmiştir.

İç kontrolü, idare faaliyetlerinin; yasalara, hükümet politikalarına ve yönetimin direktiflerine uygun olarak; düzenli, ekonomik ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, kaynaklarının; savurganlıktan, suiistimalden, kötü yönetimden, hatalardan ve yolsuzluklardan korunması; doğru ve anlaşılır kurumsal verilerin elde edilerek saklanması ve eksiksiz olarak raporlanması süreci¹, olarak tanımlayabiliriz. Bu tanım ve kavramların pratikleştirilmiş felsefesi; ilgili idarenin, hedeflerine ulaşabilmesi için makul güvence sağlamayabilmektir.

Öncelikle özel sektör için tasarlanan ve sonraları kamu kurumlarında da kullanılan COSO² (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) İç Kontrol Modeli; Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve INTOSAI³ (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından kullanılan ve bu nedenle en yaygın olan sistemdir⁴.

¹Saltık, Nihal, “İç Kontrol Standartları”, Devlet Bütçe Uzmanlık Tezi, Ankara 2007, s 5.

²Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi, (COSO).

³Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu, International Organization of Supreme Audit Institutions, (INTOSAI). INTOSAI, 1953 yılında Küba’da kurulmuştur. Uluslararası kamu denetimi örgütlerinin işbirliği üzerine inşa edilmiştir. Çok sayıdaki bölgesel teşkilatları ve daimi ve özel görevli çalışma grupları ile dünyadaki en etkin uluslararası örgütlerden birisi haline gelmiştir. Bağımsız bir organizasyondur. Birleşmiş Milletlere üye olan bütün ülkelere ait yüksek denetim organizasyonları, INTOSAI üyesidir. Detaylı bilgi için bkz.. İhsan Çulhacı, 18. INTOSAI Kongresi Üzerine, Sayıştay Dergisi, (56), Ankara Ocak-Mart 2005, s. 115.

⁴Saltık, 2007, s. 6.

Bu bölümde, COSO modeli çerçevesinde; iç kontrol kavramının ne anlama geldiği, neyi hedeflediği, tarihsel kökenleri, denetim ve teftiş ile olan farklılıkları, Avrupa Birliği'nin iç kontrol sistemlerine ilişkin öneri ve yaptırımlarının Türkiye ilişkileri bağlamında değerlendirilmesi ve iç kontrolün, Türk Kamu Mali Yönetimi Sistemi içerisindeki ortaya çıkışı ve gelişim süreci anlatılacaktır.

1.1.Kavram

1949 yılında, SEC⁵, (United States Securities and Exchange Commission) “İç Kontrol–Koordineli Sistemin Öğeleri, Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler İçin Önemi” başlığı altında yayımladığı çalışmasında⁶, iç kontrolü; bir işletmenin kaynaklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerindeki verimliliği artırmak ve yönetimin belirlediği politikalara bağlılığı teşvik etmek üzere belirlenmiş olan plan, yöntem ve tedbirler bütünü⁷, şeklinde tanımlamıştır.

AICPA⁸ (American Institute of Certified Public Accountants) ise; iç kontrolü, tüm organizasyon ve planları kapsayan; varlıkların korumasını sağlayarak muhasebe sistemlerinin doğruluğunu hedefleyen, güvenilirliğini kontrol eden, faaliyetlerin verimliliğini teşvik ederek bütçe kontrolünü de öngören idari politikalar bütünüdür⁹, şeklinde bir tanımlama yapmıştır. Bu tanımlamada;

- Faaliyetlerin etkili ve verimli olması,
- Yasalara, düzenleyici ve denetleyici kurumların görüşleri ile yargı kararlarına uygun olması,
- Yönetime güvence sağlaması ile birlikte,
- Yönetişim ve kurumun bir bütün olarak sistemin içinde yer alması vurgulanmıştır.

⁵Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, U.S. Securities and Exchange Commission, (SEC).

⁶T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi İç Kontrol El Rehberi, 2014, s. 1.

⁷Erdoğan, Simay, “İç Kontrol Sistemi; Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi”, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara 2009, ss. 8-9.

⁸Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Enstitüsü, American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA).

⁹Committee on Auditing Procedure, Internal Control: Elements of A Coordinated System and Its Importance to Management and The Independent Public Accountant, American Institute of Accountants, New York/America 1949, s. 6.

Her iki tanımda öne çıkan “işletme” kavramı, günümüz kamu kurumlarının uygulanan iç kontrol sistemlerinin, özel sektörden kamusal alanlara taşındığının bir göstergesidir.

1992 yılında, Treadway Komisyonunu¹⁰ Destekleyen Kuruluşlar Komitesi, “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” başlıklı bir rapor yayımlamıştır. COSO iç kontrol modeli olarak da bilinen bu rapor; esasen, özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilmiştir. Hâlihazırda Avrupa Birliğinin de üye ülkelere tavsiye ettiği ve iç kontrol kavramının ilk kez geliştirildiği¹¹ bu modelde, iç kontrolün tanımı; bir organizasyonun tamamının; faaliyetlerinin etkinliğini sağlamak, yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu tesis etmek, finansal raporlama sistemlerini güvenilir hale getirmek ve hedeflerinin gerçekleşmesine makul bir güvence sağlayabilmek için oluşturulan ve uygulanan bir süreç, şeklinde yapılmıştır¹².

INTOSAI’ye göre ise iç kontrol, kurum faaliyetlerinin; düzenli ve ahlaki, verimli ve etkili olarak; hesap verme sorumluluğuna dayalı, hukuka uygun bir şekilde dizayn edilmesini sağlayan, kurum kaynaklarını; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı koruyarak makul güvence sağlamak üzere oluşturulmuş olan bir süreçtir¹³.

Türk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Sistemi ise iç kontrolü; idarenin amaçlarına, politikalarına ve mevcut mevzuata uygun olarak; faaliyetlerin etkililiğini, varlıkların muhafaza edilmesini, muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru olarak kayıt altına alınmasını, etkin bir iç denetimi ve ihtiyaç duyulan kurumsal verilerin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini tesis etmek üzere idarece oluşturulmuş metot, süreç ve kontroller bütünüdür, şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımlama ile iç kontrolün, sadece mali

¹⁰Başkanının adıyla adlandırılan (James C. Treadway) Treadway Komisyonu ya da Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA), komiteyi oluşturan organizasyonlardır. Treadway Komisyonu, sahte mali raporların nedenlerini araştırır ve yaşanma olasılıklarını minimize etmeye çalışır. Komisyon, kendi bünyesinde, bir çalışma grubu oluşturmuştur. Destekleyici kurumların, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla yönelik olarak bir proje kapsamında çalışmaları kararlaştırılmıştır. Bu proje kapsamında, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi, 1992 yılında, “COSO İç Kontrol Modeli Standartları”nı ya da başka bir ifadeyle “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu”nu yayımlamıştır. Detaylı bilgi için bkz..

<<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>> (10.01.2016).

¹¹Onur, Ayşenur, “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, Avrupa Birliği Uzmanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara 2010, s. 20.

¹²Saltık, 2007, ss. 6-13.

¹³INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (Çev; Baran Özeren), 10 Temmuz 2006, s. 6. <<http://www.csb.gov.tr/db/strateji/icerikbelge/icerikbelge2424.pdf>> (13.01.2016).

denetim ve kontrollerden ibaret olmadığına işaret etmiştir¹⁴. Faaliyetlerin ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesi ile ihtiyaç duyulan kurumsal bilgilerin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi, modern kamu mali yönetimi ve kontrolü sisteminin en net ifadelerindedir.

Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarak; iç kontrolün, anlık bir davranış biçimi olmayıp; bütün süreci içerisine alan bir yönetim modeli olduğunu söyleyebiliriz. İç kontrol, bir idarenin; personelini, organizasyon yapısını, plan ve programlarını, bütçesini, varlıklarını, iletişim ağını ve raporlama metotlarını içerisine alan bir sistemdir. Kamu kaynaklarının şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda ekonomik, etkili ve verimli olarak kullanılması için yöneticiye ve idareye daha güçlü verilerle güvenli ve istikrarlı bir yönetim modeli sunarak hedeflerin/misyonun en ulaşılabilir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan süreçler bütünüdür.

Çeşitli otoriteler tarafından yapılan, “İç Kontrol” tanımlamalarına rağmen; kavram, çoğu kez denetim ve teftiş ile karıştırılmaktadır. Geleneksel yönetim ve teftiş anlayışından, kamu mali yönetiminde modernleşme sürecine geçilirken; değişimin mali ayağında hesap verebilirlik, mali saydamlık, kamu kaynaklarının kullanımında disiplin ve tutumluluğun sağlanması, kamusal alanda rekabetin artırılması, özel sektör yönetim tekniklerinin kamu kurumlarına yansıtılması ve performans değerlendirmesi kavramları ön plana çıkmıştır. Öne çıkan bu kavramlar, iç kontrol kavramını, geleneksel yöntemlerden ayırmaktadır. Kavramların birbirlerinden daha net bir şekilde ayrılabilmesi için, aşağıdaki farklılıkların belirtilmesi yararlı olacaktır.

- İç kontrol bir yönetim modelidir, katılımcılığı öngörür, üst yöneticiye bağlıdır. Teftiş, katılımcılık gerektirmez, aksine; denetimi yapılan iş ve işlemlerden ayrı bir konumdadır.
- İç kontrol, idareyi; faaliyet, organizasyon ve yönetim olarak bir bütün şeklinde kapsar, kurumdan ayrı bir yapıda değildir. Teftiş kurulları ise ayrı bir hiyerarşi ya da statüde kurulmuşlardır.
- İç kontrol; uluslararası standartlara, gelişen ve değişen anlayışlara göre güncellenen sistematik bir yapıdadır, statik ve durağan değildir. Teftiş, gelenekseldir ve standartları ise durağandır, tecrübelerle dayanır.
- İç kontrol risk esaslıdır, teftiş ise risk değerlendirmesi yapmaz.

¹⁴5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

- İç kontrol sistemi ilgili idare yönetiminin sorumluluğundadır. Teftiş birimleri ise sonuçları ile idare, üst yönetici ya da harcama yetkililerini sorumlu tutar.
- İç kontrol sistematik ve sürekli, teftiş ise kesintilidir ve dönemselidir.
- İç kontrol düzeltmeye yöneliktir, geliştirme amacı güder. Teftiş ise hata, usulsüzlük ve eksiklik arar, cezalandırıcıdır.
- İç kontrol nesnel güvence sağlar ve danışmanlık hizmeti görür, bağlayıcılığı yoktur. Teftiş, soruşturma esaslıdır, sorumluların cezalandırılması felsefesine dayanır¹⁵.

1.2.İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri ve Standartları

İç kontrol sistemi; Kontrol Ortamı, Risk Yönetimi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme olmak üzere 5 bileşenden ve bu bileşenleri oluşturan standartlardan meydana gelmektedir. Bu yapı, ilerleyen bölümlerde, yolsuzluk suçları ile ilişkilendirilerek detaylı bir şekilde ele alınacaktır. Konunun anlaşılması açısından, burada kısaca bahsetmek faydalı olacaktır.

1.2.1.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin temel bileşenidir ve idarenin, faaliyetlerini nasıl yürüttüğünü gösterir. Personelin, yetki ve sorumluluklarını bilmesini, kişisel ve mesleki dürüstlüklerin ideal seviyelerde olmasını, etik değerlere bağlılığı öngörmektedir¹⁶. Kontrol ortamı bileşeni, aşağıdaki standartlardan oluşmaktadır.

- Dürüstlük ve etik değerler.
- Misyona, örgüt yapısı ve görevler.
- Personelin yeterliliği ve performansı.
- Yetki ve sorumluluk devri¹⁷.

¹⁵Karadaş, Şevket, “İç Denetim İle Teftiş Arasındaki Fark”

<<https://sevketkaradas.wordpress.com/2012/04/19/ic-denetim-ile-teftis-arasindaki-fark/>> (07.10.2016).

¹⁶Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Maliye Bakanlığı.

¹⁷Gupta, Parveen, vd., Auditing the Control Environment, Practice Guide, The Institute of Internal Auditors, 2011, s. 1.

<<https://www.iaa.org.uk/media/97410/Auditing%20the%20control%20environment.pdf>> (11.10.2016).

1.2.2.Risk Değerlendirme

Risk değerlendirmesi, bir idarenin; belirlediği amaçlarına ulaşmasına engel olan önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir¹⁸. Risk yönetimi; risklerin ortaya çıkarılması, analiz edilmesi, risk stratejilerinin tespit edilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin yeniden değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların rapor edilmesi aşamalarını kapsamaktadır. Risk değerlendirme bileşeni, aşağıdaki standartlardan meydana gelmektedir.

- Planlama ve programlama
- Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi¹⁹.

1.2.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak ve tespit edilen riskleri yönetmek adına oluşturulmuş politika ve prosedürler bütünüdür²⁰. Yetki, görev ve sorumlulukların hukuka uygun bir biçimde ayrıldığı bir süreçte, işlem ve faaliyetlerin; onaylamalar, doğrulamalar, uzlaşmalar, kayıt ve belgelendirmeler, fiziksel kontroller ve performans kontrolleri gibi yöntemleri içerir²¹, aşağıdaki standartlardan oluşur.

- Kontrol stratejileri ve yöntemleri.
- Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi.
- Görevler ayrılığı.
- Hiyerarşik kontroller.
- Faaliyetlerin devamlılığı.
- Bilgi sistemleri kontrolleri²².

¹⁸Özeren, 2006, s. 19.

¹⁹07 Şubat 2014 tarihli ve 13 Sayılı Onay ile yayımlanan Kamu İç Kontrol Rehberi, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ss. 22-23.

²⁰Acar, Şafak Birol, "Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri, Mahalli İdareler", 2013. <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7368,risk-yonetimi.pdf?0>> (11.10.2016).

²¹Kulak, Fatih, Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme, (Dalı Doktora), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye), 2009, s. 56.

²²Kamu İç Kontrol Rehberi,, ss. 58-59.

1.2.4.Bilgi ve İletişim

İdarenin, amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gerekli olan bilgilerin ihtiyaçlara cevap verebilecek, anlaşılır bir formatta ve zamanında üretilerek ilgililerine aktarılması süreçleridir. Bilgi ve iletişim standartları, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini destekler. İdarenin, dış politikalarını etkileyen konularda da ilgililer ile bilgi alış veriş ve iletişim kurulmasını sağlar²³. Bu bileşen, aşağıdaki standartlardan oluşmaktadır.

- Bilgi ve iletişim.
- Raporlama.
- Kayıt ve dosyalama sistemi.
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirimleri²⁴.

1.2.5.İzleme

Yöneticilerin ve iç denetim gibi faaliyetlerin direkt olarak içinde yer almayan aktörlerin dış gözetimini kapsayan izleme standartları²⁵, kontrol edilmeyen kontrollerin zamanla bozulma eğilimi göstereceği fikrinden hareketle; iç kontrolün diğer bileşenleri üzerinde, çalışmaya devam edip-etmediğini, iç kontrol sorunlarının zamanında tanımlanmasını ve düzeltilmesini sağlamaya yönelik olarak oluşturulmuş yöntemlerdir. Bu yöntemler, aşağıdaki standartlar çerçevesinde incelenmektedir.

- İç kontrolün değerlendirilmesi.
- İç denetim faaliyetleri²⁶.

1.3.Tarihsel Gelişim Süreci

Eski Mısır, Babil, Hititler ve Eski Yunan'da; farklı isimler altında vergilerin toplandığı bilinmektedir²⁷. Tarihi verilerin, denetimin 5000 yıl öncelere, Ninova kentine

²³COSO Framework, A Higher Return on Experience, ss. 2-3.

<<http://www.plantemoran.com/industries/banks/documents/mcs-fss-coso-white-paper.pdf>> (15.12.2016).

²⁴Kamu İç Kontrol Rehberi,, ss.75-76.

²⁵<http://www.coso.org/audit_shop.htm> (15.12.2016).

²⁶COSO, Guidance on Monitoring Internal Control Systems Introduction, 2009, s. 1.

kadar dayandığını göstermesi²⁸ ve yine Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamu kaynaklarının kontrol edildiğini gösteren kanıtların olması, özellikle vergi denetimi mekanizmasının çok eskilere dayandığını göstermektedir²⁹. Fakat belirtmek gerekir ki; mesela orta çağda, Fransa ve İngiltere gibi krallar ve soylu ailelerin yönettiği toplumlarda, krallık giderlerinin çoğu mülk gelirlerine ya da krallara ayrılmış ayrıcalıklı gelirlere dayanmaktadır. Savaş gibi büyük masraflar, bu gelirlerle karşılanamadığı için, geçici vergi uygulamaları yapılmış fakat bu vergi gelirleri, çoğu zaman tam anlamıyla kontrol edilememiştir³⁰. Devletin düzenli bir vergi sisteminin olmaması, var olan vergilerin arazi ve özellikle savaş dönemlerinde alınması, dini bir gereklilik olarak görülmesi ve düzenli memuriyetin olmaması gibi nedenler de göz önüne alınırsa; denetim mekanizmalarının ne kadar zayıf olduğu hakkında fikir yürütülebilir.

13. yüzyılda, İtalyan kent devletlerine dayanan modern vergileme tekniklerinin ortaya çıkması³¹, vergilerin düzenli bir gelir haline dönüşmesi ve daha sonraları vergileme sistemlerinin aynı ekonomi yerine nakdi ekonomi sistemi üzerine inşa edilmesi; kontrol edilebilirliği arttırmıştır ve bugünün hesap yargılamalarının yapıldığı organlar olan Sayıştayların temelleri de yine o yıllarda atılmıştır³². İlerleyen dönemlerde, özellikle Rönesans³³ hareketlerinin başlangıç yıllarında, eğitime verilen önem, toplum hayatını her yönüyle ciddi derece etkilemiştir. Bilgi ve eğitimin önemi, o dönemlere kadar ilgili olmayan orta sınıf tarafından da kavranmaya başlanmış ve artan eğitim masraflarına rağmen eğitime olan talep artmıştır. Özellikle 14. yüzyıl

²⁷Öztürk, Müge, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, (Basım Yılı: 2015), s. 4816.

²⁸Sharkansky, Ira, “The Development of State Audit, State Audit and Accountability”, State of Israel Comptroller's Office, 1991, s. 5.

²⁹Khan, M.Akram, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (çev. Faruk Eroğlu), Sayıştay Dergisi, 1995, (19), Ankara, s. 15.

³⁰Bağlı, Mehmet Selim, “Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı”, Yasama Dergisi, Sayı 20: Ocak–Şubat–Mart–Nisan / 2012, ss. 58-59.

³¹Gürkan, Ceyhan, “Modern Kamu Maliyesinin Oluşumu: Maliye Tarihine Alternatif Kuramsal Yaklaşımlar”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Ankara 69/2014 (1), s. 45.

³²Köse, H. Ömer, “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara Mayıs/2007, s. 20.

³³Teriminin kökeni Fransızcadır. 15-16. yüzyıllara denk gelen, Orta Çağ ve Reformasyon arası tarihi dönemdir, “Yeniden Doğuş” olarak da ifade edilir. Ortaçağ Avrupası’nda insanların, engizisyon mahkemelerinde hakız yere öldürülmeleri, papazların para karşılığında insanların günahlarını affetmesi ve hatta cennetten yer satması; mantık, akıl, bilim ve insani esasların kaybolmasına tepki olarak yaşanan gelişmelerdir. Özellikle; bilim, sanat, mimari, arkeoloji ve edebiyat alanlarında yaşanmıştır. Detaylı bilgi için bkz.. “Renaissance Literature”, <<http://www.online-literature.com/periods/renaissance.php>> (27.12.2016).

İngiltere'sinde yaşanan bu gelişmeler, toplumda önemli dönüşümlere yol açmıştır³⁴. Zamanla eğitilen ve bilinçlenen toplum, yaşanacak demokratik dönüşümlerin temellerini atarak, hak arama ve hesap sorma istek ve ihtiyacı ile donanmıştır.

1789 yılında meydana gelen Fransız Devrimi, bu aydınlanma hareketlerinin üstüne inşa edilmiştir, diyebiliriz. Bu dönemde yaşanan üniversiteleşme, bireylerin bilinçlenmesi, etkileşim, deneysel yöntemler, keşif ve buluşlar; dönemin birçok bilim insanı yetiştirmesini ve buna paralel olarak da toplumun yeni bir yaşam felsefesi oluşturmasını sağlamıştır. Mutlak monarşilerin yıkılarak yerine cumhuriyet sistemlerinin kurulması, dönemin kamu yönetimi alanındaki başlıca dönüşümdür.

Yukarıda bahsi geçen dönemlerde, devlet ve vatandaş arasındaki mali ilişkiler, esasen vergileme sistemi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Verginin tahsili ve harcanması, ilk dönemlerde kralların izin verdiği ölçüde denetlenmiş, sonralarında ise yavaş yavaş ve kısmen de olsa bağımsızlaşmaya başlamıştır. Klasik denetim anlayışı, 1930'lu yıllara kadar kamu yönetimi alanında egemen olmuş; fakat arızı olması, sürecin bütününe kapsamaması, hata bulmaya yönelik bir yapıya sahip olması ve düzeltme işlevini yerine getirememesi, performans ölçümü yapamaması, geleneksel tekniklerden arınamaması ve gerçekleştirilen hata veya yapılan yanlışlıklara anlık müdahale kabiliyeti sağlayamadığı nedenleri ile etkinliği zayıflamıştır.

Ekonomik faaliyetlerin uluslararasılaşması ve buna bağlı olarak hukuk kurallarının birbirlerine uyumlu hale getirilmesi ihtiyacı, artan rekabetin profesyonelleşmeyi zorunlu kılması, plan ve program esaslı çalışmanın ön plana çıkması, kurumların itibar ve güvenilirliğinin sağlanması ihtiyacı, performans esaslı çalışma sistemlerinin benimsenmesi gibi faktörler; işletme ve kurumların kendi faaliyetlerini kontrole tabi tutarak, hatalarını ve eksikliklerini en aza indirmeleri gerekliliğini doğurmuştur. Ekonomik, siyasi ve sosyal sonuçları, bütün dünyayı etkileyen birkaç olaydan yola çıkarak, bu gerekliliği açıklayalım.

1929 yılında başlayan ve 1930'lu yıllarda da etkilerini gösteren büyük bunalım, Avrupa ve Kuzey Amerika'yı merkezine almış ve özellikle sanayileşmiş ülkelerde yıkıcı etkiler yaratmıştır. Bunalım birçok ülkede, başta inşaat ve madencilik faaliyetlerinin bozulması ve tarımsal ürünlerdeki yarı yarıya fiyat düşüşleri, çiftçileri ve köy nüfusunu etkisi altına almıştır. Şehir merkezleri, işsizler ve evsizler sorunu ile karşı karşıya

³⁴Gümüş, T. Tolga, "Ortaçağ'dan Erken Modern Döneme Batı Avrupa'da Eğitim Tarihi: Yeni Yaklaşımlar", Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Haziran 2010, (1), s. 30.

kalmıştır. Toplam dünya üretiminin % 42, ticaretinin ise % 65 civarında azalmasına ve 50 milyon insanın işsiz kalmasına neden olan bu krizin en temel nedenlerinden birisi, I. Dünya Savaşı sonrasında, Amerika'daki küçük şirketlerin bir araya gelerek tekelleşmesi ve ekonominin yarısından fazlasına 200 kadar dev şirketin hükmetmesidir. O dönemlerde şirketlerin bir araya gelmesi ve bu finansal risklerin dağıtılmamış olması; iflas eden bir holdingin dâhi ekonomik dengeleri alt üst etmeye yetecek kadar büyük bir yapıya sahip olması sonucunu doğurmuştur. Bankaların kötü yapılanmış olmaları ve bankacılık alanında var olan düzenlemelerin yetersiz olması ise krizi tetikleyen diğer nedenler arasındadır³⁵. Zaten krizin çıkış noktası, bu şirketlerin ve bankaların mali tablolarının güvenilir ve faaliyetlerinin hukuka uygun olmaması hususuna dayandırılabilirdiği gibi; tüm bu aykırılıkları ele alan bir kontrol mekanizmasının olmaması da, 1929 krizinin dolaylı bir sebebidir, diyebiliriz.

Krizi takip eden yıllarda, genel düşünce, liberal fikri savunan düşünürlerin büyük bir yanlıgı içerisinde oldukları ve piyasaların, onların öngördükleri gibi kendi kendine dengeye gelemeyeceği yönündeydi. Tüm bu gelişmeler sonrasında sosyal devlet ya da sosyal refah devleti kavramı kapsamında incelenen uygulamalar etkinlik kazanmaya başladı. Devlet, tüm bu olumsuzlukları bertaraf ederek; toplumsal huzuru, barışı ve adaleti yeniden tesis edebilmek için; gelir düzeyi ve dağılımına, vergileme tekniklerine, kalkınma planlarına, sosyal güvenliğin tesisine ilişkin düzenlemelere, gerekirse doğrudan fiyatlara ve de ürünlere müdahale ederek, tüm bu alanlarda söz sahibi olmaya başladı. Devletin yetki alanının ve kendisine izafe ettiği görevlerinin artışına paralel olarak, kamu harcamalarında da büyük artışlar meydana gelmeye başladı. Bu artış, kamu kaynaklarının kullanımında ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkelerini daha da önemli kılarak; harcama süreçlerinin şeffaf ve hesap verilebilir süreçlerle desteklenmesi gerekliliğini ve performans esaslılık kavramını ön plana çıkarmıştır, diyebiliriz.

1929 bunalımından sonra elde edilen sonuçlar ışığında, yaşanan sosyo-ekonomik yıkımların düzeltilebilmesi amacıyla Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu³⁶ kurulmuştur³⁷. 1934 yılında, bu kurul, bütün şirketlerin muhasebe raporlarını detaylı bir şekilde kayda almasını ve bunların da iç mekanizmalarla kontrol edilmesini zorunlu

³⁵Okur, Yasemin, vd. "Çağdaş Türk ve Dünya Tarihi", (4. baskı), Devlet Kitapları, 2012, s.20.

³⁶U.S. Securities and Exchange Commission, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu, (SEC).

³⁷Erdoğan, 2009, s. 8.

kılan bir yasa çıkarmıştır. Bu yasa, muhasebe tutanaklarının, tüm mali ve ticari işlemlerin en doğru şekilde kayda alınmasını öngörmüştür.

1939 yılına gelindiğinde, tıp ve eczacılık alanlarında faaliyet gösteren ve dünyanın sayılı devleri arasında gösterilen, New York Borsası'na kayıtlı McKesson-Robins şirketinin yönetimi, kurulan sahte bir firma ile Philip Musica tarafından ele geçirilmiş ve şirketin mali yetkilisi durumu fark edene kadar, dünya tarihinde tek bir kişi tarafından gerçekleştirilen en büyük finansal dolandırıcılık olayı gerçekleşmiştir.

McKesson-Robins skandalı, dünya finans piyasalarında büyük etkilere neden olmuştur. SEC, ilk kez yönetimde yer almayan üyelerinden meydana getirilecek denetim komitelerinin kurulmasını isteyerek, bağımsız yönetici kavramına ilk kez vurgu yapmıştır. Olay sonrasında Amerika Birleşik Devletleri, denetim ve kontrol standartlarını değiştirmek zorunda kalmıştır³⁸. 1949 yılında ise “İç Kontrol-Koordineli Sistemin Öğeleri, Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler İçin Önemi” ismiyle, iç kontrole ilişkin ilk çalışmasını yayımlamıştır³⁹.

1970'li yıllara gelindiğinde, Amerika Birleşik Devletleri'nde meydana gelen ve Başkan Richard Nixon⁴⁰'ın istifası ile sonuçlanan Watergate skandalı ortaya çıkmıştır. 1972 yılında, 5 hırsız, Watergate iş merkezindeki dönemin muhalefet partisi olan Demokrat Parti'nin merkezine girerlerken, polis tarafından yakalandılar. Açılan soruşturma, hırsızların; ABD Başkanı Nixon'ın Cumhuriyetçi Partisi ile ilişki içinde olduklarını gösterdi. Bu hırsızların, Demokrat Parti'nin telefonlarını dinlemek için mikrofonlar yerleştirmek amacıyla orada oldukları tespit edildi. Archibald Cox isimli bir savcının yürüttüğü bu soruşturmada, Başkan Nixon'ın bütün konuşmalarının teybe alınmış olduğu ortaya çıktı. Cox, bu kayıtlarının kendisine verilmesini istediysen de Nixon bu isteği reddederek, Cox'un görevinin sona erdirilmesini istedi. 5 Ağustos 1974 tarihinde, Nixon'ın sonunu getiren bu kayıtlar, Beyaz Saray tarafından paylaşıldı⁴¹. “Dumanı tüten silah” adı verilen bu kayıtlar, Başkanın CIA⁴²'i kullanarak, FBI'ın⁴³

³⁸Çatıkkaş, vd., “Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması”, Türkiye Bankalar Birliği, 2012 (287), ss.1-24.

³⁹Erdoğan, 2009, s. 8.

⁴⁰(d. 9 Ocak 1913, ö. 22 Nisan 1994), 37. ABD Başkanı.1969-1974 tarihleri arasında görevde kaldı. Görevini istifa ile sonlandıran tek ABD Başkanıdır ve bu istifanın nedeni, Watergate skandalının ortaya çıkmasıdır. Detaylı bilgi için bkz., <<http://www.biyografi.net.tr/richard-nixon-kimdir/>> (08.02.2016).

⁴¹Watergate: The Scandal That Brought Down Richard Nixon” <<http://watergate.info/>> (08.02.2016).

⁴²Merkezi İstihbarat Teşkilatı, (Central Intelligence Agency, CIA), 1947'de Başkan Truman tarafından kurulmuştur. Merkezi haber alma ve haber verme teşkilatıdır. Detaylı bilgi için bkz.. <<https://www.cia.gov/tr>> (06.02.2016).

Watergate soruşturmasını engellemeye çalıştığını ortaya çıkardı. O tarihe kadar Watergate skandalındaki rolünü reddeden Başkan Nixon, kayıtların ortaya çıkmasından sonra, “halka yalan söyleyen başkan”, sıfatını almış oldu. Yaşanan tüm bu olaylardan sonra, halkın da desteğini kaybetti ve 1974 tarihinde istifa etti⁴⁴. Skandal, kamu kaynaklarının hukuka aykırı bir şekilde yabancı hükümet yetkililerine aktarıldığını da ortaya koyuyordu⁴⁵. 1977 yılında, bu tür yolsuzlukların önüne geçmek adına Yabancı Yolsuzluk Kanunu⁴⁶ yürürlüğe girdi. 1980’li yıllarda iç kontrolün ana temasını oluşturan bu kanunun ardından, 1985 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili, Treadway Komisyonu olarak da bilinen, Ulusal Komisyon kurulmuştur. Bu komisyon tarafından, Hileli Mali Raporlama alanında bir rapor hazırlanmıştır. İç Kontrol kavramının bir bakıma evrenselleşmesi ve ortak standartlara kavuşması amacıyla destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Destekleyici Kurumlar Komitesi olarak bilinen COSO oluşturulmuş ve 1992 yılında, İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve yayımlanmış ve sonraki yıllarda ise yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır⁴⁷.

ABD Sayıştay’ı, COSO modelini temel alarak, Federal Devlette İç Kontrol Standartlarını hazırlamış ve bu standartları, 2000 yılında kullanmaya başlamıştır. INTOSAI ise yine COSO modeline dayanan iç kontrol standartları taslağını, 1991 yılında, kendi yönetim kurulunda kabul etmiş, üye ülkelerden alınan görüş ve öneriler doğrultusunda düzenleyerek; 2004’de, Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayımlamıştır⁴⁸.

COSO, 2013 yılında, COSO Danışma Kurulu ve paydaşların⁴⁹ fikirleri doğrultusunda; kurumsal yönetimin artan önemi, risk esaslı yönetimin ön plana çıkması, küreselleşme, gelişen teknoloji ve yasal düzenlemelerin paralelinde bir sistem dizayn edilmesi arzusu ile suiistimallerin tespitine ve önlenmesine yönelik beklentiler

⁴³Federal Soruşturma Bürosu (Federal Bureau of Investigation, kısaca FBI). 1908 yılında Bureau of Investigation BOI adı ile kurulmuştur ve 1935 yılında bugünkü adını almıştır. ABD iç istihbaratı ve güvenlik gücüdür. Detaylı bilgi için bkz.. <<https://www.fbi.gov/about>> (10.02.2016).

⁴⁴19/10/2014 Tarihli Gazete Bilkent. <<http://www.gazetebilkent.com/2014/10/19/watergate-skandali-ve-nixonin-cokusu/>> (10.02.2016).

⁴⁵Uludağ Üniversitesi İç Kontrol El Kitabı, Temmuz 2013, s. 3.

⁴⁶Foreign Corrupt Practices Act., Yabancı Yolsuzluk Kanunu, (FCPA).

⁴⁷<<https://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>> (09.02.2016).

⁴⁸Saltık, 2007, s. 11.

⁴⁹COSO Danışma Kurulu AICPA, Serbest Muhasebeciler, SEC gibi birçok aktörden oluşmaktadır. Paydaş önerileri ise 2011’de gerçekleştirilen 700 kişilik katılımcı anketi olmak üzere; 2012 yılında 250 kişi/kurumun güncellemeye ilişkin görüş ve değerlendirmelerinden meydana gelmektedir. Detaylı bilgi için bkz.. Ersin Bulut, “Bataklığı Kurutmak Mı, Sinekleri Öldürmek Mi?”, TİDE 2013 COSO Sunumu.

doğrultusunda güncellenmiştir. Bu güncellemeler sonrasında bileşenleri oluşturan ilkeler yeniden tanımlanmış, teknolojinin artan önemine dikkat çekilmiş, yönetim kavramı ön plana çıkarılmış ve finansal olmayan raporlama sistemlerine de önem verilerek yolsuzluklarla mücadele konusuna daha fazla yer ayrılmıştır⁵⁰.

1.4.Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol

Klasik mali yönetim anlayışının ihtiyaçlara cevap verme noktasında yetersiz kalması; performans, kalite, hizmet odaklılık, esneklik gibi modern yönetim ilkelerini yansıtamaması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının zayıflığı gibi birçok neden, mali yönetim ve kontrol alanındaki reform hareketlerini zorunlu hale getirmiştir.

İnsani alışkanlıkların, teknolojinin, uluslararası ilişkilerin ve toplumsal hayatın değişim ve dönüşümündeki süreklilik göz önüne alınacak olursa; kamu mali yönetiminin ana hatlarını oluşturan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun, neredeyse bir asır boyunca yürürlükte kalması, bu alandaki reformlar için geç bile kalındığını göstermektedir.

Uluslararası ekonomik örgütlerin ve kuruluşların sayısının artması, küreselleşme ve uluslararası ticaretin birbirlerini tamamlayan bir yap-bozun parçaları gibi uyum içerisinde dizaynedilmesi gerekliliği, gelişen diplomasi ve kullanılan ortak siyasi, askeri ve ticari dil mali yönetim alanındaki reformist uygulamaların dış etkenleridir, diyebiliriz. Mevcut mevzuatın uygulayıcı taleplerini karşılayamaması, istenilen verileri sağlayamaması, rijit bir bakış açısı üzerine inşa edilmiş olması ve kontrolsüzlüğü beslemesi gibi birçok nedeni ise iç etkenler olarak sıralamak mümkündür.

Kamu mali yönetimi alanındaki reformist hareketlerin büyük bir kısmını, Türkiye'nin, 31 Temmuz 1959 yılında, Avrupa Ekonomik Topluluğuna⁵¹ ortaklık başvurusunda bulunmasına dayandırabiliriz. Topluluk, ilk etapta; Türkiye'nin, kalkınma düzeyi ve mali yapısını yetersiz bulduğu için sadece bir ortaklık anlaşması

⁵⁰A.g.e.

⁵¹Belçika, Federal Almanya, Lüksemburg, Fransa, İtalya ve Hollanda'nın; 1957 yılında kurdukları; ürün, hizmet ve işgücünün serbest dolaşımına dayanan ekonomik bir topluluktur. 1957'de Roma Antlaşması ile kurulmuştur ve günümüz Avrupa Birliği'nin temelleridir.

Detaylı bilgi için bkz., <<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=105>> (13.02.2016).

imzalanmasını öngörmüştür. Kalkınma düzeyi ve mali yapının istenilen düzeye gelmesi ile de tam üyelik sürecinin başlaması düşünülmüştür. Bu amaçla, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 1963 yılında; hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve son dönemi ifade eden üç aşamadan oluşan bir sürecin öngörüldüğü Ankara Anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma, bir yıl sonra yürürlüğe girmiştir. Hazırlık döneminde, Türkiye'nin, topluluğun yardımı ile ekonomisini güçlendirmesi ve geçiş döneminde ise Topluluk ile arasında Gümrük Birliği uygulamalarının, ortak bir ticari dil olabilmesi amaçlanmıştır. Türkiye'nin ekonomik politikaları, topluluğa üye devletlerin seviyelerine yaklaşacak ve bunun için de gerekli olan ortak eylemlerin geliştirilmesini sağlanacaktır. Son dönemde ise ekonomik politikalar arasındaki koordinasyon sağlanacaktır⁵².

Hazırlık dönemi, 1973'de Katma Protokol'ün yürürlüğe girmesiyle birlikte sona ermiştir ve geçiş dönemi başlamıştır. 1970'li yıllardaki petrol fiyatlarının olağanüstü artışı, enflasyon artışı, kamu açıklarının artması ve 1980'de siyasi istikrarsızlıklar ve askeri müdahale gibi olumsuz etmenler, 1996'da Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girmesi ile noktalanmıştır. 1999 yılının aralık ayında, Helsinki'de yapılan zirve, tam üyelik adına adaylığımızın tescil edildiği gün olmuş ve Avrupa Birliği ile uzun soluklu bir geçmişi olan ilişkilerimizde, yeni bir sayfa açmıştır⁵³. 2005 yılında ise tam üyelik müzakerelerine başlanılmıştır.

Avrupa Birliği üyelik sürecimize kısaca göz attıktan sonra; bu ilişkileri, modern mali yönetim ve iç kontrol sisteminin Türkiye'de ortaya çıkışı ve geçirdiği aşamaları temelinde değerlendirecek olursak eğer sürecin, 2000'li yıllara tekabül eden bölümünü incelememiz gerekecektir.

1999 yılında, Avrupa Birliği Helsinki zirvesinde, Türkiye'ye adaylık statüsü tanınmış, Avrupa Birliği Komisyonu 2000 yılında açıkladığı Katılım Ortaklığı Belgesi ve 2000 Yılı İlerleme Raporu ise sürecin ana hatlarını belirleyen belgeler olmuştur. Türkiye'nin mevcut durumunun da yer aldığı bu belgelerde, yapılması gereken düzenlemeler yer almaktadır⁵⁴. Yapılan genel değerlendirmelerde; yolsuzluk konusunun siyasal gündemin üst sıralarında olduğu, bu alandaki Avrupa Konseyi sözleşmelerinden hiç birinin henüz imzalanmadığı ve hükümetin yolsuzluk suçlarını etkin bir biçimde

⁵²Türkiye'nin Üyeliğinin Avrupa Birliği'ne Muhtemel Etkileri, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, 2014, ss. 1-43.

⁵³Türkiye-AB İlişkileri, <<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=4>> (14.02.2016).

⁵⁴Acar, Pınar, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Maliye Dergisi, 2001 (136), s. 1.

önleyecek şekilde kamu sektörüne uygun içsel kontrol tedbirleri alması ve mali kontrol işlevinin güçlendirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Avrupa Birliği, katılım yönündeki ilerlemeye yönelik 2000 Yılı Düzenli İlerleme Raporu'nun⁵⁵ 29 başlığından birisi de, mali kontrol ile ilgilidir. Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık da yine bu raporda, iç kontrole ilişkin bahsi geçen ve Türk Mali Sisteminde gerçekleştirilmesi istenen kavramlardandır. Sonraki yıllarda ise iç kontrol, ön mali kontrol gibi kavramlar günümüze kadar katılım ortaklığı belgeleri, konsey kararları ve ilerleme raporlarında, sıkça altı çizilen hususlar olmuştur.

8 Mart 2001 tarihli Katılım Ortaklığı Belgesi⁵⁶, yine özellikle kamu yönetimi anlayışının modernizasyonu, kamu harcamalarındaki artışın kontrol altına alınarak şeffaf hale getirilmesi, mali sektör reformunun sağlanması ve bu hedefleri içine alan iç kontrol sistemine ilişkin tavsiyeler içermektedir. Yolsuzluk ve kara paranın aklanması ile mücadele konularında, Avrupa Birliği müktesebatının benimsenmesi ve uygulanması; bu alanlarda uluslararası işbirliğinin etkinleştirilmesi istenmiştir.

14 Nisan 2003 tarihli Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi'nde, kamu mali yönetimi alanındaki yasal düzenlemelerin tamamlanarak, uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi öngörülmüştür. Avrupa Birliği politikalarına uygun, uluslararası alanda da tescillenmiş kontrol ve denetim standartlarının yer aldığı kamu iç mali kontrolüne ilişkin mevzuatın yürürlüğe girerek etkin bir şekilde uygulanması ve idarelerde mali kontrol birimlerinin kurularak işler hale getirilmesi hedeflenmiştir. Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılması, kamuoyunun bilgilendirilmesi, harcama süreçlerinin denetime ve kontrole açık olması istenmiştir. İç kontrol ve ön mali kontrol alanlarında mevzuatın tamamlanarak faaliyete geçirilmesi, mali kontrol faaliyetlerinin etkinleştirilmesi, sahtecilik, yolsuzluk ve kara paranın aklanması ile mücadelenin güçlendirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

⁵⁵İlerleme raporu; Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program ile beraber; adaylık statüsünün kazanılmasından sonra hazırlanır. Komisyon; aday ülkelerin, belirlenen hedeflere ulaşılması alanında kaydettiği ilerlemeleri veya eksik gördüğü konuları ilerleme raporlarıyla değerlendirir. İlerleme raporlarının oluşturulması safhasında; aday ülkelerdeki AB Delegasyonundan, sivil toplum kuruluşlarından ve aday ülkenin kamu kurumlarından resmi olarak elde edilen geri bildirimlerden faydalanılır. Detaylı bilgi için bkz.. <<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=46224&l=1>> (15.02.2016).

⁵⁶AB müktesebatının bir parçası ve aday ülkeler için bir yol haritası niteliğinde olan Katılım Ortaklığı Belgesi (KOB), adaylıkları resmi olarak kabul edilen ülkeler için Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Konsey onayından sonra da AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanan bir belgedir. Üyelik için alınması gereken önlemleri, siyasi ve ekonomik kriterleri, AB müktesebatına uyum başlıkları altında sıralarlar. Detaylı bilgi için bkz.. Avrupa Birliği Katılım Ortaklığı Belgeleri, <<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=46226&l=1>> (17.02.2016).

23 Ocak 2006 tarihli Konsey Kararları'nda, iç kontrole ilişkin altı çizilen noktalar ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun zamanında uygulanmaya başlanmasının sağlanarak; hesap verebilirlik, etkililik ve şeffaflık gibi kavramların etkinleştirilmesi, insan kaynakları politikalarında yapılan iyileştirmelerin sürdürülmesidir, diyebiliriz. Kamu harcamalarının kontrol altına alınması hususu da, işaret edilen diğer konular arasındadır.

2008 Yılı Ulusal Programı ve 2015 yılı da dâhil olmak üzere, her yıl yayımlanan ilerleme raporlarında da, iç kontrol sistemine ilişkin çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır. Avrupa Birliği üyeliği uyum sürecinde, özellikle mali reformlar başlığı altında sürekli olarak; iç kontrol sisteminin kurulması, işlerlik kazandırılması, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik ve verimlilikle birlikte saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması istenmiştir.

İlerleyen bölümlerde bahsedeceğimiz iç unsurların yanında, yine IMF⁵⁷ ile olan ilişkilerimiz çerçevesinde; kullanmayı hedeflediğimiz kredilerin temin edilebilmesi ve kullanılabilmesi birtakım mali düzenlemelere bağlanmıştır. Bu doğrultuda; 24.11.2005 tarihli IMF niyet mektubunun, "Yapısal Kamu Maliyesi Reformları" başlıklı 20. maddesinde, 30.07.2002 tarihli 3. Gözden Geçirmeye İlişkin Niyet Mektubu'nda ve 18.01.2002 tarihli IMF Niyet Mektubu'nda, iç kontrol sistemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanmasında, iç kontrol uygulamalarının gerekliliğine işaret edilmiştir.

Türk Kamu Mali Yapısı, özellikle iç kontrol sistemini güçlendirmek adına, 2000'li yıllardan sonra kayda değer bir değişim yaşamaktadır. Bu değişimin anahtar kelimeleri; COSO ile uyumlu iç kontrol modeli, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkililik, hesap verebilirlik, mali saydamlık ve fonksiyonel bağımsız iç denetim olarak sıralanabilir⁵⁸. İç kontrol sisteminin COSO modeli ile uyumlu olmasının nedeni, Avrupa Birliği'nin bu modeli benimsemiş olması etkilidir, diyebiliriz.

Türk kamu mali dönüşümün kendi içindeki temelleri ise 1927 tarihinde yürürlüğe giren ve Osmanlı mali-idari felsefesini Cumhuriyet Türkiye'si'nde de devam ettiren

⁵⁷Uluslararası Para Fonu, International Monetary Fund, (IMF), 1945 yılında ABD'deki Bretton Woods'da kurulmuştur ve milletlerarası ekonomik konularla ilgilenen bir teşkilattir. 1947 yılında faaliyetlerine başlamıştır. Küresel işbirliğini güçlendirmek, ekonomik istikrarı sağlamak, uluslararası ticareti kolaylaştırmak, yüksek istihdam ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi teşvik ederek, yoksulluğu azaltmak için faaliyet gösteren 189 ülkeli bir organizasyondur. Detaylı bilgi için bkz.. About The IMF <<http://www.imf.org/external/about.htm>> (19.02.2016).

⁵⁸Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 1.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun; ekonomi ve yönetim teorisindeki değişim, çok partili siyasal yaşama geçiş ve dönemin şartlarına ayak uyduramaması gibi sebeplerden dolayı eleştirilmesine dayanmaktadır⁵⁹. Modern kamu mali yönetimin ruhunu yansıtan stratejik planlama, mali saydamlık, planlı ve çok yıllık bütçeleme, etkin, ekonomik ve verimlilik, hesap verebilirlik ve iç kontrol kavramlarının 1050 sayılı kanunda yer almaması, zamanla Türk Mali Sistemi'nde yapısal aksaklıklara sebep olmaya başlamıştır, diyebiliriz. Dönem dönem yapılan revizyonlar, yapısal reformlara dönüşemediği için; bir bakıma, 1050 sayılı kanunun kemikleşmiş yapısına müdahale edilememiştir.

Bütçenin yıllık olarak hazırlanmasının, stratejik plan ve kararların alınmasının önünde engel olması; kanunun tüm kamu kesimini kapsamaması ve buna paralel olarak bütçe dışı harcamaların fazla olması, kalkınma planları ve yıllık programların bütçeden kopuk olması, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliğin önemsenmemesi gibi nedenler, yapısal bir değişimi zorunlu kılmıştır⁶⁰. Mevcut muhasebe programlarının kurumlararası koordinasyon eksikliklerine neden olması, güvenilir mali tablo ve sonuçlara ulaşılamaması gibi nedenler ve yetki, görev ve sorumlulukların paylaşılmasında ortaya çıkan aksaklıklar da özellikle karar mekanizmasını oluşturan idareciler açısından, sistemin başlıca eksikliklerini oluşturmuştur. Bahsedilen tüm bu içsel faktörlerin bir sonucu olarak çağın gerisinde kalan mali yapılanma, işlerliğini yitirmiş olması nedeniyle reformize edilmiştir.

Bütçe hakkının işlerliğinin ve etkinliğinin artırılması, mali saydamlığın tesis edilmesi, kaynak kullanımı süreçlerinde yetki ve sorumluluk dengelerinin sağlanması, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin benimsenmesi, modern ve uluslararası standartları referans alan yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması hedefleriyle; 2003 yılının sonunda, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır. 2003-2005 yılları arasında, kanun yeniden gözden geçirilmiş; iç kontrol sisteminin yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirildiği ve ön mali kontrol faaliyetlerinin mali hizmetler ve harcama birimlerinde gerçekleştirilmesinin sağlandığı birtakım

⁵⁹Kolçak, Menşure, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2006/7 (1), s. 368.

⁶⁰Doğmuş, Makbule Didem, “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye’de İç Denetim Sistemi”, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ankara 2008, s. 13.

değişiklikler sonucunda, mali yönetim ve kontrol sistemi, 2006 yılında uygulanmaya başlanmıştır⁶¹.

2000'li yıllar, Türk Kamu Mali Yönetimi Sistemi'nde büyük reformlara sahne olmuştur. Bu doğrultuda; ihale mevzuatının yürürlüğe girmesi, Sayıştay kanununda yapılan değişiklikler, kamu finansmanı ve borç yönetimine ilişkin yapılan düzenlemeler ve mali anayasa olarak değerlendirilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesi, bu reformların ana hatlarıdır.

2005 yılında, iç kontrol ve ön mali kontrolün işleyişine yön veren işlemler mevzuata dâhil olmuş ve mali sistemin iç kontrole ilişkin bakış açısı en net halini almıştır. İç kontrol sisteminin amaçları belirlenmiş, temel ilkeleri ortaya konmuş, yetki ve sorumluluklar paylaştırılmış, ön mali kontrolün sınırları çizilmiş, iç kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin belirlenmesi, geliştirilmesi ve uyumlaştırılmasında yer alacak olan aktörlere işaret edilmiştir. 2007 yılında yayımlanan ve iç kontrol faaliyetlerine rehberlik eden, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği hazırlanmıştır. Bu tebliğin oluşturulması sırasında da COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları temel alınmış olduğu, tebliğin kendi metninde açıkça vurgulanmıştır.

⁶¹Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi Tarihçesi, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html>> (24.02.2016).

II. BÖLÜM

YOLSUZLUK

Yolsuzluk suçları, tıpkı diğer suçlar gibi, insanlık tarihi kadar eskidirler. Küreselleşme ile birlikte meydana gelen, uluslararası finansal ve yönetsel bütünleşme, tüm bu ilişkileri birbirine entegre ederek, yolsuzluk suçlarına uluslararası bir boyut kazandırmış ve evrensel bir hastalık haline getirmiştir.

Yolsuzluk suçları, toplumsal düzenin bozulmasına sebep olan hukuka uygunsuzluk hallerinin en yaygın örnekleridir ve tarih boyunca siyaset bilimi, ekonomi, hukuk ve felsefe gibi alanlarda otorite sahibi olan birçok filozofun da ilgisini çekmiştir. Mesela Platon, devlet memurlarının hediye almadan görevlerini yerine getirmelerini, buna uymayanların yargı kararıyla cezalandırıldığında cenaze merasimi dâhi yapılmadan gömülmesini söylemiştir. Jean Jacques Rousseau, devlet sistemi ve yönetim biçimi ne olursa olsun, değişik türde ve boyutta da olsa mutlaka yolsuzluk suçlarının olacağı öngörüsünde bulunmuş ve İbni Haldun ise yöneticilerin, zamanla toplumda yaşayan insanları köle olarak görmeye başlayacağını ve devlet olanaklarını alabildiğine kullanabileceklerini iddia etmiştir⁶².

Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, IMF ve OECD⁶³ gibi uluslararası kuruluşlar; devlet yönetiminde, “iyi”yi ifade etmek için kullandıkları “good governance” kavramının, ciddi bir devlet reformu ile bütünleştirilerek, yoksulluk ve yolsuzluk gibi sorunların üstesinden gelinebileceğini düşünmektedirler⁶⁴. Karşılıklı iletişim ve etkileşimlerin önem kazandığı ilişkileri ifade eden bu kavram; şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, etkililik gibi ilkeleri de beraberinde getirmekte; kamu idarelerinin, kaynak yönetimi uygulamalarında; insan haklarını gözeten, yolsuzluklara

⁶²Oral, Burcu Gediz, “Yolsuzluk-Türk Vergi Sistemi İlişkisi ve Mücadele Stratejileri”, (Doktora Tezi), T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Manisa (Türkiye), 2009, s. 4.

⁶³Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı, Organisation for Economic Cooperation and Development, (OECD). 30 Eylül 1961 tarihinde kurulan, başta; A.B.D., Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya, Kanada ve Türkiye gibi ülkeler olmak üzere demokratik ve piyasa ekonomisinin işler olduğu 34 ülkenin, küreselleşmenin; ekonomik, sosyal ve yönetim sorunlarını çözmek amacıyla ortak olarak çalıştıkları bir örgüttür. Detaylı bilgi için bkz., İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), Uluslar Arası Örgüt Künyesi <http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd_tr.mfa> (24.02.2016).

⁶⁴Aktan, Coşkun Can (Ed.), “Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri, Yolsuzluklarla Mücadelede İdeal Devlet ve İyi Yönetim (Good Governance) Perspektifi”, Ankara: Hak-İş Yayınları, 2001.

imkân vermeyen ve hukukun üstünlüğüne saygılı olan yapılara dönüşmelerini hedeflemektedir⁶⁵.

Bu bölümde; neredeyse insanoğlunun varlığı ile ortaya çıkan yolsuzluk kavramı, birkaç farklı bakış açısı ile tanımlanacak, tarihsel süreci hakkında bilgi verilecek ve türleri ile olumsuz etkileri anlatılmaya çalışılacaktır.

2.1.Yolsuzluk Kavramı

Yolsuzluk kavramına ilişkin en genel tanımlama, Dünya Bankası tarafından yapılan; kamusal gücün özel kazançlar için kötüye kullanılması, ifadesidir diyebiliriz⁶⁶. 1999 yılında imzalanan Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadele Özel Hukuk Sözleşmesinde, yolsuzluk kavramı; bireylerin, görevlerini yerine getirirken sergiledikleri davranışların yasalara uygun olmaması, rüşvet veya rüşvet gibi yasal olmayan her türlü maddi ya da manevi menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi veya kabul edilmesi, olarak tanımlanmıştır. Yolsuzluk tanımının, daha sonraki yıllarda Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından, özel sektörü de kapsayacak şekilde ele alınmış olması⁶⁷, konunun ciddiyetini ve özel sektörü de kapsayacak derecede büyük bir alana yayılmış olduğunu anlamak açısından önemlidir.

UNICRI⁶⁸ (United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute), yaptığı yolsuzluk tanımında; karar alma gücüne sahip olan kimselerdeki, yozlaşma ve bozulma⁶⁹ ifadesini kullanmış ve özel sektörü de, yolsuzluk tanımına dâhil etmiştir. Buradaki tanım esasen çok geniştir ve “karar verme mekanizması” denildiği zaman, kamusal alan için düşünülecek olursa, kurumun en üst yönetimi ve de yöneticileri anlaşılabilir. Yolsuzluk suçu, aslında en alt seviyedeki bir memur tarafından dâhi kendi

⁶⁵Good Governance, <<http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/iyi-Yonetisim.aspx>> (26.02.2016).

⁶⁶Baldemir, vd. “MIMIC Model ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2009/24 (2), s.50.

⁶⁷Tarhan, vd., TBMM Raporu: Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler, Çözüm Önerileri, (2. baskı), Matsa Basımevi, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları, Ankara 2006, s. 24.

⁶⁸Birleşmiş Milletler Bölgearası Suç ve Adalet Araştırmaları Enstitüsü, United Nations Interregional Crime and Justice Research Institute, (UNICRI).

⁶⁹Tarhan, vd., 2006, s. 24.

dar yetki ya da görev alanı içerisinde de işlenebileceği için, karar verme mekanizmalarını sadece üst düzey yönetim biçiminde düşünmemek gerekmektedir.

Yolsuzluk başlı başına kendi kelime kavramı ile bir suç türü değil; rüşvet, zimmet, irtikâp ve görevi kötüye kullanma suçları başta olmak üzere; adam kayırma, rant kollama ve lobicilik gibi birçok suç türünü kapsayan bir ifadedir. Bu nedenle yolsuzlukla mücadele amacı ile kaleme alınan OECD, Avrupa Konseyi ve Birleşmiş Milletler Sözleşmelerinde, yolsuzluk kavramı; “yolsuzluk kapsamında olduğu kabul edilen suçlar” olarak tanımlanmıştır⁷⁰.

2.2.Tarihçe

Yolsuzluk, ilk çağlardan beri; toplumların, devletlerin, başta siyaset bilimciler, ekonomistler, sosyologlar ve uluslararası kurum ve kuruluşların gündemini meşgul etmektedir. İnsanoğlunun var olmasıyla birlikte, kişisel çıkar ve ferdiyetçilik felsefesi de var olmuş ve bu nedenle insanoğlu, devlet yapılarının atomik parçalarını oluşturduğu kabile yaşantılarından günümüze kadar, yolsuzluk olgusu ile karşı karşıya kalmıştır.

Sümerolog Veysel Donbaz tarafından çözülen, “Sümer Okul Günleri” isimli bir tablet, rüşvetin MÖ 4000 yıllarına kadar uzandığının delili niteliğindedir. Tablette, başarısız bir öğrencinin, ailesi tarafından öğretmenine hediye ve yiyecekler sunulduğu ve bu öğrencinin birdenbire sınıfın en başarılı öğrencisi ve hatta şefi olduğu anlatılır⁷¹.

2300 yıl öncesinde Brahman Başbakanı'nın, yolsuzluğun kırk yolunu saydığı ve yine eski dönem Çin'de, memurların maaşlarına ilaveten “yang-lien” adıyla bir ek ödemede bulunulduğu bilinmektedir⁷². Anlaşılan o ki; dönemin Çin bürokrasisinde meydana gelebilecek olası yolsuzluklar, bu ek ödemelerle azaltılmaya çalışılmıştır.

Ortaçağ Fransa'sında “pot de vin“ (şarap testisi) kelimesinin, günümüzde kullanılan Fransızca dilinde “rüşvet” kavramına karşılık gelmesinin nedeni, Ortaçağ'da

⁷⁰Nişancı, Dilaver, “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Önlenmesine İlişkin Olarak OECD Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi'ndeki Denetim Süreci (Corruption and Relating to The Prevention of Corruption OECD Anti Bribery Convention's Audit Process)”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2014 (114), ss. 317-318.

⁷¹Biber, Nizamettin, “Yolsuzluğun Kısa Tarihi” 22 Aralık 2013 tarihli milliyet blog. <http://blog.milliyet.com.tr/Yolsuzlugun_kisa_tarihi/Blog/?BlogNo=441572&ref=milliyet_anasayfa> (05.09.2016).

⁷²Tarhan, vd. 2006, s. 33.

şarabın çok değerli olması ve devlet memurlarına veya krala yakın olan kimselere hediye olarak sunulmasıdır⁷³.

Günümüzden 2400 yıl öncesinde, vezir ya da bürokrat olup olmadığı hala tartışma konusu olan Kautilya'nın kaleme aldığı⁷⁴; devlet idaresi, ekonomi, askeri strateji ve sosyal yaşama ilişkin öğretileri konu alan ve aynı zamanda da Hint Hukukunun temel kaynaklarından birisi niteliğinde olan Arthashastra adlı eserde, yolsuzluk kavramına da vurgu yapılmıştır.

Kautilya'ya göre, dilin ucunda biten bal ya da zehri tatmamak ne kadar imkânsızsa; devlet memurlarının, kralın hazinesinin tadına bakmaması da o kadar imkânsızdır. Denizdeki balığın su içip içmediğini belirlemek ne kadar imkânsız ve zorsa, kamu görevlilerinin de kendi için çaldığını anlamak o kadar imkânsız ve zordur. O, havada uçan kuşun hareketlerinin bile anlaşılabilir olmasına rağmen, amaçları açık olmayan devlet çalışanlarının hedeflerinin anlaşılmasız olduğunu söylemektedir. Devlet malını zimmetine geçiren kişilerin bu görevlerinden uzaklaştırılmaları ve hatta sürgün edilmeleri gerektiğini düşünmektedir⁷⁵.

Aristo, MÖ 350 yıllarında, "Politika" adlı eserinde yolsuzluk kavramından bahsetmiş ve bütün parasal işlemlerin halkın gözü önünde gerçekleşmesini ve bu işlemlere ilişkin kayıtların da saklanması gerektiğini vurgulamıştır⁷⁶. Bu düşünce, belki de mali saydamlık kavramının temellerini oluşturmaktadır.

İlk çağın en önemli hukuk kaynaklarından birisi olan Hammurabi Kanunlarında, rüşvet suçlamasına ilişkin bir konuda karar veren hâkimin, daha sonra bu kararı değiştirmesi, ağır yaptırımlara bağlanmıştır. Platon, hediye yasağına uymayan devlet memurları cezalandırıldığında; cenaze merasimi yapılmadan gömülmelidirler, demiştir. Büyük Fransız düşünürlerinden Dante de yedi yüzyıl önce, ortaçağdaki yolsuzluk karşıtı nefreti; eserlerinde, "rüşvetçileri cehennemden en derinlerine koyarak" yansıtmıştır. İngiliz yazar Shakespeare ise bazı eserlerinde, yolsuzluk konusunu anlatmış; çürüme ve rüşvetle ilgili şikâyetlerini dile getirmiştir⁷⁷. MÖ 390'da, Roma, Gallialılar tarafından

⁷³Öner, Sera, "Yolsuzluk Olgusuna Siyaset Bilimi Çerçevesinden Bir Bakış", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2005(Sayı 57), s. 40.

⁷⁴Küçükler, Ali, "Kautilya'nın Arthashastra'sı", (Yüksek Lisans Tezi), T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doğu Dilleri ve Edebiyatları (Hindoloji) Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2011, s. 6.

⁷⁵Shamasastri, Rudrapatna, Kautilya's Arthashastra, 1915, ss. 93-94.

⁷⁶Karluk, S. Rıdvan, "Avrupa Birliği Türkiye'de Yolsuzlukla Mücadeleyi Destekliyor", 19 Haziran 2013. Detaylı bilgi için bkz.. <<http://www.turkishnews.com/tr>> (03.03.2016).

⁷⁷Tarhan, vd. 2006, ss. 33-34.

yakıldığı zaman kaybolmuş, Roma Forumu'na ait arkeolojik kazılarda da bulunamayan⁷⁸ ve Roma Hukukunun temellerini oluşturan Oniki Levha Kanununda, devlete karşı işlenen suçların çoğuna ölüm cezası öngörülmüştür ve bu suçlardan bir tanesi de yargıçların rüşvet almasıydı⁷⁹.

Osmanlı tarihçisi Peçevi, İslam tarihindeki ilk rüşvet hadisesini, komutan Halid Bin Velid'in Hz. Osman ile görüşebilmek için, kapı bekçisine altın vermesi olayına dayandırır. Emeviler döneminde, büyük memuriyetlerin para ile satıldığı, Abbasiler döneminde ise Sasaniler'den etkilenmeleri sonucu bürokrasiye yolsuzluğun hâkim olduğu anlatılmaktadır⁸⁰.

Osmanlı tarihine bakılacak olursa, daha kuruluş dönemlerinde dâhi rüşvetin olduğuna dair bilgiler vardır. Orhan Bey zamanında orduya asker toplanırken, Çandarlı Kara Halil Paşa'nın rüşvet aldığı ve padişah emrinde olmak için insanların kadıya rüşvet verdikleri rivayet edilir⁸¹.

I. Bayezid döneminde, rüşvet suçunun yargı sistemini bile etkisi altına aldığı ve devletin bu anlamda tedbirler almak zorunda kaldığı görülmektedir⁸². Kanuni'nin son yıllarında ise rüşvetin, bütün devlet mekanizmalarında yaygınlaştığı⁸³; yine, Peçevi⁸⁴ tarafından aktarılmaktadır. Öyle ki; damadı Rüstem Paşa için, “vaz-ı irtüşa” (rüşvetin

⁷⁸Orhun, Murat, “Hitit Aile Hukuku ve Eski Hukuk Dönemi Roma Aile Hukuku”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2010 (5), s. 47.

⁷⁹Karaman, Hayrettin, “Roma Hukuku”, <<http://www.hayrettinkaraman.net/kitap/tarih/0030.htm>> (05.03.2016).

⁸⁰Çelik, Hüseyin, “Rüşvetçiliğin Tarihçesi”, <<http://tarihgazetesi.net/yazilar/makaleler/344-ruesvetciligin-tarihcesi.html>> (05.03.2016).

⁸¹Neşri, Mehmet, “Kitâb-ı Cihannümâ-Neşri Tarihi”, (Yay: Faik Reşit Unat-Mehmet A. Köymen), c. I, 3. Baskı, Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 1995, s. 155 ve Mumcu, Ahmet, “Osmanlı Devleti'nde Rüşvet”, II. Baskı, İnkılâp Kitabevi, İstanbul 1985, s. 84'den aktaran, Daşcıoğlu Kemal, “Osmanlı Döneminde Rüşvet ve Sahtekârlık Suçları ve Bunlara Verilen Cezalar Üzerine Bazı Belgeler”, Sayıştay Dergisi Sayı: 59, Ankara 2005, s. 120.

⁸²A. g. e., s. 120.

⁸³Daşcıoğlu, Kemal, “Osmanlı Döneminde Rüşvet ve Sahtekârlık Suçları ve Bunlara Verilen Cezalar Üzerine Bazı Belgeler”, Sayıştay Dergisi, Ankara 2005 (59), s. 120.

⁸⁴İbrahim Peçevî veya Peçuylu İbrahim Efendi (1572 – 1650) adı ile bilinir. Macaristan doğumlu Osmanlı tarihçisidir. Annesi Sokullu ailesine mensuptur ve soylu bir ailenin çocuğu olarak dünyaya gelmiştir. Çok kez Osmanlı-Avusturya savaşlarına katılmıştır, Anadolu ve Rumeli'de defterdarlık görevlerinde de bulunmuştur. 1641 yılında, özellikle 1520-1640 arası dönemi anlatan, Osmanlı tarihini yazmaya başlamıştır. Eserinde kullandığı kaynakları açık ve net bir şekilde belirtmiştir. Avrupalı tarihçilerin eserlerine, özellikle Macarca yazılmış tarih eserlerine kaynak olmuştur. Yazdığı iki ciltlik Târih-i Peçevî, Osmanlı tarihinin en önemli kaynaklarından biridir. Detaylı bilgi için bkz.. Peçuylu İbrâhim, İslam Ansiklopedisi, Cilt No:34, 2007, ss. 216-218.

koruyucusu) ve “mucid-i bunyan-ı rüşvet” (rüşvet binasının mucidi) gibi isimler bile takılmıştır⁸⁵.

Görüldüğü üzere; dini inanış, yönetim biçimi ya da etnik kökenlerine bakılmaksızın; yolsuzluk suçları, başta rüşvet olmak üzere, hemen her devirde ve toplumda, bürokrasiyi etkisi altına alan bir hastalık olmuştur. Bazı dönemlerde artan yolsuzluk olaylarının toplum üzerinde o kadar büyük etkileri olmuştur ki şiir, sanat ve günlük yaşamı dahi etkilemiştir⁸⁶.

2.3.Yolsuzluk Türleri

2014 yılının Eylül ayında, St. Petersburg’da, G20 liderlerine dağıtılan bir doküman, yolsuzluk türlerine vurgu yaparken, üçlü bir ayrıma gitmiştir. Bunlardan birincisi rüşvet, ikincisi kamu varlıklarına dönük yolsuzluklar; kamu varlıklarının piyasa fiyatının altında illegal transferi, kamu kaynaklarının harcanması gereken yerlere değil de özel kullanıma aktarılmasıdır. Sonuncusu ise himayeci yolsuzluk denilen ve kayırmacılık ya da yanaşmacılık olarak da adlandırılan yolsuzluk türüdür⁸⁷. Bu tanımlamada yer alan ve adam kayırma dışında kalan ayırım; yolsuzluk suçlarının, kamu kaynaklarını azaltıp azaltmadığı tartışmasına dayanmaktadır. Çünkü rüşvet suçunun, suçu işleyen kişinin kendi menfaatine bir kazanım elde etmesini sağlarken, aynı zamanda da kamu kaynaklarını kesin suretle azaltacağı iddiası, yersiz olabilir. Bundan dolayı ikinci ayırımda, direkt olarak kamu kaynaklarını aşındırıcı etkilerden bahsedilmiştir.

Yolsuzlukların sınıflandırılmasında bir diğer ayırım ise bu suçların siyasal yolsuzluklar ve yönetsel yolsuzluklar olarak iki grupta incelenmesidir. Bu sınıflandırma, kamusal yetkinin hem siyasal işlevlere hem de yönetsel işlevlere ilişkin olarak

⁸⁵Biber, Nizamettin, “Osmanlı’da Bir Rüşvet Öyküsü” <<http://blog.milliyet.com.tr/osmanlida-bir-rusvet-oykusu/Blog/?BlogNo=454021>> (08.03.2016).

⁸⁶Fuzûlî'nin, günümüze ulaşan beş mektubunun en ünlüsü, Şikâyetname adı ile bilinen Nişancı Celâlzâde Mustafa Çelebi'ye yazılanıdır. Hayatı yoksulluk içerisinde geçen şair, 1534 yılında Bağdat'a giren Kanuni Sultan Süleyman'a ve Sadrazamı İbrahim Paşa'ya, onları öven şiir ve kasideler sunarak yardım ve himaye istemiştir. Kendisine, padişah emri ile günde 9 akçe maaş bağlanmış ama Fuzûlî, parayı evkaf memurlarından bir türlü alamamıştır. Fuzuli maaşını alamayınca, bürokrasiyi ve rüşveti anlatan ve en bilindik cümlesi “Selâm verdim rüşvet değildir deyü almadılar“ olan, meşhur Şikâyetname’yi yazmış ve İstanbul'a Nişancı Celalzâde Mustafa Çelebi'ye göndermiştir. Detaylı bilgi için bkz.. <<http://www.turkedebiyati.org/fuzuli.html>> (08.03.2016).

⁸⁷Kongar, Emre, “Yolsuzluk Tanımı ve İleri Hukuk”, 14 Şubat 2014 tarihli Cumhuriyet Gazetesi.

kullanılması bakış açısına dayanmaktadır⁸⁸. Siyasal faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin kamusal yetkinin, yürütme ya da yasama sürecinde menfaat gözetilmek suretiyle hukuka aykırı olarak kullanılması siyasal yolsuzluktur. Yönetmel işlemlere ilişkin kamusal yetkinin, kamu yönetimi ya da siyasal uygulama süreci içinde, menfaat karşılığında hukuk dışı olarak kullanılması ise yönetmel yolsuzluk şeklinde tanımlanmaktadır⁸⁹.

Vito Tanzi ise yolsuzlukları farklı bir bakış açısı ile aşağıdaki gibi daha detaylı bir şekilde sınıflandırmış ve bu sınıflandırmanın genişletilebileceğini söylemiştir.

- Bürokratik ya da siyasi yolsuzluklar.
- Rüşvet veren açısından maliyeti azaltıcı ya da avantaj sağlayıcı yolsuzluklar.
- Teklif edilen ya da talep edilen rüşvet.
- Zorlayıcı ya da karşılıklı anlaşmak suretiyle yapılan yolsuzluklar.
- Merkezi yönetim ya da yerel yönetimlerde yolsuzluklar.
- Tahmin edilebilir, öngörülebilir ya da keyfi yolsuzluklar.
- Nakit olarak ödenilen ya da nakde dayalı olmayan yolsuzluklar⁹⁰.

Başka bir ayırmda ise yolsuzluk suçlarının cezai sonuçlarını esas alan bir kıstas ile sınıflandırma yoluna gidilmektedir. Burada, doğrudan cezai müeyyideleri olan yolsuzluk suçları ve dolaylı olarak cezai müeddiyelere bağlanan ya da suç olarak tanımlanmamış olan yolsuzluk türleri şeklinde, aşağıdaki gibi bir ayırım yapılmaktadır⁹¹.

Doğrudan cezai yaptırım olan yolsuzluk türleri;

- Rüşvet, zimmet, irtikâp
- Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama
- İçerden öğrenenlerin ticareti
- Görevi kötüye kullanma

Dolaylı olarak cezai müeyyidelere bağlanan ya da suç sayılmayan;

- Rant kollama, lobicilik, oy ticareti
- Kayırmacılık

⁸⁸Özsemerci, Kemal, “Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri”, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 27, Ekim 2003, s. 13.

⁸⁹Sanal, Recep, “Kamu Kaynaklarını Eriten Yolsuzluk Olaylarının Hukuk Zemininde Önlenebilmesi Olanağı”, Maliye Dergisi, 2000 Eylül-Aralık (135), s. 48.

⁹⁰Tanzi, Vito, “Corruption Around The World: Causes, Consequences, Scope and Cures”, 1998, ss. 9-10. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9863.pdf>> (09.03.2016).

⁹¹Gür, Mehmet Fatih, “Yolsuzluk Nedir? Yolsuzluk Çeşitleri ve Ülkeler Arası Yolsuzluk Algılaması.” Mali Çözüm Dergisi, 2014/124), ss.197-205.

Yolsuzluk türleri, suçun işlenmesine neden olan, yani karşılığında elde edilen ya da edilecek olan kazanımlar temelinde de incelenebilir. Bunlardan ilki, ekonomik çıkarların ön planda olduğu, maddi kazanç elde etme dürtüsüyle gerçekleştirilen; rüşvet, zimmet ve irtikâp gibi eylemlerin oluşturduğu ekonomik yolsuzluklardır. Diğerleri ise temelinde maddi kazanç elde etme amacı gütmeyen; seçmen, politikacı, bürokrat ya da baskı ve çıkar gruplarının; kendi çıkarlarını korumak, yetki alanlarını genişletmek veya mevcut yetkilerini arttırmak amacıyla, yetki ve statülerini hukuka aykırı olarak kullandıkları politik yolsuzluklardır.

2.3.1.Ekonomik Yolsuzluklar

Ekonomik yolsuzluk kavramını oluşturan eylemler, genel itibari ile bir tarafta kamu gücü ya da yetkisini kullanan ve maddi çıkar elde etmek amacıyla hukuka aykırı eylemler gerçekleştiren kamu görevlileri ve bu eylemlerden menfaat elde edecek olan kimselerin, hukuk dışı ilişkilerden meydana gelir. Farklı farklı kavramlarla nitelendirilen bu ilişki türlerini, ayrı ayrı incelemek, konuyu anlamak açısından daha faydalı olacaktır.

2.3.1.1.Rüşvet

Kamusal bir gücü elinde bulunduran kimselere, bir gerçek veya tüzel kişinin; haksız bir çıkar sağlamak amacıyla ya da işlemin çabuklaştırılması için para veya hediye vermeleri ya da bahsedilen kamusal yetkinin sahiplerinin, bu para ya da hediyeyi istemeleri biçimindeki yolsuzluk davranışı, rüşvet şeklinde tanımlanabilir⁹². Bu suçun oluşabilmesi için, kamusal bir yetki veya görev olması gerekmektedir. Aksi halde, suçun özel sektördeki karşılığı, ancak “inancı kötüye kullanma” ya da “emniyeti suiistimal” suçları olabilir.

Kamu görevlisi aldığı rüşvet karşılığında; işlemi, ya çabuklaştıracak ya da çarpıtacaktır. Çabuklaştırarak, zaten hukuka uygun olan bir faaliyeti hızlandıracak,

⁹²Bozkurt, Ömer ve Turgay Ergun, “Kamu Yönetimi Sözlüğü”, TODAİE, Yayın No: 283, Ankara 1998, s. 214.

çarpıtılarak ise yasal düzenlemelere aykırı bir işlem tesis edecektir⁹³. Memur, yasal düzenlemelere aykırı bir işlem tesis etmesi durumunda, rüşvet suçu ile birlikte ayrıca yaptığı hukuka aykırı işlem için de cezalandırılır. Rüşvet suçunda, herhangi bir zorlama ya da dolandırma durumu söz konusu olmayıp, rüşveti veren tarafın iradesinde rıza vardır.

2.3.1.2.Zimmet

Memur ya da kendi organizasyon yapıları ve kuruluş kanunlarına göre memur sayılan kamu görevlilerinin, görevlerinin bir gereği olarak kendilerine devredilmiş veya koruma ve gözetimiyle sorumlu oldukları kamu kaynaklarını, yasalara aykırı olarak kendileri ya da bir başkası lehine harcamaları, mülk edinmeleri ya da kullanmaları, zimmet suçunu oluşturur⁹⁴.

Suçun işlenebilmesi için kamusal bir yetki ya da görev üstlenmiş olmak; yani en klasik tanımı ile devlet memuru ya da idari yapılanma ve organizasyon yapısına göre memur gibi olma, memur sayılma şartı gereklidir. Sonrasında ise memura, kamusal bir kaynağın, görevi gereği teslim edilmesi ya da ilgili kaynakla arasındaki ilişkinin; korumak, kollamak veya eksilmesini önlemek olacak şekilde emanet olarak bırakılması gerekmektedir. Yani; kamu görevlisinin, herhangi bir kamu malını edinimi, zimmet suçunu oluşturmaz. Bu durumda; memur, ancak başka bir suçun faili olabilir.

2.3.1.3.İrtikâp

Türk Ceza kanununa göre; bir kamu görevlisinin, görevinin sağladığı nüfuzu ya da güveni kötüye kullanarak; kendisine veya başkalarına menfaat sağlanmasına veya

⁹³Berkman, A. Ümit, “Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet”, TODAİE, Yayın No: 203, Ankara 1983, s. 18.

⁹⁴Hasdemir, İsmail, “Sosyolojik Bakış Açısıyla Yolsuzluk Olgusu” (Yüksek Lisans Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Sosyoloji Bilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2006, ss. 87-88.

menfaat sağlanacağı vaadinde bulunulmasına, bir kimseyi zorlamak⁹⁵ ya da hileli davranışlar ile ikna etmek, irtikâp suçunun tanımıdır. Kanun koyucu, buradaki zorlama kavramını açarak; kamu görevlisinin, görevi gereği yapması gereken bir işlemi hiç yapmayacağı, eksik yapacağı veya zamanında yapmayacağı algısı yaratmak suretiyle; karşısındaki, kendisine borçlu hissettirmeye çalışması, olarak tanımlamıştır.

Bu noktada rüşvet suçu ile irtikâp suçu arasında bir ayrım yapmak yararlı olacaktır. Görevi kötüye kullanmak suçunun özel bir çeşidi olan irtikâp suçunda, kamu görevlisine yarar sağlayan ya da sağlamayı vaat eden kimse, aslında suç işleme kastı ile hareket etmemektedir. Çünkü kendisi, zaten haksız bir yarar sağlama kastında değildir. Kişi, aksine; hakkı olan bir kazanımı elde etmek, lehine fayda sağlayacak ve hukuka uygun bir işlemin gerçekleşmesini ya da vaktinde gerçekleşmesini istemektedir. Bu isteğinin karşılığı olarak da kamu görevlisi, talep sahibini, ondan bir menfaat sağlayabilmek veya menfaatin vaat etmesini sağlamak için zorlamakta veya ikna etmeye çalışmaktadır ya da ikna etmiştir. Burada, hizmet talep eden kişi, esasen mağdur durumundadır. İradesi, hile ya da cebir ile yönlendirilmiştir. Rüşvet suçunda ise rüşveti veren kişi, kamu görevlisinden hukuka aykırı davranmasını isteyerek, kendi lehine bir yarar sağlamaya çalışmaktadır. Yani hukuka aykırı bir işlemin gerçekleştirilmesini ya da gerçekleşmesi halinde kişinin aleyhine sonuçlar doğuracak olan hukuka uygun bir işlemin yapılmamasını, uygulanmamasını arzu etmektedir.

2.3.1.4.İçerden Öğrenenin Ticareti

İlk kez Amerikan ve İngiliz hukukunda kullanılan⁹⁶ “insider trading”, yani içerden öğrenenin ticareti suçu kavramı; piyasada işlem gören bir sermaye piyasası aracı veya bu aracın ihraççısı ile ilgili henüz kamuya açıklanmamış kesin bir bilginin, doğrudan ya da dolaylı yollardan öğrenilerek; maddi menfaatler elde etmek amacıyla, rekabete ve dürüstlük ilkelerine aykırı bir şekilde, sermaye piyasasında işlem yapanlar arasında fırsat eşitliğini bozmak, menfaat temin etmek veya olası bir zararın önüne geçmek

⁹⁵5237 sayılı Türk Ceza Kanununun metninde, zorlamak yerine “icbar etmek” kelimesi geçmektedir ve Türk Dil Sözlüğündeki karşılığı “zorlama, zorunda bırakma”dır. Detaylı bilgi için bkz., <<http://www.tdk.gov.tr/>> (04.01.2017).

⁹⁶Evik, Ali Hakan, Vesile Sonay Evik, İçerden Öğrenenin Ticareti Suçu”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2005/63 (1-2), ss. 4-5.

amaçlarıyla kullanılmasıdır. Sermaye piyasası aracına ilişkin her türlü bilgi, içerden öğrenenlerin ticareti suçunun konusunu oluşturmaz. Bilginin, belli özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlardan bazıları, bilginin; sermaye piyasası araçları veya ihraççıyla ilgili olması, henüz açıklanmamış olması, doğru ve fiyata etkili olması şeklinde sıralanabilir⁹⁷.

Bu suç tipi, özellikle sermaye piyasası işlemlerinde yer alan, piyasa spekülörleri tarafından işlenmektedir. Fakat bu suç türünün failini, sadece “görevleri gereği bilgi sahibi olabilecek durumda olanlar”, olarak düşünmek yanıltıcı olabilir. Çünkü yukardaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, “kesin olan bilgi” dolaylı olarak da elde edilmiş, öğrenilmiş olabilir.

1970’li yılların sonunda, ABD’de yaşanan Chiarella Davası⁹⁸, içerden öğrenenlerin ticareti suçunun faili konusunda çarpıcı bir örnek olabilir. Olayda, mali evraklar basan bir şirketin elemanı olarak çalışan Chiarella, baskıya gelen evraklardan rastlantı sonucu elde ettiği bilgiler sayesinde yüksek kârlar elde etmiştir. Fakat yargılama sonucunda Amerikan Yüksek Mahkemesi, Chiarella’nın, “İçerden Öğrenenlerin Ticareti” suçundan dolayı sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir. Çünkü Chiarella, bilgiye doğrudan sahip olmamıştır. Chiarella Davasının sonucunda verilen bu karar, piyasalara olan güveni sarsmıştır. Bu davanın en önemli sonuçlarından bir tanesi, ilerleyen yıllarda, Kötüye Kullanma Teorisi ile birlikte; “İçerden Öğrenen” kapsamında değerlendirilemeyenlerin de bu kapsama alınmasıdır⁹⁹.

İçerden öğrenenlerin ticareti suçu kapsamında; 1986 yılında, ABD’de yaşayan Dennis Levine adlı bir bankacının, birleşme olasılığı olan şirketleri, mesleği gereği önceden öğrenerek, satın alınacak şirketlerin senetlerini toplayıp satması ve 12,6 milyon

⁹⁷Şenol, Cem, “İçeriden Öğrenilen Bilgi ve İçeriden Öğrenen Kavramlarının Ceza Hukuku Açısından İncelenmesi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 2012/2 (2), ss. 126–145.

⁹⁸Chiarella Davası, 5 Kasım 1979’da görülmeye başlanıp; 18 Mart 1980 tarihinde karara bağlanmıştır. Chiarella, Pandick Press adlı mali evraklar basan bir şirketin yetkili bir elemanıdır. Chiarella, kendilerine baskı için gönderilen ve iş yaptıkları şirketin kamuya açıklanmamış bilgilerini görmüştür ve iş yaptıkları şirketin, bir başka şirketi almak üzere olduğunu fark etmiştir. Chiarella, satın alınmak istenen şirket hisselerinin değerleneceği düşünerek, bu şirketin hisse senetlerini satın almış ve bilginin kamuoyuna duyurulmasından sonra bu hisse senetlerini satarak kâr elde etmiştir. Detaylı bilgi için bkz., Micah A. Acobat, “Insider Trading Jurisprudence After United States”, ss. 1396-1377.

<<http://www.lawschool.cornell.edu/research/cornell-law-review/upload/Acoba.pdf>> (05.01.2017).

⁹⁹Doğru, Halil, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kontrol Değişikliği ve Çağrı”, (Doktora Tezi), T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye), 2011, ss. 128-130.

dolar kazanç elde etmiş olması¹⁰⁰ örneği; bu suçun, sonuçları bakımından ne kadar ciddi olduğunu göstermektedir.

2.3.2. Politik Yolsuzluklar

Siyasal yolsuzluklar, alınan siyasi kararlar sonucunda; kamu kaynaklarının, kullanım yerlerini ya da nasıl kullanacağını belirleme yetki ve görevlerine sahip otoritelerin, hukuk kurallarını ihlal etmek suretiyle ve çoğunlukla temelinde maddi kazanç elde etme gayesi gütmeyen, bu yetki ve görevlerini üçüncü kişilerle çıkar ilişkilerine girmek amacıyla kullanmalarını ifade eder¹⁰¹.

Rant kollama, lobicilik, siyasi güç ve yetkinin kamu kaynaklarının azalmasına yol açacak şekilde yandaşlar lehine kullanma, liyakat ilkesi göz önüne alınmaksızın akraba, eş dost ya da siyasi birlikteliği olan kişiler lehine kadrolaşmaya imkân sağlama, kamu kuruluşlarının örgütlenme yapısını ve yatırımlarını seçilme aracı haline getirerek fayda/maliyet analizi yapmaksızın yönlendirme ve kullandırma; seçim dönemlerinde kendisini finanse eden şirketleri, seçildikten sonra kamu kaynaklarından yararlandırmak suretiyle çıkar sağlamak, siyasi yolsuzluklara örnek olarak gösterilebilir.

Lord Acton¹⁰², her türlü gücün yozlaşmaya eğilimli olduğunu, mutlak gücün mutlak yozlaşmaya yol açacağını ve siyasi yolsuzlukların temelinde de ahlak bozukluklarının olduğunu ifade etmiştir¹⁰³. Bu ahlak bozuklukları, özellikle seçim ve yasama dönemlerinde daha çok görülürler¹⁰⁴. Bunun nedeni ise karar alıcıların, seçim dönemlerinde kendi yetki alanları ve konumlarını kaybetmemek için bu dönemlerin stratejik öneme sahip olduğunun bilincinde olmaları ve yasama dönemlerinde ise vadettikleri hukuksal düzenlemelerin gerçekleşmesinin amaçlanmasıdır. Bu yolsuzluk

¹⁰⁰Coll, Steve, "The Puzzling Wall Street Saga of Dennis Levine"

<<https://www.washingtonpost.com/archive/lifestyle/1986/05/22/the-puzzling-wall-street-saga-of-dennis-levine/25e0b3ea-4038-4ce0-a3c2-edc2e111a181/>> (01.04.2016).

¹⁰¹Adaman, F. ve A., Çarkoğlu, "Hanehalkı Gözünden Türkiye'de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler", İstanbul: TESEV Yayınları, 2001, s. 13.

¹⁰²John Emerich Edward Dalberg Acton, 10 Ocak 1834-19 Haziran 1902; Tarihçi, siyasetçi ve yazar. <<http://www.acton.org/pub/religion-liberty/volume-3-number-1/lord-emerich-edward-dalberg-acton>> (04.04.2016).

¹⁰³Friedrich, Carl J., "Corruption in Historical Perspective", (çev. Ahmet Burçin Yereli) In: The Pathology of Politics, New York, 1972, s. 7.

¹⁰⁴Korkmaz, Esfender, vd., "Türkiye'de Yolsuzluğun Sosyo Ekonomik Nedenleri Etkileri ve Çözüm Önerileri", İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2001-35, İstanbul 2001, ss. 17-18.

türlerini, alt başlıklar halinde detaylı bir şekilde incelemek, konunun anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

2.3.2.1.Rant Kollama

İktisat bilimindeki “rant” kelimesinin karşılığı, toprak rantıdır ve toprağın kullanım fiyatı ya da geliri olarak tanımlanabilir. David Ricardo’nun¹⁰⁵ yaptığı “rant” tanımında, toprağın kıt olması ve buna bağlı olarak fiyat artışı bir değer ortaya çıkarır. Gayretsiz ve maliyetsiz kazanılan rant, bu yönüyle kazanılmamış bir gelirdir. “Rant kollama” kavramını ise ilk kez kullanan iktisatçı olan Anne Krueger¹⁰⁶, kavramı; çıkar ve baskı gruplarının ithalat izni için alınması gereken lisans belgelerini elde etmek amacıyla giriştikleri faaliyetler olarak tanımlamıştır¹⁰⁷. Krueger, pazar odaklı ekonomilerde, hükümetlerin ekonomik kısıtlamalar yapabileceğini ve bu kısıtlamaların da çeşitli rant elde etme şekillerine sebep olacağını vurgulayarak, insanların bu rantı elde edebilmek için rekabet halinde olacaklarını söylemiştir. Yasal olmayan bu rekabet durumlarının da, kimi zaman; rüşvet, yolsuzluk, kaçakçılık ve karaborsa gibi suçlara dönüşeceğini belirtmiştir¹⁰⁸.

Tüm bu ifadelerden yola çıkarak; ekonomik ya da sosyal bir transfer elde edebilmek için baskı ve çıkar gruplarının sergiledikleri davranışları ve bu amaçlar için yapmış oldukları harcamaları, rant kollama olarak tanımlayabiliriz¹⁰⁹. Rant kollama faaliyetlerini, aşağıdaki gibi sınıflara ayırmak mümkündür:

¹⁰⁵D. Ricardo, 18 Nisan 1772 yılında Londra’da doğdu. 14 yaşında borsa simsarlığına başladı.. Adam Smith’in, Ulusların Zenginliği isimli eseriyle tanıştıktan sonra, ekonomi ve siyasete ilgi duydu. 1817 yılında Ekonomi Politğin ve Vergilendirmenin İlkeleri isimli eserini yayımladı. Daha sonra İngiltere Parlemantosuna girdi. En büyük eseri dış ticaret için geliştirdiği Mukayeseli Üstünlükler Teorisidir. Detaylı bilgi için bkz.. <<http://iktisadiyazilar.blogspot.com.tr/2009/09/david-ricardo.html>> (10.04.2016).

¹⁰⁶Anne Krueger, Johns Hopkins Üniversitesi İleri Uluslararası Araştırmalar Okulu, Uluslararası Ekonomi Kıdemli Araştırma Profesörüdür. Stanford Üniversitesi İktisat ve Beşeri Bilimler Profesörü olarak da görev yapmaktadır. 2001-2006 yılları arasında, Uluslararası Para Fonu Birinci Genel Sekreter Yardımcılığı görevi yapmıştır. Türkiye ekonomisine ilişkin birçok çalışması mevcuttur. Detaylı bilgi için bkz.. <<https://www.sais-jhu.edu/anne-krueger>> (10.10.2016).

¹⁰⁷Aktan, Coşkun Can, “Politikada Rant Kollama”, Amme İdaresi Dergisi, 1993/26 (4), Ankara, ss. 120-121.

¹⁰⁸Krueger, Anne O., “The Political Economy of The Rent Seeking Society”, “The American Economic Review, 1974/64 (3), s. 291.

¹⁰⁹Aktan, 1993, ss. 120-121.

- a. Monopol Kollama: Devletin vereceği bir tekel hakkının elde edilebilmesi amacıyla girişilen faaliyetlerdir¹¹⁰.
- b. Tarife Kollama: Yurtiçi piyasadaki kârlarını maksimize etmek amacıyla, belirli mal ve hizmetlerin ithalatına yasaklama getirilmesi veya bu ithalatın vergilendirilmesi için girişilen lobicilik faaliyetleridir¹¹¹.
- c. Lisans Kollama: İthalat üzerine konulmuş kota engelini aşabilmek için lisans belgesi alabilmek amacıyla gerçekleştirilen lobicilik faaliyetleridir¹¹².
- d. Kota Kollama: Yurt içi piyasalardaki kârlarını maksimize etmek amacıyla; ithal edilen mal ve hizmetlere getirilen miktar kısıtlamalarının kaldırılması, kapsamlarının daraltılması ya da miktar kısıtlamalarının kapsamının genişletilmesi için baskı ve çıkar gruplarının mücadele vermeleri ya da çalışmaları faaliyetleridir¹¹³.
- e. Sübvansiyon Kollama: Çok düşük faizli ya da faizsiz kredi temin edilebilmesi, tarımsal ürünlere ilişkin destekleme alımları ya da vergi istisna ve muafiyetlerinden faydalanılabilmesi gibi avantajlar sağlayabilmek adına girişilen faaliyetlerdir¹¹⁴.
- f. Altruizm Kollama: Kişi ve kurumların, devletten sosyal amaçlı yardımlar elde edebilmek amacıyla giriştikleri lobicilik faaliyetlerine, "Sosyal Yardım Kollama" veya "Altruizm Kollama" adı verilmektedir¹¹⁵.

2.3.2.2.Lobicilik Faaliyetleri

1850'lilerin Amerikan İngilizcesinde, Kongre koridorlarında kimi vatandaşların, milletvekili ya da senatörlere bir istekte bulunma uğraşlarını anlatan "lobi yapmak" fiili, bir rivayete göre de; 1870'li yıllar ABD'sine dayandırılmakta ve Başkan Ulysses S.

¹¹⁰Özsemerci, 2002, s. 27.

¹¹¹A.g.e., 2002, s. 27.

¹¹²Aktan, 1993, s. 123.

¹¹³A.g.e, 1993, s. 123.

¹¹⁴Özsemerci, 2002, s. 27.

¹¹⁵Aktan, 1993, s. 124.

Grant'ın¹¹⁶, akşamları, Beyaz Saray'a yakın Willard Oteli'nin lobisine dinlenmek için gittiğinde, isteklerini anlatmaya gelen vatandaşları tanımlamak için kullanılmaktadır¹¹⁷. Lobicilik faaliyetlerini; şahısların, özel hukuk tüzel kişilerinin, çıkar veya baskı gruplarının, özellikle seçim dönemlerinden sonra siyasiler ve milletvekilleri üzerinden; yasama, yürütme ve yargı organlarına baskı yapmak suretiyle, usulsüz olarak menfaat temin etmeye çalışmaları olarak tanımlayabiliriz¹¹⁸. Yolsuzluk suçlarının faillerinden farklı olarak, lobici; daha uzun süreli ve büyük rantlar hedeflemektedir. Daha sistemlidir, seri çalışır ve iş birliğine çektiği siyasetçi üstündeki etkisini uzun süre korumaya çalışır. Mesela rüşvet; tek seferlik, yasadışı bir iş birliği iken, lobicilik ise siyasetçilerin seçim kampanyalarını finanse etme ve onu uzun süre etkisi altında tutma faaliyetleridir. Yolsuzluk yapan kanunu ihlal ederken; lobici, kanunu kendi menfaatleri doğrultusunda değiştirmeye çalışmaktadır¹¹⁹. Yukarıda bahsedilen rant kollama faaliyetlerinin de büyük bir kısmı yine lobicilik faaliyetleri ile gerçekleştirilmektedir.

2.3.2.3. Adam Kayırma

Seçimlerden sonra iktidara gelen siyasal parti ya da koalisyon ortağı partilerin, üst düzey bürokratları görevden alarak, yerlerine; siyasal yandaşlık, kronizm ve nepotizm gibi faktörleri referans noktası olarak, yerlerine kendilerine yakın kimseleri atamalarına adam kayırma ya da patronaj adı verilmektedir. Nepotizm, bir kimsenin; zekâsı, tecrübeleri ve eğitim seviyesi gibi faktörleri göz ardı edilerek; siyasetçi ve bürokrat gibi etkin kimselerle olan akrabalık ilişkilerinden dolayı devlet görevlerinde istihdam

¹¹⁶27 Nisan 1822 doğmuştur ve asıl adı Hiram Ulysses Grant'dır. Generaldir ve 1869–1877 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri Başkanlığı yapmıştır. 23 Temmuz 1885'de vefat etmiştir. Detaylı bilgi için bkz., <<http://www.nkfu.com/general-ulysses-grant-kimdir/>> (13.04.2016).

¹¹⁷Atun, Ata, “Dünya Siyasetinde Lobicilik İkinci Dünya Kıbrıs Türkleri Kongresi”, Girne 2012, Yakın Doğu Üniversitesi ve SAMTAY Vakfı. <<http://www.ataatun.org/dunya-siyasetinde-lobicilik.html>> (14.04.2016).

¹¹⁸Ağca, İ. Kürşad, “Eleştirel Bir Yaklaşımla Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri”, (Doktora Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2008, s. 43.

¹¹⁹Mammadli, Hülya, “Lobicilik Çalışmaları ve Yolsuzluk Tehlikesi: Aradaki Çizgi Nasıl Belirlenmelidir?” <<http://newtimes.az/tr/views/1670/>> (14.02.2017).

edilmesidir. Bu istihdam sürecinde, liyakat ve eşitlik gibi ilkeler yerine, eş-dost ilişkilerinin ön plana çıkarak yapılan kayırmacılığa ise kronizm adı verilmektedir¹²⁰.

Cemaat ve kabile yapılarının egemen olduğu toplumlarda, sivil toplum örgütleri gelişemezler. Kentlileşmemiş ve modernleşmemiş bu toplumlarda; akrabalık ilişkileri, dinsel ve ideolojik birliktelikler ya da yakınlık, hemşericilik ve hatta mezhep birlikteliği gibi ortaklıklar ön plandadırlar. Bu birlikteliklerden meydana gelen toplumsal, sosyal ve kültürel yapı; patronaj ve nepotizm suçlarını beslemektedir¹²¹. Demokrasi geliştikçe; bireylerin, hukuk sınırları içerisinde; hükümetlerden, bürokratlardan ve/veya siyasilerden hesap sorma kabiliyetleri de artacak, kamuoyu güç kazanacaktır. Bu güç, sivil toplum örgütlerinin gelişmesi ile birlikte, bireysel nitelikten toplumsal boyutlara ulaşabilir. Bu noktada nepotizm ve siyasal kayırmacılık gibi erdemsiz davranışlar, daha büyük ve etkin reaksiyonlarla karşılaşacaktır.

2.3.2.4.Oy Ticareti

Oy Ticareti, oy değiş tokuşu ya da diğer bir ifade ile logrolling, siyasal kararlar alınması aşamasında; partilerin kendi menfaatleri ekseninde meclise sunmuş oldukları kanunları, karşılıklı olarak desteklemeleri sonucunda ortaya çıkan siyasal bir yozlaşma türüdür. Siyasal partiler, karşılıklı olarak birbirlerini desteklerler ve herbiri kendi tasarılarının onaylanmalarını sağlarlar. Ayrıca meclise sundukları kanun tasarılarının yasalaşmaları için, diğer parti milletvekillerine gizlice nakdi ve/veya aynı menfaatler sunabilirler¹²².

Milletvekillerinin, kendi seçim bölgelerinde oylarını arttırmak amacıyla; birbirlerinin, kaynak kullanımını gerektiren projelerini hiç sorgulamadan desteklemeleri ve faaliyete geçirilmelerini sağlamaları, kamu kaynaklarının optimum dağılımının önündeki en büyük engellerden bir tanesidir. Çünkü burada hedeflenen durum, karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle, siyasetçilerin kendi seçim bölgelerine kaynak aktarmalarıdır. Dolayısıyla herhangi bir fayda-maliyet analizi yapılmadan ya da özellikle kalkınmada

¹²⁰Aktan, 2001, ss. 57-58.

¹²¹Bayhan, Vehbi, "Demokrasi ve Sivil Toplum Örgütlerinin Engelleri: Patronaj ve Nepotizm", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Mayıs 2002/26 (1), ss. 1-9.
<<http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/57.pdf>> (20.04.2016).

¹²²Aktan, 2001, s. 60.

geri kalmış bölgelerin acil ihtiyaçları dikkate alınmadan kullanılan kaynaklar; bölgeler ya da şehirler arasında ekonomik ve sosyal uçurumlar yaratır.

Kimi siyasetçilerin, yeniden seçilebilmek ya da mevcut seçim bölgelerindeki mevcut oylarını koruyabilmek veya arttırabilmek amacıyla; kendi seçim bölgelerine kaynak aktarma ve hizmet verme çabaları ise hizmet kayırmacılığı olarak tanımlanmaktadır. Hizmet kayırmacılığı da oy satın alma mekanizması ile gerçekleştirilebileceği gibi; ülke genelinde, oylanmaya gerek duyulmadan hükümet programları vasıtasıyla da gerçekleştirilebilir. Bazı siyasetçilerin, kamu kaynaklarını, bu şekilde kendi menfaatleri doğrultusunda kullanmaları, kanunlarda yolsuzluk suçlarının bir tipi olarak tanımlanmasa da, bu davranışların hukuka uygun olmadığını söylemek mümkündür.

Ne yazık ki, siyasetçiler ve seçmenler, kısa vadede kendi seçim bölgelerine yapılan bu desteklerle elde ettikleri kişisel çıkarları, uzun vadeli toplumsal çıkarlara tercih ederler. Kaynakların ne kadar verimli kullanıldığından çok, hangi bölgeye kullanıldığı ön plana çıkar ve zamanla kamu kaynaklarındaki daralma toplumsal maliyetleri arttırır. İşte tüm bu durumlar politik miyopluk kavramı ile ifade edilir. Çünkü seçim dönemlerinde yaratılan yapay ekonomik canlanmalar, daha sonraları emisyon ve borçlanmalara yol açmaktadır¹²³.

2.4.Yolsuzluk Suçunun Alt Yapısını Oluşturan Nedenler

MS 1020-1086 tarihleri arasında yaşayan Çinli düşünür Wang An Shih'e göre; yolsuzluğun temeli, insanların ve yasaların kötülüğüne dayanır. Wang, insanoğlunu; yüksek ahlaklı ve düşük ahlaklı olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Ona göre tehlike, düşük ahlaklıların, devletin başına gelmesidir¹²⁴.

Yönetim ve yasama içerikli tüm faaliyetler kötü kanunu ifade ederken, kötü insan ise her türlü toplumsal nedeni kapsamaktadır. Yolsuzluk, kötü insandan mı ya da kötü kanundan mı kaynaklanıyor sorusunun cevaplayabilmenin zorluğu, kötü kanunları

¹²³Öztürk, Nazım, "Anayasal İktisat Çerçevesinde Demokrasiyi Yozlaştıran İktisadi Etmenler", Amme İdaresi Dergisi, Eylül 2014/37 (3), ss. 25-26.

¹²⁴Khondker, Habibul Haque, "A Sociology of Corruption: Reexamining The Contributions of Syed Hussein Alatas", 36 th ISS Conference: Session 25, China 2004, s. 9.

yapan ve bu kanunları uygulayanların da sonuç olarak insan olmalarından kaynaklanır¹²⁵. Esasen elimizde kanunların iyi mi ya da kötü mü olduğuna karar verme yetisine sahip bir makinamız olsa ve bu makine bize sınıadığımız kanunların iyi olduğu sonucunu verse dâhi; uygulayıcılarının yine insan olduğu gerekçesinden yola çıkarak, yolsuzluk suçlarının temelinde insan ahlak ve davranışlarının daha geniş bir yer kapladığını söyleyebiliriz.

Yolsuzluk kavramı, insan eliyle şekillenen yönetim, yapı ve siyasa olmak üzere bu üç kavramdaki aksaklıklardan kaynaklanır. Kamu kurumlarının mevcut örgütlenme ve yönetim tarzı yönetsel; ekonomik, coğrafi, kültürel, sosyolojik, siyasi ve kurumsal unsurlardaki bozulmalar yapısal; hükümetin politikalarının, kamu görevlilerinin davranışlarını olumsuz yönde şekillendirmesi ise siyasal aksaklıklar olarak sıralanabilir¹²⁶. Bu kavramları ve yolsuzlukların altında yatan nedenleri, alt başlıklar halinde incelemek faydalı olacaktır.

2.4.1. Demokrasinin Gelişmemiş Olmasından Kaynaklanan Nedenler

Eğitim düzeyinin düşüklüğü, vatandaşlık bilincinin gelişmemiş olması, sivil toplum örgütlerinin yetersizliği ve etkisizliği, yolsuzluğu destekleyen ve normalleştiren kültürel altyapı, demokrasi bilincinin gelişmesinin önündeki en büyük engellerdendir¹²⁷. Demokrasinin gelişmediği toplumlarda; tek parti hükümetleri, anayasanın kendilerine verdiği hesap sorma mekanizmalarını işler şekilde kullanamayan muhalefet partileri, kamuoyunun aydınlatılma bilinci ve hevesindeki zayıflıklar; siyasetçilerin ve kamu görevlilerinin yolsuzluk suçu işlemeleri için gerekli olan hareket kabiliyetlerini artırırılar.

İktidar gücünü uzun bir süre boyunca elinde tutan tek siyasal parti, çoğu zaman; zayıflığın, yorgunluğun, verimsizliğin ve yolsuzluğun kaynağıdır¹²⁸. Çünkü iktidar gücü ve tekelinin uzun yıllar sürmesi; taraftarlarda, “hiçbir zaman hesap sorulmayacak” algısı yaratarak; kamu güç ve yetkisini, kendi menfaatleri doğrultusunda kullanma hevesi

¹²⁵Tarhan, vd. 2006, s. 49.

¹²⁶A.g.e., s. 50.

¹²⁷Yardımcıoğlu, vd. “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014/4 (2), s. 174.

¹²⁸Ergun, Turgay, “Yönetimde Yozlaşma Olgusu Üzerine”, Amme İdaresi Dergisi, 1978/11 (1), s. 26.

yaratır. Tek parti iktidarlarının, kabiliyetli ve tecrübeli siyasetçileri vasıtasıyla; kalkınma, istikrarlı ve hızlı ekonomik büyüme, mevcut bürokrasiyi azaltma gibi konularda faydalı sağlayabileceği doğru bir düşüncedir. Zaten burda üzerinde durmak istediğimiz nokta da uzun süre iktidarı elinde tutan partilerin; demokrasi, kuvvetler ayrılığı ya da hesap verebilirlik gibi kavramların öneminin hâlâ anlaşılammış olduğu az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, yolsuzluk suçları açısından tehlikeli olabileceğidir.

Demokrasinin zayıf olduğu toplumlarda, hesap sorma mekanizmaları etkin işlemez. Devlet, kullandığı kamu kaynaklarının nasıl ve ne için kullanıldığını kamuoyu ile paylaşma isteği duymaz. Bunun en büyük nedeni de; toplumun, siyasetçilerden ve bürokratlardan böyle bir talepte bulunmamasıdır. Bir toplumda demokrasi ne kadar zayıfsa, kendisinden hesap sorulmak istenen iktidar da bu istekleri, o kadar rahat bir şekilde bastırarak ya da cevapsız bırakacaktır.

	Geri Kalmış Ülkeler	Az Gelişmiş Ülkeler	Gelişmiş Ülkeler
Ekonomi	Fakir, Durağan, Tarıma Dayalı	Gelişmiş, İstikrarsız Büyüme, Genişleyen Sanayi Sektörü	Zengin, İstikrarlı Büyüme, Düşük Tarım Payı
Nüfus	Yüksek Doğum ve Ölüm Oranları	Azalan Ölüm ve Doğum Oranları, Nüfus Artışı	Düşük Ölüm ve Doğum Oranları
Yönetim Sistemi	Teokratik, Monarşi Sistemleri	Tek - Parti veya Askeri Sistemlerin Hâkimiyetinde, Zayıf Demokratik Sistemler	Gelişmiş Demokrasi

Tablo II - 1: Gelişmişlik Düzeyi Göstergeleri

Kaynak: Paldam, Martin, “The Cross-Country Pattern of Corruption, Economics, Culture and The Seesaw Dynamics”, European Journal of Political Economy, 18/2002, (2).

Yukarıdaki tabloda, geri kalmış ülkelerin fakir, monarşik ya da teokratik sistemlere dayalı olması, demografik yapının yüksek doğum ve ölüm oranları ile

şekillenmesi ve esasen yüksek ölüm oranlarına rağmen yaşanan nüfus artışı ve düşük eğitim seviyesinin sebeplerinden bir tanesi de yolsuzluktur. Oysaki gelişmiş demokrasiler, yolsuzlukları çoğunlukla bertaraf etmişlerdir ve elde edilen sonuçlar; arzu edilen demografik yapıdan, zengin ve istikrarlı büyümeye kadar bir bütün halinde kalkınmayı teşvik etmektedirler.

2.4.2. Geleneksel Toplum Yapılanmasından Kaynaklanan Nedenler

Çağdaş sosyolojinin inceleme alanına 1960'lı yıllardan sonra girmiş olan "Geleneksel Toplum" kavramı, geleneğin ya da geleneklerin egemen olduğu toplum biçimi olarak tanımlanabilir. Geleneksel toplumun; modern toplumlar gibi akılcı olmaması, insan ilişkilerinin duygusallık üzerine kurulu olması, sivil toplum kuruluşları ve dernekler gibi örgütlerin uzmanlaşmaması, aile ve grup ilişkilerinin egemen olması, okur-yazar oranının düşük olması, sosyal değişimin ancak geleneksel siyasal yapının içinde yaşanması, kültürel faaliyetlerin ve sosyal ilişkilerin toplumun ana dinamiğini besleyecek biçimde çalıştığı ve böylece modern toplumlarda görülen toplumsal dağınıklığın olmaması gibi özellikleri mevcuttur¹²⁹.

Az gelişmiş ülkelerdeki toplumsal ilişkilerin; aile, akraba, mezhepsel veya siyasal birliktelik ve hemşerilik gibi faktörlerin etkili olduğu geleneksel yapılanmalardan meydana gelmesi; bireylerin, devlet ve millet gibi kurumlara olan bağlılığını zayıflatmaktadır. Bu geleneksel ilişkilerden dolayı bireyler, bürokrat yakınlarını kendilerine olan yakınlık rolü ile görürler ve bu geleneksel yapıya uyum sağlayan bürokratlar da, yakınlarına karşı bürokrat gibi davranamazlar. Bu geleneksel ilişkiler ve bağlar; kamu görevlilerinin, kendilerine yakın olan kimseleri "kayırmaları" ya da "kollaması" sonucunu doğurmaktadır¹³⁰.

Siyasetçiler, büyük oranda; yeterlik sistemi, performans ve liyakat gibi kriterler yerine; siyasal yağma ve ganimet sistemini benimsemiş eğilimindedirler. Bu durum ise bürokratik kadroları kendi siyasi menfaatleri doğrultusunda dizayn etmelerinin, normal

¹²⁹Armağan, Mustafa, "Geleneksel Toplum", <<http://www.enfal.de/sosyalbilimler/g/005.htm>> (10.06.2016).

¹³⁰Özsemerci, 2002, ss. 61-62.

ve olağan olduğu düşüncesine yol açar¹³¹. Politik bir yolsuzluk türü olan bu durum sonucunda, bürokratlar; kendilerine, hakları olmadığı halde makam tahsis eden bu siyasetçilerin menfaatlerini, kamu menfaatlerinin önünde tutabilirler. Kamu kurumlarında görevde yükselme ve üst kadrolara atama işlemlerinin liyakat ilkesi esas alınmaksızın; eş-dost, akraba, grup ya da yandaşlık gibi kavramların referans alınarak gerçekleştirildiği geleneksel yapılar; bir yönüyle, politik yolsuzlukların çıkış noktasıdır diyebiliriz.

2.4.3.Hukuk ve Yargı Sisteminden Kaynaklanan Nedenler

Yolsuzluk suçları, en nihayetinde hukuk kurallarının çiğnenmesi ile ilgilidir. Bu suçlar ile hukuk sistemi arasında güçlü bir ilişki mevcuttur ve yönetim şekilleri her ne olursa olsun, bütün devletler kanunlar ile yönetilirler. Devletlerin kanunlar ile yönetilmesi, hukukun üstünlüğünü kabul ettikleri anlamına gelmez. Var olan yolsuzluk çalışmaları da hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik rejimlerle yönetilen ülkelerdeki yolsuzluk düzeyinin, sonuçta hukuk kurallarına dayalı da olsa otoriter bir yönetim modeli ile idare edilen ülkelere göre daha düşük düzeylerde olduğunu göstermektedir¹³².

Yolsuzluk suçları, hukuk sistemlerinin zayıf olduğu gelişmekte olan ülkelere veya geçiş ekonomilerinde daha çok görülmektedir. Kaynak kullanım süreçlerinde, hesap verebilirliği ve şeffaflığı göz ardı eden yönetim şekilleri ve gelişmekte olan ya da geçiş ekonomileri; hukuk sistemlerindeki öngörülemez yapıları nedeniyle yolsuzlukları beslemektedir¹³³.

Fonksiyonunu yitirmiş yasal kurumlar ve onların koyduğu kurallar, bir ülkedeki yolsuzluk suçlarının en önemli belirleyicilerindendir. Politik patronaj ilişkileri çerçevesinde yargı ve hukuk sisteminin şekillendirilmeye çalışılması, yargı ve yasal kurumlardaki işlevsizliğin ortaya çıkma sebebidir. Yolsuzluk ve yanlış/etkisiz yasalar

¹³¹Çulpan, Refik, “Bürokratik Sistemin Yozlaşması”, Amme İdaresi Dergisi, 1980/2 (13), s. 39.

¹³²Ata, Ahmet Yılmaz, “Kurumsal İktisat Çerçevesinde Yolsuzluğun Fırsat ve Motivasyonları: AB Ülkeleri Üzerine Bir İnceleme”, (Doktora Tezi), T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı, Adana (Türkiye), 2009, s. 204.

¹³³Karabacak, Hakan, “Hukukun Üstünlüğü ve İyi Yönetişim, İyi Yönetişimin Temel Unsurları”, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Yayınları, Ayrıntı Basımevi, Ankara 2003, s. 70.

arasındaki illiyet bağıını kabullenmek, bu suçları önleyen yasaların geliştirilmesi ve önlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir¹³⁴.

Yargı ve yargıç bağıımsızlığının tesis edilememiş olması, hukuk kurallarının yaşam şartlarına göre güncellenmemesi, iş ve işlemlerin kamu kurumlarında uzun ve zorlu süreçlere tabi tutulmak suretiyle sonuç odaklılık kavramının göz ardı edilmesi, yargı kurumlarının kendi iç yönergeleri ile yetki ve sorumluluk paylaşımlarını yapmamış olmaları, yolsuzluk suçlarını arttıran nedenler arasında sayılabilirler. Hukuka uygun ve normal şartlar altında; yürütülmesi, sonuçlandırılması ya da bir hakkın teslim edilmesi taleplerinin zamanında değerlendirilmemesi dâhi yolsuzluk suçlarını oluşturan enstrümanlara başvurma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Vatandaşları bu suçlara iten nedenler, elde etmeyi öngördükleri meşru sonuçların, başka türlü elde edilemeyeceği veya gerçekleştirilmeyeceği hissinden kaynaklanmaktadır.

Bir başka durum ise mahkemelerin fiziki yetersizliği, savcı ya da yargıç sayısının azlığından kaynaklanan aşırı iş yükünün, davaların uzun yıllar sonuçlandırılmamasına neden olması sorunudur¹³⁵. Davaların uzun yıllar sürmesi ve adaletin tesis edilse dâhi geç kalındığı algısı; bireyleri, uyuşmazlıklarını kendi yöntemleri ile çözmeye teşvik etmektedir.

2.4.4. Denetim ve İç Kontrol Eksikliklerinden Kaynaklanan Nedenler

Teftiş birimlerinin, teftiş standartlarını belirleyen ortak kuralları ya da bu standartları ortaya koyacak ve takip edecek ortak ve üst bir yapısının olmaması, her kurum için ayrı ayrı standartlar belirlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durum ise uygulamada karışıklık ve modernize edilemeyen geleneksel teftiş tekniklerine bağılılık yaratmaktadır. Her kurumun kendi görev alanına ilişkin standartlar belirlemesi, kamu yönetimini bir bütün olmaktan çıkarmakta ve birbirlerinden faydalanamayan, ayrık

¹³⁴Kaufmann, Daniel, "Misrule of Law, Does The Evidence Challenge Conventions in Judiciary and Legal Reforms?", The World Bank, July 2001, s. 2. <<http://docplayer.net/3854991-Misrule-of-law-does-the-evidence-challenge%20conventions-in-judiciary-and-legal-reforms-daniel-kaufmann-the-world-bank-1.html>> (11.06.2016).

¹³⁵Karakaş, Mahmut, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 50. Seri/2007, "Yolsuzluğun Nedenleri Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim", s. 54.

yapılanmalara zemin hazırlamaktadır¹³⁶. Kendi kamu yönetimi sistemi içerisinde ortak bir akıl yaratamayan teftiş ve denetim birimlerinin, uluslararası standartlara uyum sağlaması zorlaşmaktadır. Yolsuzluk suçlarının uluslararası boyutlar kazandığı ve teknolojik gelişmelerin de bu suçlara alet edildiği 21. yüzyılda, hâlâ geleneksel tekniklere bağlılık, yolsuzluk suçlarının engellenmesi noktasında yetersiz kalabilir.

Belge üzerinden yapılan denetimler, usulsüzlüklerin belge üzerinden sahaya taşınmasını ve bu sayede ortaya çıkarılamaması sonucunu da beraberinde getirmektedir. Belge üzerinden yapılan denetimlerde, genel olarak, maddi hatalar tespit edilmekte; ancak ihbar ve şikâyet olması durumunda yolsuzlukların ortaya çıkarılması kolaylaşmaktadır¹³⁷.

Bir diğer husus da; teftiş raporlarının kamuoyu ile paylaşılmaması ve ortaya çıkarılan bulgulara ait nihai sonuçların gözlemlenememesidir. Bu durum ise yolsuzluk yaptığı halde ifşa edilemeyen kamu görevlilerini, işledikleri suçlara devam etmeleri yönünde kışkırtıcı etkiler yaratır¹³⁸. Özellikle yönetici kadrolarda görev yapan memurların, personeli oldukları idare içerisindeki ya da sosyal hayatındaki statülerini kaybetmemeleri; işlerini, hukuk ve ahlak kuralları çerçevesinde yürüten memurların devlete olan güvenlerini sarsarak, onları da yolsuzluk yapmaları konusunda teşvik edebilir.

İç kontrol sistemleri, kamu kurumlarında; mali saydamlık, hesap verebilirlik, süreçlerin hukuka uygunluğu ve planlı bir şekilde yürütülmesi, yetki ve sorumlulukların net çizgilerle belirlenmesi ve önleyici kontrol faaliyetleri ile kurumlara kendilerini güvende hissetme imkânı vermektedir. Kurum faaliyetlerinin, periyodik olarak değil de özellikle sürekli olarak kendi iç mekanizmaları vasıtasıyla kontrole tabi tutulması, yolsuzlukları engelleyici bir fonksiyona sahiptir.

İç kontrol bileşenlerinden¹³⁹, kontrol ortamı standardı ile yolsuzluk riskinin olduğu hassas görevler belirlenmekte; kontrol faaliyetleri standardı, yolsuzluk ve usulsüzlük riski yüksek olan alanlarda görevler ayrılığını öngören kurallar ortaya

¹³⁶Soyupek, Yusuf, “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş Sistemi ve Gelişimi”, (Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Siyaset ve Sosyal Bilimler Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye), 2015, s. 153.

¹³⁷Soyupek, 2015, s. 155.

¹³⁸A.g.e., s. 153-156.

¹³⁹Kontrol Ortamı, Risk Yönetimi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme olmak üzere beş adet standart mevcuttur. Bu standartlara ilişkin detaylı bilgiler, ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak incelenecektir.

koymakta ve yolsuzlukla mücadele prosedürlerinin oluşturulmasını tavsiye etmektedir. Risk yönetimi standardı, usulsüzlüğün ve yolsuzluğun olabileceği alanlardan yola çıkarak, risk tespiti yapılmasına imkân sağlamaktadır. Bilgi ve iletişim standardı ise hesap verebilirliğin sağlanmasını, hataların ve yolsuzlukların bildirilmesini öngören yöntemler konusunda idarelere rehberlik sağlamaktadır. İzleme standardı, tüm bu sistemin bütünüyle takip ve kontrol edilmesini öngörmektedir.

İç kontrol sistemi, idarelerde; yolsuzluk ve usulsüzlüklere yol açan kurumsal eksikliklerin ve uyuşmazlıkların tespiti, ihbarı, incelenmesi ve raporlanması için yazılı kurallar ve prosedürler belirlenmesini öngörmektedir. Etkin işleyen iç kontrol sistemleri, yolsuzluk suçlarının işlenmesinde caydırıcı bir oynamaktadır. Fakat sistemin etkin bir şekilde işlememesi, sadece kanun koyucu istediği için birtakım prosedürlerle geçiştirilmesi, üst yöneticiler başta olmak üzere kurum personellerince desteklenmemesi, ilerleyen bölümlerde de bahsedileceği üzere sistemin kendi eksikliklerinin de olması yolsuzluk suçlarını arttırıcı etkiler yaratmaktadır.

2.5.Yolsuzlukların Meydana Getirdiği Etkiler

1995 yılında James D. Wolfensohn'ın, Dünya Bankası başkanı olması ile birlikte; yolsuzluklarla mücadele etkin bir politika izlenmeye başlanmıştır. 1996 yılında gerçekleştirilen Dünya Bankası ve IMF ortak toplantısında; yolsuzluk, toplumları çürüten bir kanser ve yoksulluğun nedeni olarak gösterilmiştir. Dünya Bankası, yolsuzlukları; sürdürülebilir kalkınmayı engelleyen, yoksulluğu arttıran, makroekonomik istikrarsızlıklara neden olan, yabancı yatırımları azaltan ve tüm toplumlarda görülebilen küresel bir sorun olarak nitelendirmiştir¹⁴⁰.

Gerçekten de yolsuzluk suçları, toplumların, ekonomik ve sosyal yönlerden gelişmesinin önünde büyük engeller oluştururlar ve ekonomik anlamda haksız rekabet oluşmasına imkân yarattıkları gibi hizmet kalitesini de düşürürler¹⁴¹. Sosyal anlamda ise toplumun, devlete olan güvenini zedelerler. Bu suç tipleri, çoğunlukla şahsi çıkarların,

¹⁴⁰Akçay, Selçuk, “Yolsuzlukla Mücadele: Dünya Bankasının Rolü”, Amme İdaresi Dergisi, 2004/37 (3), ss. 115-119.

¹⁴¹Bahar, Halil İbrahim, “Yolsuzluk ve Toplumsal Etkileri”, Ankara Strateji Enstitüsü, 2013. <<http://www.ankarastrateji.org/ko-e-yaz-s/yolsuzluk-ve-toplumsal-etkileri/>> (01.09.2016).

toplumsal çıkarlara üstün tutulması anlayışına dayandıkları için, toplumdaki görev ve sorumluluk duygularını alt üst ederler. Yasal otoriteye karşı duyulan saygıya zarar verir, hükümet ile vatandaşları karşı karşıya getirirler. Yasa dışı faaliyetlerde bulunma alışkanlığı, zamanla daha geniş kesimlere transfer edilir ve etkileri; ülke sınırlarını aşacak derecede büyük olur¹⁴².

Yolsuzluk suçları, kamu harcamalarının, toplumsal refahı arttırıcı etkilerini bertaraf eder ve yerini kişisel refahın maksimize edilmesi çabasına bırakır. Yolsuzlukların, bütçe kullanımı kararlarını dışsal bir girdi olarak etkilemesi, kamu harcamalarını kişisel refahın bir fonksiyonu haline getirmektedir¹⁴³. Bu etkileri aşağıdaki gibi başlıklara ayırmak konunun anlaşılması açısından daha faydalı olabilir.

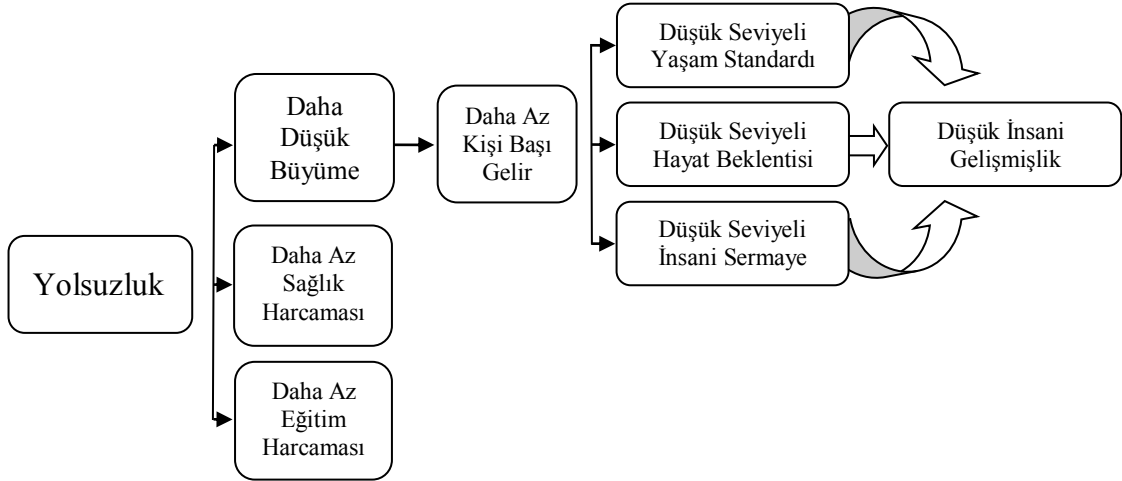
2.5.1.Sosyal Refah Düzeyi Üzerindeki Etkileri

İnsani gelişmişlik ve yolsuzluk düzeyi arasındaki ilişkinin incelendiği aşağıdaki şekil, yolsuzluk düzeyinin artması ve ekonomik büyüme oranı ile eğitim ve sağlık harcamalarının azalması arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Ekonomik büyüme oranının düşmesi ile kişi başına düşen gelir azalır. Kişi başına düşen gelirin azalması, yaşam standardının düşmesine; sağlık harcamalarının azalması, insani hayat beklenti düzeyinin düşmesine; eğitim harcamalarının azalması ise ülkede insani sermaye birikiminin negatif yönlü olmasına neden olmaktadır. Modelde; ekonomik özgürlük, demokratik değişim, insani gelişim indeksi ve kentleşme gibi değişkenler kullanılarak; yolsuzluğun, insani gelişmişlik ve kalkınmışlık düzeyini düşürdüğü sonucu ortaya konulmuştur¹⁴⁴.

¹⁴²Özsemerci, 2002, ss. 15-19.

¹⁴³Bağdigen, Muhlis, Gökhan Dökmen, “Yolsuzluğun Kamu Gelir ve Giderleri Üzerine Etkisi”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2006/2 (3), s. 55.

¹⁴⁴Güney, Taner, “Yolsuzluk ve Refah”, (Doktora Tezi), T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Kütahya (Türkiye), 2013, ss. 64-66.



Şekil II - 1: Yolsuzluk ve Sosyal Refah Düzeyi İlişkisi

Kaynak: Akçay, Selçuk, "Corruption and Human Development", Cato Journal, 2006, Vol. 26, No:1, s. 35.

Yolsuzlukların artması, ekonomik büyümeyi azaltmakta ve gelir dağılımındaki eşitsizliği arttırmaktadır. Artan yolsuzluklar beraberinde yoksulluğu arttırmakta, hükümetlerin politikalarını yerine getirebilmeleri için ana araçları olan bütçeyi aşındırmakta, vergi sisteminin adil bir şekilde işleyişini bozmakta, beşeri sermaye oluşumunu olumsuz yönde etkilemekte ve sonuç olarak da sosyal harcamaların seviyesini ve etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir¹⁴⁵. Tüm bu nedenler de sosyal refah seviyesini düşürmektedir.

2.5.2. Tasarruflar Üzerindeki Etkileri

Bir ekonomideki toplam tasarruflar; özel, kamu ve yabancı tasarrufların toplamından meydana gelmektedir. Kişi başına düşen milli gelir ve finansal derinlik düzeyi¹⁴⁶, faiz oranı, gelir dağılımı ve enflasyon oranı gibi faktörler ise toplam tasarruf düzeyini belirleyen başlıca etkenlerdir. Yolsuzlukların, yatırımları ve ekonomik büyümeyi azaltmak suretiyle önce enflasyonu arttırması ve artan enflasyonun gelir düzeyini aşındırarak toplumu başta rüşvet olmak üzere yolsuzluk suçlarına teşvik

¹⁴⁵Davoodi, vd., "Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty," IMF Working Paper, WP/98/76, 1998, ss. 29-30.

¹⁴⁶Finansal derinleşme, bir ülkede kullanılan finansal araç çeşitlerini ve bu çeşitliliğin aktif bir şekilde kullanılabilmesi kabiliyetini tarif etmektedir. Detaylı bilgi için bkz.. Finansal Derinleşme, Ekonomik Büyüme ve Türk Finans Sistemi (1990-2010) Semiye Oruç, Ahmet Turgut, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Dr. Mehmet Yıldız Özel Sayısı, 2014, ss. 109-118.

etmesi, yolsuzlukların artmasının ise maliyet arttırıcı bir etki yaratarak özellikle yabancı tasarrufları dışlayıcı sonuçlara yol açması bütün bu ilişkilerin iç içe olduğunu göstermektedir.

Yolsuzluk sonucu kazanılan mal varlıkları, yasal yollarla elde edilen mal varlıkları gibi mal bildirimlerine, saydam ve hesap verebilir mali yönetim ilkelerine uygun olmamasından dolayı yasal olarak korunmazlar. Yolsuzluk düzeyi ne kadar yüksek olursa, yasal olmayan tasarruflar o kadar artar ve yasal olanları ise o derece azalır. Yolsuzluk sermaye çıkışlarını arttırarak rekabet yapısını ve üretim gücünü zayıflatır¹⁴⁷.

2.5.3.Ekonomik Büyüme ve Yatırımlar Üzerindeki Etkileri

Yolsuzluklar, tıpkı bir vergi uygulaması gibi, çoğu zaman özel yatırımların azalmasına ve yabancı yatırımcıların kaçmasına neden olur. Bununla birlikte yolsuzluklar, kamu yatırımlarını çoğu zaman arttırır fakat bu yatırımların verimliliklerinin azalmasına yol açarlar¹⁴⁸. Çünkü yolsuzlukların, vergi benzeri bir etki yaratması, yatırım teşviklerini törpüler ve eğitilmiş işgücünün verimli faaliyetlerden ziyade, kendileri için rant sağlayan işlerle uğraşmalarına neden olur. Rüşvet alan siyasetçi ve bürokratların, büyük kaynak kullanımlarını gerektiren verimsiz projelere yatırım yapması; kamu harcama bileşimini bozarak, etkinliklerini azaltır¹⁴⁹. Özellikle siyasetçilerin, kamu yatırımlarını kolayca manipüle ederek kendi seçim çevrelerine yönlendirmeleri; bu yatırımların, ihtiyaçların şiddetleri dikkate alınmaksızın gerçekleştirilmesine, atıl kalmasına ya da değişen hükümetlerin önceliklerini başka bölgelere kaydırmak istemeleri sonucunda “ödenek yetersizliği” savunması ile yarım bırakılmalarına neden olur¹⁵⁰.

Büyüme, yatırımların bir fonksiyonudur ve yolsuzluk suçları, yarattıkları vergi benzeri etki ile maliyetleri yükseltirler, belirsizlikler ortaya çıkararak yatırımların

¹⁴⁷Güney, 2013, s. 61.

¹⁴⁸Aydoğuş, vd. “Yolsuzluk ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2005/7 (2), s. 17.

¹⁴⁹Algan, vd. “Toplumsal Bir Mesele Olarak Yolsuzluk ve Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”, (The Relationship Between Corruption and Economic Growth As A Social Issue: A Case Study on Turkey), International Conference on Eurasian Economies, Skopje–Macedonia, 2014, ss. 775-778.

¹⁵⁰Özsemerci, 2002, s. 85.

azalmasına neden olurlar¹⁵¹. Yolsuzluk suçları, yağlama mekanizması vasıtasıyla büyüme üzerinde pozitif etki yarattığı için girişimcilerce tercih edilebilir gibi görünse de uzun vadede ekonomik büyümeyi hem engelleyici hem de sürdürülemez hale getirmektedir¹⁵².

IMF'nin yaptığı bir araştırma; bir ülkenin 0 ile 10 aralığındaki yolsuzluk algılama endeksindeki bir birimlik olumsuz artışın; kişi başı GSMH'de % 0,3 ile 1,8; yatırımların GSMH'ye oranında % 1 ile 2,8 ve yoksulların gelirinde ise % 2 ile 10 arasında bir düşüşe sebep olduğunu göstermektedir¹⁵³.

152 ülke için 1960-1992 dönemini ele alan bir büyüme modeli çalışmasında; Ehrlich ve Lui¹⁵⁴, bürokratik yolsuzluk ve büyüme arasındaki ilişkiyi incelemişler; beşeri sermaye yatırımının ekonomik büyümenin kaynağı olduğunu, yolsuzlukların politik sermaye yatırımını artırdığını, beşeri sermaye yatırımlarını ise azalttığını ortaya koymuşlardır. Buradan hareketle yolsuzlukların, kişi başına düşen gelir seviyesi ile negatif bir ilişki içinde oldukları tespit edilmiştir¹⁵⁵.

Bu sonuçlar incelenecek olursa; yolsuzluk algısındaki olumsuz artış; yatırımları, gelir dağılımını ve yabancı tasarrufların ülkeye girişini olumsuz yönde etkilemektedir. İktisat biliminin çıkış noktası; kıt kaynakların, sınırsız ihtiyaçlar karşısında optimum dağılımını sağlamaktır. Kamu kaynaklarının kişisel menfaatler elde etme çabası için kullanılması, söz konusu kıt kaynakların ihtiyaç öncelikleri dikkate alınmaksızın hatta bazen de israf derecesinde harcanmalarına neden olmaktadır. Kısa vadeli kişisel kazançların, uzun vadede toplum menfaatlerinin önüne geçecek şekilde kullanılması suretiyle oluşturulan yolsuzluk düzeni/düzensizliği, kitlesel kalkınmanın önündeki en büyük engellerden bir tanesidir.

¹⁵¹Kar, M., A. Balcı, "Yolsuzluklar ve İktisadi Kalkınma", Türk İdare Dergisi, Haziran 1999 (423), s. 152.

¹⁵²Algan, vd., 2014, s.2.

¹⁵³Bal, Faruk, "OECD Geçiş Ekonomilerinde Yolsuzlukla Mücadele Ağı Yıllık Toplantısı Konuşma Metni", İstanbul, 26.03.2002, s. 24'ten aktaran, Tarhan, vd., Aralık 2006 (2), s. 73.

¹⁵⁴Isaac Ehrlich, Amerikalı bir ekonomisttir. New York Eyalet Üniversitesi Ekonomi Bölümü Başkanıdır. Francis T. Lui ise Hong Kong Üniversitesi'nde profesör olarak görev yapmaktadır.

¹⁵⁵Ehrlich Isaac, Francis T. Lui, "Bureaucratic Corruption and Endogenous Economic Growth", Journal of Political Economy, 1999, Sayı 107, ss. 286-290.

2.5.4.Toplumsal Değerler Üzerindeki Etkileri

Yolsuzluk suçları, adaletsizliği ve haksızlığı besleyerek; öncelikle toplumsal değerlerin kaybolmasına neden olur. Yolsuzlukların artması, göz yumulması ya da önlenememesi durumları; toplumsal güven, yardımlaşma ve dayanışma duygularını ortadan kaldırır. Çünkü özellikle çalışmadan başarıya ulaşabileceği ve kolay para kazanılabileceği algısının yaygınlaşması, gelir dağılımı kendi aleyhine dönüşen vatandaşların, diğerlerine kin ve nefret duymalarına neden olur. Yolsuzlukla mücadele, ancak tüm toplumsal kesimlerin katılımıyla başarıya ulaşabileceği için; toplumsal ayrışmalar, bu başarının önünde aşılması zor bir set oluştururlar. Kişisel çaba ve rekabetle başarılı olunacağına inanmayan bireyler, kendilerine yönelik çalışmalarını askıya alırlar, toplumdan izole olurlar ve sorunların çözümüne olan inançlarını yitirerek toplumun gelişmesine yönelik projelerini de rafa kaldırırlar¹⁵⁶.

Yolsuzluk yapan vatandaşların cezalandırılmamaları ve hatta siyasetçiler ya da bürokratlarca kollanmaları, vatandaşların hukuka olan güvenlerini yitirmelerine neden olur. Hukukun üstünlüğüne güvenmeyen bireyler, zamanla kendi ilişkilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarını da kendi imkân ve güçleri oranında çözmeye çalışacaklardır. Bu durum ise suç oranlarının artmasına ve geleneksel toplum yaşantısının izlerini taşıyan aile, cemaat ya da tarikat meclisi gibi mekanizmaların, yargı organlarını ikame edecek şekilde işlerlik kazanmalarına sebep olabilir.

2.5.5.Toplumsal Kalkınma Üzerindeki Etkileri

Kalkınma kavramı, İkinci Dünya Savaşı sonrasında, 1970'li yıllara kadar, sanayileşme ve hizmet sektörünün büyümesi hedeflerini ifade etmiştir. 1970'li yıllarda ise insani, sosyal, kültürel ve çevresel faktörler de kalkınma kavramının içine dâhil edilmeye başlanmıştır. Sovyetlerin yıkılması, Doğu Avrupa'nın çözülmesi, etnik ve dini çatışmalar, bulaşıcı hastalıklar, çevre kirliliği ve uyuşturucu ile mücadele gibi ekonomik ve toplumsal problemlerdeki atış; makroekonomik istikrar, yönetim, kurumsallaşma ve katılımcılık gibi konuları ön plana çıkarmıştır. Klasik kalkınma anlayışının, bireyi;

¹⁵⁶Bahar, 2013, (12.05.2016).

kalkınmanın bir metası olarak gören “büyüme merkezli” anlayışından, "insan merkezli" kalkınma anlayışına geçilmiştir. 2000’li yıllarda ise kalkınma; ekonomik büyüme, adil gelir dağılımı, dengeli kitlesel büyüme, sağlık, eğitim gibi hizmetlerin ve bilgi-iletişim teknolojilerinin kalitelerinin artması ve yaygınlaşması, insan haklarının iyileştirilmesi ve demokratik gelişmelerin yaşanması gibi siyasal, toplumsal ve kültürel gelişmelerin bütününe ifade ediyor, diyebiliriz¹⁵⁷.

Milli gelir üzerinde yoğunlaşan kalkınma tanımlamalarına; zamanla insani faktörlerin de dâhil edilmeye başlanmasına bağlı olarak; IMF tarafından yapılmış bir araştırmaya göre, yolsuzluk algılama endeksi azaldıkça; kalkınmayı hızlandıran eğitim ve sağlık harcamalarında azalma, bebek ölüm oranlarında ise artış meydana geldiği tespit edilmiştir¹⁵⁸. Mesela eğitim harcamalarının, yolsuzluk algılama endeksine paralel olarak azalmasının nedeni; bireylerin, kendi emek ve becerileri ile değil de eş-dost, akrabalık ilişkileri ve aynı cemaat ya da siyasi partiye yakın olma gibi avantajlar sayesinde kamu kurumlarında istihdam edilmesinin ya da var olan statüsünden çok daha iyi bir statüye hak etmeden sahip olmasının; özellikle üniversite mezunu genç bireyler arasında eğitim, öğretim ve kişisel gelişim çabalarını anlamsızlaştırmasıdır, diyebiliriz.

Uluslararası Şeffaflık Örgütü, 1995’den itibaren her yıl Yolsuzluk Algılama Endekslerini gösteren raporlar yayımlamaktadır. Bu raporlarda, ülkelere 0 (yüksek derecede yolsuz) ile 10 (temiz) arasında bir puan verilir. Bu endekste; Danimarka, Finlandiya, İsveç ve Hollanda gibi iyi performans gösteren ülkelerin en belirgin özelliklerinden bir tanesi, devlet gelir ve giderlerinin erişilebilir ve saydam olmasıdır¹⁵⁹.

Oy ticareti ve hizmet kayırmacılığının; kamu kaynaklarının verimsiz bir şekilde harcanmasına, bu harcamaların artmasına ve kısa vadeli kişisel menfaatlerin uzun vadeli toplumsal menfaatlere tercih edilmesine yol açtığına, önceki bölümlerde değinmiştik. Kamu harcamalarının bu şekilde artması, özellikle seçim dönemleri başta olmak üzere; bütçe dengesinin bozulmasına yol açar. Bozulan dengenin tekrar sağlanabilmesi; mükelleflere ek vergiler yüklenilmesi, özelleştirme gelirlerine başvurulması ve ulusal ya da uluslararası finansörlerden kredi kullanılması yolu ile mümkün olmaktadır.

¹⁵⁷Altan, Rifat, “Ekonomik Büyüme Mi, Kalkınma Mı?” <<http://www.dunya.com/ekonomik-buyume-mi-kalkinma-mi-110729h.htm>> (14.05.2016).

¹⁵⁸Faruk Bal, “OECD Geçiş Ekonomilerinde Yolsuzlukla Mücadele Ağı Yıllık Toplantısı Konuşma Metni”, İstanbul, 26.03.2002, s. 24’den aktaran, Tarhan, vd. Aralık 2006 (2), s 73.

¹⁵⁹Sebilcioğlu, Fikret, “Uluslararası Şeffaflık Örgütü 2015 Yolsuzluk Algı Endeksi Açıklandı”, <<http://www.cerebra.com.tr/tr/gundem-haberler-gundem-uluslararasi-seffalik-orgutu-2015-yolsuzluk-almi-endeksi-aciklandi.html>> (20.05.2016).

İç borçlanma ya da vergilerin arttırılması gibi toplam talep üzerinde baskı kuran bu tür uygulamalar; eğitim, sağlık ve sosyal harcamaların kısılması sonucunu doğurabilir. Kamu harcamalarının verimsizleşmesi ise zaten kıt olan kaynakların ihtiyaçlar doğrultusunda kullanılmamasına neden olur. Yukarda bahsettiğimiz üzere bu olumsuzlukların sosyal çöküntülerle birleşmesi, kalkınma hızını düşürebileceği gibi tamamen tersine de çevirebilir.

2.5.6.Uluslararası Yardımlar Üzerindeki Etkileri

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin yaşam standartlarını yükseltmeleri amacıyla; uluslararası kuruluşlar, bazı dönemlerde bu ülkelere ekonomik yardımlar yapmaktadırlar. Bu yardımların yapılmasındaki amaç; özellikle eğitim, sağlık gibi alanlarda iyileştirmeler yapılması ve yoksullukla mücadele edilerek; az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının sağlanmasıdır. Gelişmemiş ülkelerdeki yolsuzluk algısı arttıkça, yardım eden ülke ya da kuruluşlar nezdinde; bu yardımların, hedeflerine ulaşmadığı ve yöneticilerin bu kaynakları keyfi bir şekilde kullandığı algısının yerleşmesi kaçınılmaz olacaktır.

Dünya Bankası Eski Başkanı Paul Wolfowitz¹⁶⁰, görevde bulunduğu 2006 yılında, Dünya Bankası'nın en önemli hedeflerinden birisinin, gelişmekte olan ülkelerdeki yolsuzlukla mücadele olduğunu ifade etmiş ve bu ülkelere yapılan kalkınma yardımlarını, kendi çıkarları doğrultusunda kullanan yöneticileri hedef almıştır. Wolfowitz'in bu düşüncesinin temelinde, kendisinin, Endonezya'da Amerikan Büyükelçiliği yaptığı dönemde bu ülkeye yapılan kalkınma yardımlarının, yolsuzluklardan dolayı yoksullara istenilen düzeyde yarar sağlamadığına tanıklık etmiş olması yer almaktadır¹⁶¹. Yine IMF Başkanı Christine Lagarde¹⁶², siyasi ve ekonomik

¹⁶⁰Wolfowitz, Paul Dundes (d. 22 Aralık 1943), Dünya Bankası Eski Başkanı, American Enterprise Enstitüsü'nde konuk bilim adamı ve Uluslararası İlişkiler öğretim üyesidir. Detaylı bilgi için bkz., <<http://www.biography.com/people/paul-wolfowitz-40390#synopsis>> (24.12.2016).

¹⁶¹Zwadzky, Karl, "Dünya Bankası'nda Yolsuzlukla Mücadele", 15.09.2006, <<http://www.dw.com/tr/d%C3%BCnya-bankas%C4%B1nda-yolsuzlukla-m%C3%BCcadele/a-2527646>> (24.05.2016).

¹⁶²Christine Madeleine Odette Lagarde, 1956 yılında Fransa'da doğmuştur. Avukat ve politikacıdır. Ekonomi, Maliye ve Sanayi, Tarım, Balıkçılık ve Ticaret Bakanlığı yapmıştır. G8 Ekonomik İşler Bakanı ve IMF başkanı olan ilk kadındır. 2011 yılından beri IMF başkanıdır. Detaylı bilgi için bkz.. <http://www.africa-confidential.com/whos-who-profile/id/3458/Christine_Lagarde> (25.05.2016).

kriz yaşıyan Ukrayna'nın, yolsuzlukla mücadele konusunda yavaş ilerleme göstermesinden endişe duyduğunu belirterek; ülke yönetimine yolsuzlukla mücadele çağrısı yapmış ve hatta 40 milyar Euro değerindeki yardım paketinin, bu sebepten dolayı askıya alınabileceğini söylemiştir¹⁶³.

Yukarıdaki örneklerden anlaşılacağı üzere; özellikle yolsuzluğun neredeyse bir devlet politikası haline geldiği ülkeler, uluslararası yardımlardan faydalanma imkânlarını kaybedebilmektedirler. Yapılan yardımların, çoğu zaman, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerdeki kalkınma faaliyetleri için kullanılmadığı gerçeği, bu yardımların hedefine ulaşmadığı sonucunu doğurmaktadır. Bu yardımların gelişmiş ülkeler ya da bu ülkelerin oluşturdukları birlikler tarafından finanse edildiği düşünülecek olursa, ortaya çıkan sonuç; yardımların, desteklenen ülkelerdeki yöneticilerin menfaatine kullanıldığı düşüncesine dayalı olarak azaltılması, askıya alınmasına veya iptal edilmesidir.

2.5.7.Yolsuzlukların Oluşturduğu Diğer Etkiler

Yolsuzluk ve ekonomik büyüme ilişkisini ele alan ve etkin yağlama hipotezi olarak adlandırılan felsefe; yolsuzlukların, ekonomik büyümeyi olumlu etkilediğini düşünmektedir. Bu fikrin savunucuları; yolsuzlukların, ekonomik faaliyetlere etkinlik kazandırdığını; kamu çalışanlarının, projelerin hayata geçmelerini kolaylaştırmak ya da hızlandırmak suretleriyle ekonomik faaliyetlere pozitif yönlü katkılarda bulduklarını söylemektedirler. Keynesyen felsefe de yolsuzlukların, sermayenin belirli ellerde toplanmasını sağlayarak; yatırımları hızlandıracağını ve yatırımları engelleyen kamusal katılıkları da ortadan kaldırıp, etkinlik artırıcı bir işlev gördüğünü düşünmektedir. Fakat yolsuzlukların arttığı toplumlarda; ekonomideki güvensizlik ve belirsizlikler de yolsuzluk suçları ile doğru orantılı olarak artacak; çalışma barışı bozulacak, hak edenin hak ettiğini alamadığı durumlar ortaya çıkacak ve girişim yapma heves ve kabiliyeti

¹⁶³Küçük, Bahtiyar, "IMF'den Ukrayna'ya Yolsuzluk Uyarısı", <<http://tr.euronews.com/2016/02/10/imf-den-ukrayna-ya-yolsuzluk-uyarisi>> (25.05.2016).

kısıtlanmış olacaktır, diyebiliriz. Nihayetinde girişimciliğin azalması ise kuvvetle muhtemel üretimin azalmasına yol açacaktır¹⁶⁴.

Sonuçları itibariyle olumsuz olacak bir maliye politikasının yönünün rüşvet ile değiştirilebileceği örneği, Leff; Şili ve Brezilya'daki gıda fiyatlarının dondurulması süreci ile açıklanmaktadır. Örnekte, Şili bürokrasisi, fiyat denetimlerinde üreticiler aleyhine sert tedbirler aldığı anda, üretim azalmış ve gıda maddelerinin temininde büyük sıkıntılar yaşanmıştır. Brezilya örneğinde ise bu tedbirler rüşvet mekanizması ile üreticiler tarafından etkisizleştirilmiş ve yükselen gıda maddeleri fiyatları, bir süre sonra artan arz ile dengelenmiştir. Hem gıda maddelerinin temininde sorun yaşanmamış hem de fiyatlar tekrar piyasa seviyesine inmiştir¹⁶⁵. Yani rüşvet mekanizması ile katı bürokratik yapı kırılmıştır. Fakat görünen o ki daha öncesinde izlenen yanlış bir maliye politikasının sonucu olarak; devlet, piyasada fiyatları belirleyecek kadar radikal tedbirler almaya başlamıştır. Bu fiyat denetimleri hayata geçtiği vakit, zaten arz–talep dengesine bağlı olarak; üreticiler, az kâr ettikleri gerekçesiyle arzı kısıacaklar ve fiyat da denetim altında olduğu için, karaborsa fiyatı ortaya çıkacaktır. Muhtemelen en başında üretimi artırmaya yönelik sübvansiyonlar hayata geçirilseydi, rüşvetle aşılan bürokratik tedbirlere gerek kalmayabilirdi. Olayı başka bir bakış açısı ile değerlendirecek, izlenen her yanlış politikanın ya da doğru olsa dâhi halkın desteklemediği plan ve programların rüşvet gibi mekanizmalarla aşılabilmesi alternatif, hukuka uygun değildir ve uzun vadede rüşvete bağımlı bürokratik ve siyasi yapılar meydana getirmesi olağan görünmektedir.

Uluslararası Şeffaflık Örgütü, son yirmi yıldan beri yolsuzluk algılama endeksleri yayınlamaktadır. Yapılan puanlamalarda 10 en temiz ülkeleri tanımlarken 0 ise çok yüksek derecede yolsuzluklar olan ülkeleri tarif etmektedir. Danimarka, Finlandiya ya da İsveç gibi ülkeler bu puanlamalar sonucunda en üst sıralarda yer alırken; Somali, Kuzey Kore, Afganistan gibi ülkeler son sıraları paylaşmaktadırlar. Görüldüğü üzere; demokrasinin gelişmediği, yolsuzluk algılama endeksinde son sıraları

¹⁶⁴Gerni, vd. “Yolsuzluğun Belirleyicileri ve Büyüme ile İlişkileri”, International Conference on Eurasian Economies 2012, s. 131. <<http://www.avekon.org/papers/406.pdf>> (26.04.2016).

¹⁶⁵Bayley, David H., “The Effects of Corruption in A Developing Nation”, s. 727’den aktaran, Ümit Berkman, “Yolsuzluğun Etkileri ve Sonuçları: Literatürdeki Görüşler ve Tartışmalar”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 1988/43 (3), s. 68.

paylaşan bu ülkeler; şeffaf, dürüst ve hesap verebilir politikalarla yönetilmemektedirler¹⁶⁶.

Ayrıca dikkate değer diğer bir nokta da ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile yolsuzluk oranları arasındaki ters ilişkidir. Gelir düzeyi yüksek olan ülkelerde, yolsuzluk algı endeksleri 7'nin üstünde seyretmektedir. Kuveyt ve Arabistan gibi milli gelirin yüksek olduğu ülkelerde, yolsuzluk endeksinin 4 civarında seyretmesinin nedeni ise bu ülkelerde demokrasi bilincinin yerleşmemiş olmasıdır¹⁶⁷.

Yolsuzlukların ekonomik kalkınmayı hızlandırması düşüncesi doğru bir iddia olsaydı eğer; Kuzey Kore, Afganistan ya da Somali gibi ülkelerin kalkınmış ülkeler arasında olmaları gerekirdi. Kaldı ki zaten dünya ortalamasının çok üstünde bir kalkınma seviyesine ulaşmış olan; İsveç, Norveç ya da Kanada gibi ülkelerde, zaten yolsuzluk çok düşük seviyelerde kalmaktadır. Yani yolsuzluklar kalkınmayı beraberinde getirmemekle beraber, belirli bir kalkınma seviyesine ulaşmış olan ülkelerde yolsuzluklar çok düşük seviyelerde seyretmektedir.

Genel olarak toplumsal kargaşaların, iç savaşların ve yozlaşmanın en önemli çıkış noktalarından bir tanesi de artan yolsuzluk suçlarıdır. Bu suçlar, ekonomik ve toplumsal adaletsizlikleri beraberinde getirmektedirler. Diktatörel yapılanmaların sahipleri, rüşvet ve yolsuzluk vadederek yerel güçleri yanlarına çekerler. İhtiyaçları olan güce kavuştuktan sonra, halkın geri kalanının taleplerini dikkate almama eğiliminde olurlar. Bu yöneticiler ile geniş halk kitleleri tarafından desteklenmeyen darbe, devrim gibi olağanüstü yönetim modellerinin liderleri, rüşvet ve rant sağlama gibi mekanizmalarla, kendilerine etkin destekçiler tedarik edebilirler. Tunus, Mısır, Libya, Endonezya, Cezayir, Fas ve Suriye gibi anti demokratik politikalarla yönetilen ülkelerin yöneticileri, çok büyük servetlere sahip oldukları uluslararası bir gerçektir¹⁶⁸. Bu

¹⁶⁶Korkmaz, Esfender, "Demokrasi- Özgürlük ve Yolsuzluk", 25 Aralık 2013 tarihli Yeniçağ Gazetesi ve <<http://www.seffaflik.org/2015-yolsuzluk-almi-endeksi-aciklandi/>> (10.11.2016).

¹⁶⁷Korkmaz, 2013.

¹⁶⁸Burada bahsi geçen ülkelere ve onların yöneticilerine benzer örnekler çoğaltılabilir. Bu konuda ulusal ya da uluslararası medyada çıkan birçok haber mevcuttur ve bu haberlerin büyük bir oranı İsveç, Kanada gibi ülkelerde, bilgi edinme kanunları kapsamında elde edilmiş olan banka verilerine dayanmaktadır. Detaylı bilgi için bkz.. Seyfi Şahin, "Liderlerin Mal Varlıkları", 24 Şubat 2011 Ortadoğu Gazetesi ve Tunç Ali Kütükçüoğlu, "Diktatör Suharto Modeli-İslamcı Talan Ekonomisi, (Endonezya), 29 Mart 2014, <<https://tuncaliku.wordpress.com/2014/03/29/diktator-suharto-modeli-islamci-talan-ekonomisi-endonezya/>> (25.11.2016).

<<http://www.sabah.com.tr/galeri/dunya/yolsuzlugun-en-fazla-oldugu-ulkeler/3>> (25.11.2016).

<<http://www.kuremedya.com/diktator-kerimovun-kizlari-milyon-dolar-saciyor-3719h.html#.WEXa-dKLS00>> (01.12.2016).

servetlerin kaynakları, büyük bir ihtimalle; bahsi geçen ülkelerin kalkınmış olmaları ya da dünya ticaretinde söz sahibi olmalarına dayanmamaktadır.

<<http://hursedanet/Dunya/66654-Tunus-Diktatoru-Bin-Alinin-Serveti-Satisa-Cikartildi.html>>
(01.12.2016).

III. BÖLÜM

YOLSUZLUKLARIN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrolün, birbirleriyle bağlantılı olan; kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, risk değerlendirme ve izleme olmak üzere; beş bileşenden meydana geldiğini önceki bölümlerde belirtmiştik. Bu bileşenler, idarelerin; iç kontrol sistemlerinin meydana getirilmelerinde, takiplerinde ve elde edilen sonuçların analiz edilmelerinde dikkate almaları gereken ana kuralları göstererek; tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin uygulanmasını amaçlamaktadır¹⁶⁹. Amaçlanan kontrol sisteminin kurulması; hesap verilebilirliği, mali saydamlığı, kurumsallığı; liyakat ve uzmanlaşmaya dayalı görev, yetki ve sorumluluk paylaşımını; zamanında ve doğru veri edinebilme imkânını, stratejik kararların en doğru bilgiler ışığı altında alınabilmesini, etkin risk yönetimini; hata, hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesini sağlayacaktır. İyi bir yönetim modelinin temellerini oluşturan tüm bu özellikler, aslında birbiriyle doğrudan ya da dolaylı olarak bağlantılıdır. İç kontrolü oluşturan bileşenler ve bu bileşenlerin üzerine inşa edildiği standartların, yolsuzluk suçları ile olan ilişkilerinin ele alınacağı bu bölümde; herhangi bir bileşen ya da standardın, uygulama alanı olan idareye sağlayacağı bütün olumlu katkılarından ziyade, yolsuzluk suçlarının önlenmesi hususundaki önem ve kabiliyeti, odak noktası olacaktır.

3.1.İç Kontrol Bileşenleri ve Yolsuzluklar Üzerindeki Etkileri

İç kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkilerini ifade eden ve piramit şeklinde gösterilen COSO Piramidi, zamanla; iç kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri ile birlikte; iç kontrolün, hedefleri ve faaliyetleri olan ilişkilerini de gösteren bir küp şeklinde tanımlanmıştır. Bu küp, COSO Küpü olarak isimlendirilmektedir. Küp, üç boyutludur. İç kontrol sisteminin amaçları küpün dikey kısmında; faaliyetler, finansal raporlama ve uygunluk olarak yer almaktadır. Modelde küpün yatay kısmında ise Kontrol Çevresi, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi-İletişim ve İzleme bileşenleri yer almaktadır.

¹⁶⁹Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.



Şekil III - 1: COSO Küpü

Kaynak: Polat, Kerim, “Türkiye Büyük Millet Meclisinde İç Denetim Faaliyetleri”, Denetim Dergisi, 2014-14, s. 8. <<http://www.kidder.org.tr/wp-content/uploads/2015/01/14.-sayi.pdf>> (20.06.2016).

Bu bölümde yukarıdaki COSO Küpü’nde yer alan bileşenler, yolsuzluk suçları bağlamında tek tek ele alınacaktır. Çalışmanın anlaşılması ve konunun dağılması açısından, bileşenler; yolsuzluk suçları ile ilişkilendirilerek anlatılmaya çalışılmıştır.

3.1.1.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı bileşeni, iç kontrolün diğer bileşenleri için temel oluşturur, yani; iç kontrol sistemi bir bakıma, kontrol ortamı bileşenin üstüne inşa edilir. Bu bileşen, kurum çalışanlarında, iç kontrol bilincinin oluşması için gerekli kurumsal alt yapının oluşturulmasını öngörmektedir.

Kontrol ortamı bileşeni ile idare hedeflerinin bilindiği, görev ve sorumluluk paylaşımlarının yapıldığı, kurumsal yapının içselleştirildiği, personel yönetimi sisteminin objektif kriterlere bağlandığı, yöneticilerin ve personelin etik değerleri içselleştirildiği ve uzmanlaşmaya dayalı bir çalışma ortamı hedeflenir¹⁷⁰. Kontrol ortamı; kurumsal yapıyı, kurum kültürünü, kurumsal politikaları ve kurumsal yöntemleri içine

¹⁷⁰Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 7.

alır¹⁷¹ ve diğer tüm standartların temelini oluşturur. İç kontrol sisteminin işlerliği, kontrol ortamı bileşeninin etkinliği ile doğru orantılıdır.

Kontrol ortamı bileşenini oluşturan standartlar;

- Dürüstlük ve etik değerler.
- Misyon, örgüt yapısı ve görevler.
- Personelin yeterliliği ve performansı.
- Yetki ve sorumluluk devri

3.1.1.1.Dürüstlük ve Etik Değerler

Etik, genel olarak; toplumsal ölçekte gerçekleştirilen ve başkalarına etki edecek sonuçları olan davranışlar ve bu davranışları biçimlendiren düşünme süreçleridir. Etik, iyiyi ve ideal davranışları ortaya koymayı hedeflemektedir. İnsanların birbirleriyle olan ilişkilerinde neleri yapmaları ve nelerden kaçınmaları konusundaki sınırları belirler. Belirli bir alanda faaliyet gösteren kişilerin, bu faaliyetlerine ilişkin uymaları gereken kuralların belirlenmesi ve olması istenen davranışların irdelenmesi ise meslek etiğini oluşturur¹⁷². Kavram, kamu yönetimi bakımından ele alınacak olursa; kamu görevlilerinin uymaları gereken davranış standartlarını ve ilkelerini ifade eder, diyebiliriz.

Etik kavramının ne zaman ortaya çıktığını gösteren herhangi bir bulgu yoktur. Kavram, ilk çağda Antik Yunan felsefesi ile şekillense de, onu felsefeden sıyrıp ayrı bir alan olarak inceleyen ilk filozof Aristoteles'tir. MÖ 5. yüzyılda yaşayan Sofistler¹⁷³, etiğin ortak bir ölçütü olmadığını, izafi olduğunu savunsalar da; Platon ve Aristoteles gibi filozoflar, insanın sosyal bir varlık olmasından yola çıkarak, etiğin toplumsal bir

¹⁷¹Ertuğrul, A. Nilgün, "İç Kontrol İle Kurum Kültürünün Etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama", (Doktora Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Eskişehir (Türkiye), 2012, s. 12.

¹⁷²Kadıoğlu, Selim, Gülay Yıldırım, "Etik ve Tıp Etiği Temel Kavramları", C.Ü. Tıp Fakültesi Dergisi 29 (2), 2007, s. 76.

¹⁷³MÖ 5. ve 4. yüzyılda, siyasi ve toplumsal koşulların değişmesinin ve doğa felsefesinin iflasının ardından, Yunanistan'ın belli başlı şehirlerini gezerek parayla ders veren ve özellikle siyaset hayatında ve güzel konuşmada başarılı olmayı öğreten gezgin felsefecilerdir. En önemli savunucuları; Protagoras, Gorgias, Prodikos, Hippias, Antiphon, Thrasymakhos ve Kallikles'dir. "Sofist" kelimesinin Yunanca'daki karşılığı, "bilgili kişi" demektir. Sofistlere göre, herkesin kabul etmesi gereken genel doğrular yoktur ve doğru denilen şeyler insanlara göre değişir. Detaylı bilgi için bkz.. <<http://www.turkcebilgi.com/sofistler>> <http://dusundurensozler.blogspot.com.tr/2007/12/100-soruda-felsefe_4047.html> (22.06.2016).

mesale olduğunu savunmuşlardır¹⁷⁴. Etik, sofistlerin düşündüğü gibi izafiye eğer, ortak toplumsal kurallar oluşturmak nasıl mümkün olabilir ya da bir kimse için etik sınırlar içerisinde yapılan bir eylem, bu eylemden rahatsız olan veya hakkına tecavüz edildiğini düşünen başka bir kimse için etik değilse, bu sorun nasıl çözülecektir, diye düşünebiliriz. Bu tartışmalar, felsefe alanında çalışma yapan kimselerin konusu olabilir fakat özellikle kamu görevlilerinin uymaları gereken etik kuralların izafi olmadığından ve bütünü kapsayan ilkeler olduğundan şüphe duyulmamalıdır.

İdarelerin üst yöneticilerinden, hiyerarşik olarak en alt seviyeye kadar görev ifa eden personel davranışlarının, istenilen seviye ve kaliteye yükseltilmesi; dürüstlük ve etik değerler ilkesinin öncelikli konusudur. Bu doğrultuda, kamu görevlileri, faaliyetlerini; şeffaflık, objektiflik, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu menfaatlerine öncelik verme gibi etik davranış ilkeleri çerçevesinde sürdürmelidirler, demek doğru bir çıkarım olacaktır.

Yolsuzluk suçlarının önlenmesi açısından; kamu kurumları ya hukuka uygun bir şekilde kendileri etik kurallar belirlemeli ya da ortak ve üst bir akıl vasıtasıyla ortaya konan ve uyulması istenen etik kurallara riayet etmelidirler. Bu kurallar sayesinde, kamu güç ve yetkisinin kullanım sınırları, kamu yararı referans alınarak çizilmiş olur. Kamu görevlilerinin, buldukları statü itibarıyla yetki ve güçlerini kendi kişisel çıkarları lehine kullanmalarını engellemek ve kamu yararını gözardı ederek; eş, dost, akraba ya da ideolojik ve siyasi birlikteliklerin çıkış noktası olduğu ilişkiler lehine kullanmalarının önüne geçebilmek için, bu sınırların çizilmesi şarttır. Kamu görevlilerinin bütün enerjilerini, kamu yararı lehine kullanarak, kamu kaynaklarını vatandaşlar arasında ayırım gözetmeksizin ve ihtiyaçların şiddeti doğrultusunda tahsis etmeye çalışmaları, etik kavramının amaçları arasındadır.

Etik ilkeler, hukuk kuralları ile hem benzer ve hem de birbirlerini tamamlarlar. Bu ilkelerin, yazılı hale getirilerek uymayanlara çeşitli müeyyideler öngörülmesi caydırıcılık unsuru olacaktır. Mesela; kamu görevlilerinin hesaplarında meydana gelen artışların neden kaynaklandığının ve gayrimenkul edinimlerinin nasıl finanse edildiğinin memur tarafından izah edilmesini gerektiren kuralların belirlenmesi; şüpheli ve

¹⁷⁴Yaman, Abdulsemet, “Türk Kamu Yönetiminde Etik Uygulamaları ve Kamu Çalışanlarının Etik Değerlere Bağlılığının Değerlendirilmesi: İçişleri Bakanlığı Örnekleme”, (Doktora Tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Siyaset ve Sosyal Bilimler Bilim Dalı, Malatya (Türkiye), 2013, ss. 8-9.

olağandışı artışların inceleme altına alınarak, hukuka aykırı olası bir çıkar ilişkisinin ortaya çıkarılmasını ve cezalandırılmasını sağlayacaktır. Devlet memurlarının, kendi kurumlarının hizmet aldığı özel şirket çalışanları ile iş ilişkisi haricinde özel dostluklar, arkadaşlıklar kurmaları da etik dışı olarak değerlendirilebilir.

Özellikle yönetici konumunda bulunan ve kamu kaynaklarının kullanılması noktasında yetki sahibi olan kamu görevlilerinin, istihbarat ya da güvenlik faaliyetleri hariç olmak üzere, görev alanlarına ilişkin süreçleri kamuoyu ile paylaşması, şeffaf ve hesap verebilir bir anlayışla görevlerini sürdürmeleri gerekmektedir. Bu anlamda, şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramları da etik ilkeler içerisinde değerlendirilir. İç kontrol, etik değerlerin belirlenmesini, bu ilkelerin bütün personellere ulaştırılmasını ve personeller tarafından içselleştirilmesini hedeflemektedir. Etik değerlerin neler olduğunun belirlenmesi, eğer; kanun, yönetmelik, genelge ya da kurul kararı gibi ilgili idarenin hiyerarşik üstü ya da yasama organı gibi fonksiyonel olarak yürütmeden ayrı bir erk tarafından ortaya konacaksa; bu ilkelerin üst yönetimce sahiplenilmesi, içselleştirilmesi ve personellere aktarılması gerekmektedir.

Her ülkenin kendine özgü ve fakat genel anlamda birbirleriyle örtüşen etik kuralları vardır. Küreselleşme; askeri, ekonomik ya da siyasi alanlardaki uluslararası birliktelikler, etik ilkelerin gün geçtikçe ortak ifadeler ve vurgular sayesinde standartlaşmasını sağlamaktadır. Meseleyi Türk kamu yönetimi açısından ele alırsak eğer, mevzuatta yapılan bir düzenleme ile Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulmuş ve kamu görevlilerinin uymaları gereken birtakım etik ilkeler belirlenmiştir. Bu etik davranış ilkelerinden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kamu hizmeti bilinci, amaç ve misyona bağlılık, dürüstlük, tarafsızlık.
- Görev ve yetkilerin, menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması.
- Kamu kaynaklarının kullanımında savurganlıktan kaçınma.
- Hesap verme sorumluluğu, mal bildiriminde bulunma, saydamlık.

3.1.1.2.Misyon, Örgüt Yapısı ve Görevler

Çeşitli bilim dallarında meydana gelen hızlı gelişim ve dönüşüm süreçleri, kamu yönetimi disiplinini de etkilemiş; 1970’li yıllarda “Kamu Yönetimi”, 1980’lerde “Kamu

Politikası ve Yönetimi” olan disiplin, 1990’lardan sonra ise “Yönetişim” adını almıştır. Merkezi ve hiyerarşik iş bölümüne dayalı, kaynak ve yetkilerin tek merkezde toplandığı yönetim anlayışı terk edilerek; insan haklarının ön planda tutulduğu, performans esaslı, çok aktörlü, yönetsel esnekliklerin sağlandığı, uzmanlaşmaya dayalı ve vatandaş odaklı yönetişim anlayışına geçilmiştir. Kökenlerinin 16. yüzyıla kadar dayandığı yönetişim kavramının çıkış yeri Kuzey Avrupa’dır ve fakat İngiltere’de, Westminster¹⁷⁵ Modeli’ne karşı gösterilen tepkilerin sonucu olarak olgunlaşmıştır¹⁷⁶.

İdarelerin, yönetişim kavramı çerçevesinde modernize edilebilmesi ve etkin bir iç kontrol ortamı oluşturulabilmesi için, teşkilatları içerisindeki görev dağılımının belirlenmesi, hesap verme sorumluluğunun benimsenmesi ve bu mekanizmaların işleyişini sağlayacak raporlama sistemlerinin kurulmuş olması ve sorumlulukların¹⁷⁷ görevler ayrılığı ilkesi çerçevesinde belirlenmiş olması gerekmektedir. Özellikle katılımcılık ve uzmanlaşmaya dayalı etkin bir iletişim sisteminin öngörüldüğü yatay organizasyon yapılarının tercih edilmesi, kurum açısından yukarıda bahsi geçen kriterlerin sağlanması süreçlerini hızlandıracaktır¹⁷⁸.

Günlük, haftalık ya da aylık raporlamaların, dönemsel olarak yapılan dış denetim süreçlerinde tek tek incelenmesine imkân bulunmamaktadır. Oysa hesap verme mekanizmaları ve bunlara ilişkin raporlama sistemleri ile idare faaliyetleri, kurum personelleri tarafından sürekli olarak takip edilir. Bu şekilde faaliyetlerin devamlı bir şekilde raporlanması; personellerin, yolsuzluk suçlarına olan eğilimlerini büyük bir oranda kıracaktır. Yine iç kontrolün bir gereği olarak görev tanımlarının yapılmış olması, gri alanları bertaraf ederek; gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin yetki ve sorumluluk alanlarını net bir şekilde ortaya koyacaktır.

İdarelerin bazı faaliyetleri; kurumsal itibar, yolsuzluk riski ve gizli bilgilerin açığa çıkması ihtimali gibi nedenlerden dolayı; rutin faaliyetlerle kıyaslandığında, çok daha büyük önem taşımaktadır¹⁷⁹. Özellikle; büyük kaynak kullanımlarını gerektiren faaliyetlerin başlatılması talimatını verme yetkisi, kuruma ilişkin gizli bilgilere sahip olunmasını gerektiren görevler, toplum nezdinde stratejik bir öneme sahip olan ve

¹⁷⁵Westminster Sistemi; Birleşik Krallık’ın, demokratik parlamenter sistemine verilen isimdir. Bu sistem ismini İngiltere Parlamentosu’nun merkezi olan Westminster Sarayı’ndan almaktadır.

¹⁷⁶Özer, Mehmet Akif, “Yeni Kamu Yönetimi”, (1. baskı), Barış Kitapevi, Ankara 2012, ss. 360-362.

¹⁷⁷Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk, Uygulama-Yerine Getirme Sorumluluğu, Kontrol Sorumluluğu ile Denetim ve Raporlama Sorumluluğu.

¹⁷⁸Kamu İç Kontrol Rehberi,, s. 15.

¹⁷⁹A.g.e., s. 17.

kitleleri manipüle edebilecek düzeydeki kararların tartışıldığı ya da nihayete erdirildiği görevler; hassas ve kırmızı alanlar oluştururlar. Bu hassas görevler, bu görevleri ifa eden memurları, özellikle rüşvet ve irtikâp başta olmak üzere; yolsuzluk suçlarına yaklaştırır. Çünkü her zaman bu stratejik faaliyetlerin sonuçlarından faydalanmak isteyen ve memurlara menfaat temin ederek onları kendi lehlerine yönlendirmek isteyen çıkar grupları olacaktır. Bu hassas görevlerin belirlenerek, süreçlerin uzman personeller vasıtasıyla yerine getirilmesi ve sürekli olarak kontrol altında tutulması, bu alanda oluşabilecek risklerin önüne geçecektir.

3.1.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı

20. yüzyılın başlarına tekabül eden ve temelleri ABD’de atılan, düzensizlik ve kişiselliğin yerini alan akılcılık ve kural geliştirilmesi felsefesine dayanan sistemleştirici bakış açısı, insan kaynakları alanında öne çıkan başlıca gelişmedir¹⁸⁰.

Personel rejiminin düzensizliği ve kişisel menfaatlerin ön planda tutulması, idareler açısından kurumsallaşmanın önündeki en büyük engellerden bir tanesidir. İdareler, öncelikle personel yapısını ortaya koymalı ve yürüttüğü faaliyetler doğrultusunda ihtiyaçlarını belirleyerek insan kaynakları politikasını bu şekilde oluşturmalıdır. Özellikle, üst yöneticilere istihdam süreci konusunda geniş yetkilerin verildiği kurumlarda, bu sürece azami hassasiyet gösterilmelidir. Personele göre iş tanımı belirlenmemeli, ihtiyaçlar doğrultusunda personel aranmalıdır.

İnsan kaynakları yönetiminin temel unsurları arasında yer alan; işe alım sürecinin şeffaflığı, liyakat esaslılık, yükselme ve başarı kriterlerinin belirliliği sağlanabilirse; insan kaynakları politikaları, hukuka uygun ve adilane bir şekilde tesis edilmiş olacaktır. Mesela TV, internet siteleri, gazeteler vs. aracılığı ile yapılan işe alım ilanları, daha geniş kitlelere ulaşılmasını ve sürecin daha şeffaf olmasını sağlayacaktır. Aksi halde; işe alım, atama ve terfi süreçlerinde siyasi patronajın ön planda tutulması, söz konusu idareyi politik yolsuzlukların merkezi haline getirir. Sistemleştirilmemiş insan kaynakları yönetimi, yarattığı belirsizlik ortamı ile birlikte kamu görevlilerinin,

¹⁸⁰Wastı, S. Arzu, Behlül Üsdiken, “Türkiye’de Akademik Bir İnceleme Alanı Olarak Personel veya İnsan Kaynakları Yönetimi:1972-1999.”, Amme İdaresi Dergisi, 2002/35, (3), s. 6.

görevlerinde uzmanlaşarak terfi edebilme düşüncelerini köreltir. Güncellenmesine ve geliştirilmesine gerek duyulmayan mesleki beceriler, yerini; bir sonraki aşama olan “siyasal yandaş arama” faaliyetlerine bırakır.

İç kontrolün insan kaynakları yönetimine ilişkin altını çizdiği diğer bir nokta da, yöneticilerin; personel performansını iyileştirmeleri, işbirliğinin gerektirdiği uygun çalışma ortamlarını yaratmaları ve iletişim ağlarının geliştirilmesini, personelleri motive ederek çalışma koşullarının iyileştirilmesini sağlamaları gerekliliğidir¹⁸¹.

3.1.1.4.Yetki ve Sorumluluk Devri

Konun anlaşılması açısından öncelikle “yetki” kavramının izahını yapmak faydalı olacaktır. Bu konuda, H. Fayol¹⁸²; yetkiyi, emir verebilme hakkı ve itaat ettirme gücü olarak tanımlamıştır. Yetkiyi, kaynağına göre bir ayırım yapmak suretiyle; tecrübe, zekâ, erdemlilik gibi kişiliği belirleyen yeteneklerden meydana geliyorsa “kişisel”, eğer organizasyon yapısındaki statüden dolayı meydana geliyorsa da “biçimsel” olmak üzere iki sınıfa ayırmıştır¹⁸³.

Barnard’a göre ise yetki, bir örgütte; personeli veya ilgili kişileri, hareketlerini emre göre ayarlamaya sevk eden özelliktir ve biçimsel örgüt yapısında; örgüt üyelerinin çalışmalarını yöneten, diğer bir deyişle örgüt yönünden yapılması ya da yapılmaması gereken konuları belirleyen güçtür¹⁸⁴. Yetki devri ise bir kişinin ya da makamın, sahibi olduğu karar alma yetkisinin, başka bir makam ya da kişiye aktarılmasıdır. Bu devrin, geçerli olabilmesi ve sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için bazı şartları vardır. Yetki devri; kanunla öngörülmüş, yasaklanmamış ve kısmi olmalıdır, açık ve yazılı şekilde

¹⁸¹Kamu İç Kontrol Rehberi,, s. 18.

¹⁸²1841 İstanbul-1925 Paris, Fransız maden mühendisi ve maden işletmeleri yöneticisidir. Babası, Galata Köprüsü’nün yapımı sürecinde görev almıştır. Bu nedenden dolayı, 1841 yılında İstanbul’da doğmuştur. 1916 yılında yayımladığı, “Administration Industrielle Et Generale” adlı eseri ile fikirlerini bütün dünyaya duyurmuştur. Bilimsel yönetimin kurucusu olarak kabul edilen Frederick W. Taylor ile kıyaslandığında, yeterince takdir edilmediği ileri sürülebilir. Bunda, Taylor tarafından geliştirilip uygulanan sisteminin daha sonra özellikle Ford tarafından bir üretim yöntemi haline getirilmesi ve bir asra damgasını vuracak endüstriyel yapılanmaları oluşturmasının ve Fayol’un 1949 yılına kadar İngilizce’ye çevirisinin çok fazla yayılmaması vardır. Detaylı bilgi için bkz.. Henry Fayol, “Administration Industrielle Et Generale”, Adres Yayınları, Ankara 2012 (3), s. 11.

¹⁸³Irmak, Nagihan, “Henry Fayol, Yönetim Teori ve Yönetim Süreci”, s. 8.

<<http://www.maliyetis.com/wp-content/uploads/2010/05/HENRIFAYOL1.pdf>> (26.06.2016).

¹⁸⁴Barnard, Chester I., The Functions of the Executive, Harvard University Press, Massachusetts, USA, 1971, s.118.

yapılarak ilgililerine duyurulmalıdır¹⁸⁵. COSO Modeli bu maddelere ilaveten; iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerinin belirlenerek ilgililerine duyurulmasını, devredilen yetkilerin önemi konusunda farkındalık yaratılmasını, yetki devredilen personelin; bilgi, deneyim ve yetenek sahibi olmasını, yetkiyi kullanan personelin belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermesini ve yetki devredeninin ise bu bilgileri kendiliğinden de talep etmesini istemektedir¹⁸⁶.

Yetki devri, yönetici açısından iş yükünü azaltacağı gibi; bu yetkilerin devredildiği astların da uzmanlaşarak, devredilen yetkinin konusunu oluşturan iş ve işlemlerde tecrübe kazanmalarını sağlamaktadır. Geleceğin yöneticileri, bu devir sayesinde sorumluluk üstlenme, süreçlerin içinde pratikleşme ve risk yönetimi becerisi gibi konularda hazırlıklı olma fırsatı yakalarlar.

Astlara karşı güvensizlik ve kontrolü kaybetme korkusu, astların da karşılıksız risk almak istememeleri¹⁸⁷ gibi durumlar; idarelerde, yetki devri konusunda kurumsal isteksizliklere neden olmaktadır. İç kontrol sistemi; devredilen yetkinin sınırlarının açık ve yazılı olarak belirlenmesini, yöneticiler tarafından devredilen yetkiler çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin kontrol edilmesini ve yetki devrinin idare içinde teşvik edilerek gelenekselleştirilmesini öngörmektedir. Esasen ilk iki tavsiye, aynı zamanda yetki devri sonrasında oluşabilecek yolsuzlukların da önüne geçilebilmesini kolaylaştıran mekanizmalar yaratır. Üst, hem yetkilerini devrettiği astın işlemlerini kontrol eder ve hem de herhangi bir yetki tecavüzünü engellemek adına, sınırlarını açıkça belirlediği yazılı kaynaklarla bu devir işlemini gerçekleştirmiş olur.

Kurum içinde görev tanımları ve sorumluluklar net bir şekilde belli olmalı ve bu anlamda gri bir alan kalmamalıdır. Yetkilerin ve sorumlulukların iç içe karmaşık bir yapıda olması ve birbirinden ayırt edilememesi, iç kontrol mekanizmasının işleyişini engeller.

¹⁸⁵Gözler, Kemal, İdare Hukukuna Giriş, (6. baskı) Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2007, s. 119.

¹⁸⁶26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.”

¹⁸⁷Ak, Akın, “Türk Kamu Yönetiminde Yetki Devri ve Karşılaşılan Sorunlar”, Başbakanlık Uzmanlık Tezi, Ankara 2010, ss. 45-52.

3.1.2.Risk Değerlendirme

ILO¹⁸⁸ yönetim kurulunun 244. toplantısında alınan karara istinaden hazırlanan raporda, risk kavramı; yaşanması arzu edilmeyen olayların ortaya çıkma olasılıkları olarak ifade edilirken; Dünya Sağlık Örgütü ise risk kavramını, istenmeyen sonuçların gerçekleşmesi ihtimali veya bu ihtimalleri ortaya çıkaran faktörler, olarak tanımlamıştır¹⁸⁹ COSO da kavram için, bir olayın yaşanması ve bu olayın idare hedeflerinin gerçekleşmesi sürecini kötü etkilemesi olasılığı, ifadesini kullanmıştır.

Risk, en genel ifade ile idare hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek beklenmedik olaylar ve gelecekteki belirsizlikler, olarak tanımlanabilir. Başarılı bir yönetim modelinin ilk şartı, idarelerin; plan, program vs. gibi enstrümanlarla yol haritası çizerlerken, ortaya koydukları risklerin meydana gelme olasılıklarına ilişkin belirsizlikler hakkında doğru tespitler yapmaları ve bu belirsizlikleri yönetmeyi hedeflemeleridir. Bu belirsizliklerin sonuçları olumsuz olabileceği gibi ilgili idare açısından olumlu da olabilir. Burada önemli olan nokta, fırsatları idare lehine kullanabilecek, olumsuzlukları ise yöneterek idarenin amaçlarına ulaşmalarını sağlayabilecek doğru kararlar verebilmektir¹⁹⁰. Çünkü idareler, kendilerine tahsis edilen kaynakları, belirlemiş oldukları amaç ve hedeflerine ulaşmak için yürürlükteki hukuk kuralları çerçevesinde kullanmalıdırlar. Bu hukuki çerçeve, hem kaynakların kullanılması bakımından yetki, yer ve zaman tayini yaparken hem de nasıl kullanılacağı sürecini tayin eder. Kaynakların kullanımı için alınan kararlar, yürütülen faaliyetler, süreçler ve projeler, tabi olarak; iç ya da dış kaynaklardan doğabilecek riskleri de beraberlerinde getirirler. İdareler, misyon ve vizyonları¹⁹¹ doğrultularında, belirledikleri

¹⁸⁸Uluslararası Çalışma Örgütü ya da ILO (International Labour Organization), ülkelerdeki çalışma yasalarında ve bu alana ilişkin uygulamalarda standartları geliştirmek için kurulmuş bir organizasyondur. Merkezi İsviçre'nin Cenevre'dedir.

¹⁸⁹Özkılıç, Özlem, "Tehlike ve Risk Kavramları–Terminoloji", ss. 3-4.

<<http://www.onderakademi.com/blog/sempozyum-sunumlar/terminoloji.pdf>> (26.06.2016).

¹⁹⁰Tunç (İlknur), 2014, ss. 49-60.

¹⁹¹Burada; vizyon ve misyon kavramlarını açıklamak yararlı olacaktır. Vizyon; görüş, önsezi, hayal ve düş gibi anlamlara gelmektedir. İdareler için gelecekte olunması arzu edilen, ulaşılmak istenen durumdur. Yeterince açık olmalı, mükemmeli hedeflemeli ve organizasyonun başarısını kamçılmalıdır. Çok Katı olmamalı, belirli bir esneklik içermelidir. İstikrarlı ve yeniliklere açık olmalıdır. Detaylı bilgi için bkz.. Cengiz Demir, Mustafa Kemal Yılmaz, "Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2010/25 (1), ss. 69-88. Misyon; idarenin varlık sebebini açıklar. Yazılı olsun ya da olmasın bir felsefeyi belirtir. İdarenin stratejik amaçlarının nasıl gerçekleşeceği konusunda bir çerçeve belirler. Detaylı bilgi için bkz.. Selen Doğan, "İşletmelerde Vizyon

hedeflerine ulaşabilmek için, bu risklerini yönetebilmek zorundadırlar¹⁹². Bu nedenle 2001 yılında, yönetim ve risk yönetimi alanlarında; modernize edilmiş mevzuat ve standartlara gereksinim duyulmaya başlanmış ve bu nedenle COSO, risk yönetiminde kullanılabilir bir proje hazırlamaya başlamıştır. Bu proje, 2004’de, Enterprise Risk Management-Integrated Framework adı ile yayımlanmıştır. Bu çalışma, risk yönetimi kavramına odaklanmıştır¹⁹³ ve daha sonra; 2013 yılında, risk ve risk odaklı yaklaşımların önemi arttığı için çerçeve model tekrar güncellenmiştir.

Risk yönetimi kavramı, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine etki edebilecek olayların tanımlanmaları, değerlendirilmeleri ve uygun cevaplama yöntemlerinin belirlenmeleri doğrultusunda risklerin tespit edilmesi, risk stratejilerinin belirlenmesi; değerlendirilmesi, gözden geçirilmesi ve raporlanması süreçlerinden meydana gelmektedir¹⁹⁴. Risk yönetimi daha önceleri, farklı farklı alanlarda yönetilirken günümüzde bu anlayış değişmiştir. İdare çalışanlarının bir bütün olarak ele alındığı, stratejik ve kurumsal geniş aktivitelerin olduğu, idare risklerinin ortak bir şekilde tamamıyla değerlendirildiği kurumsal risk yönetimi kavramı ortaya çıkmıştır¹⁹⁵.

COSO, Kurumsal Risk Yönetimini; idareciler de dâhil olmak üzere tüm personellerden etkilenen, idarenin bütünü kapsayan, idareyi etkileyebilecek yaşanması muhtemel olayları tanımlayan, risk iştahları çerçevesinde bu olayları yönetebilmeyi amaçlayan, idare hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayan bir süreçtir, şeklinde tanımlanmaktadır¹⁹⁶. Kurumsal risk yönetimi çalışmaları; idarelerin stratejik planı, performans programı ve iş, faaliyet ve görev tanımlamaları süreçleri ile birlikte yönetilmelidir¹⁹⁷.

Kurumsal risk yönetimi, aşağıdaki dört madde üzerine oturtulabilir:

- Strateji: Misyonunu destekleyen üst düzey hedefler.
- Operasyonlar: Kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması.
- Raporlama: Raporlama sistemlerinin güvenilirliği ve ulaşılabilirliği.

ve Misyon Bildirisi Geliştirme ve Önemi Üzerine Bir Araştırma”, Amme İdaresi Dergisi, 2002/35 (1), ss. 143-145.

¹⁹²Kamu İç Kontrol Rehberi,, s. 22.

¹⁹³Saltık, 2007, s. 21.

¹⁹⁴Kamu İç Kontrol Rehberi,, ss. 20-22.

¹⁹⁵Güneş, Şule, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiyede Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama” (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul (Türkiye), 2009, ss. 11-13.

¹⁹⁶COSO’s Enterprise Risk Management–Integrated Framework Executive Summary, 2004.

¹⁹⁷Duran, Erdal, “Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları”, T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara 2013.

➤ Uygunluk: Yürürlükteki mevzuata uygunluk¹⁹⁸.

Yolsuzluk suçlarının işlenebilmesinin muhtemel veya müsait olduğu süreçler, faaliyetler ya da karar alma mekanizmalarına yön veren bireysel etik dışı davranışlar; yolsuzluk suçları bağlamında ilgili idarenin riskli alanlarını oluştururlar. Bu riskli alanların bertaraf edilmemesi ya da edilememesi; kamuoyu nezdinde ilgili idareyi itibarsız ve güvensiz kılar, yozlaştırır, faaliyetlerini etkisizleştirir. Vatandaşların, iş ve işlemlerini hızlandırabilme ya da gerçekleştirebilmeleri bakımından; rüşvet gibi suçları arttırır, kamu kaynaklarını aşındırır ve rüşvete meyilli olmayan vatandaşlar açısından alternatif, şahsi ve gayri hukuki çözüm yolları arayışına girmeleri için müşevvik bir etki yaratır.

Risk değerlendirmesi bileşeni,

➤ Planlama ve programlama

➤ Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi¹⁹⁹ standartları ile birlikte açıklanmaktadır.

3.1.2.1. Planlama ve Programlama

İç kontrol sisteminin varlığından söz edebilmek için; idarelerin, öncelikle hedeflerini belirlemeleri, bu hedeflere ulaşabilmek için kullanmaları gereken kaynakların yer aldığı plan ve programlarını ortaya koymaları ve gerçekleştirecekleri faaliyetleri bu plan ve program çerçevesinde oluşturarak; uygunluğunu takip etmeleri gerekmektedir²⁰⁰. İdareler bu sebeple stratejik plan hazırlarlar. Stratejik plan, bir idarenin, sistemli ve disiplinli olarak; mevcut durumunu, faaliyetlerini, hedeflerini ve önceliklerini değerlendirerek şekillendirmesi ve bu kavramların alt yapılarını oluşturan karar ve davranış biçimlerini üretmesidir. Stratejik plan, hedef ve stratejilerin belirlendiği, ölçülebilir kriterlerle performans takibinin yapıldığı ve ortaya çıkan sonuçların katılımcı bir biçimde değerlendirildiği bir süreçtir²⁰¹ ve idarenin bütün

¹⁹⁸COSO's Enterprise Risk Management-Integrated Framework Executive Summary, 2004.

¹⁹⁹Kamu İç Kontrol Rehberi,, ss. 22-23.

²⁰⁰A.g.e., s. 22.

²⁰¹Çoban A. Emre, A. Pamukçu, "Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği-Stratejik Planlama", Verimlilik Genel Müdürlüğü, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. <<http://slideplayer.biz.tr/slide/2285111/>> (22.12.2016).

kademelerinin görev ve sorumluluğundadır²⁰². Bu planlar, misyon ve vizyon oluşturabilmek, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptayabilmek; performans ölçümü yapabilmek, izleyebilmek ve değerlendirebilmek için katılımcı yöntemlerle hazırlanmalıdırlar. Yürütülecek faaliyet ve programların içeriği, bu faaliyet ve programların hangi kaynaklarla finanse edileceği ve bunlara ilişkin performans hedef ve göstergeleri ise performans programları vasıtasıyla planlanmalıdır²⁰³.

İdare faaliyetlerinin önceden planlanarak ortaya konması; çalışanların, enerjilerini bu plan ve programlar çerçevesinde kullanmalarını sağlar. Bu plan ve programların dışına çıkılması, aykırılıklar oluşturur. Zaten stratejik planlar, içerik olarak hukuka aykırı hedef ve süreçleri barındıramayacağı için; bu planlara bağlı kalmak, aynı zamanda iş ve işlemlerin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesini de sağlayacaktır. Stratejik plan ve performans programları doğrultusunda hazırlanan bütçeler, mücbir sebepler gibi bir takım hususlar göz ardı edilirse, gerçek rakamlara daha yakın olacaktır. Bütçenin; gerçeğe yakın, ayrıntılı, stratejik plan ve performans programlarına dayalı olarak hazırlanması, aynı zamanda; olası kayıp ve kaçakların da önüne geçilmesini sağlayacaktır. Çünkü aksi halde; kontrol edilemeyen, gerçekten uzak, abartılı harcamaların yer aldığı ve seçmen ya da siyasetçi talepleri yüzünden anlık hedeflerle donatılmış bütçeler, israf ve yolsuzluklara neden olacaktır.

3.1.2.2.Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Risklerin belirlenmesi, idarelerin; misyon, vizyon, kurumsal değerler ve stratejik amaçları göz önünde bulundurulmak suretiyle, hedeflerine ulaşabilmeleri süresince rastlayabilecekleri olası tehditler ya da fırsatların tespit edilmesidir²⁰⁴. İç kontrol sistemlerinin bir gerekliliği olarak, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı çerçevesinde, idareler; her yıl sistemli analizler yaparak, hedeflerine ulaşmalarını

²⁰²Steiner, George A., “Strategic Planning, What Every Manager Must Know”, New York 1997, s. 4.

²⁰³T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Programı Hazırlama Süreci, Şengül Koç, vd., 2009 Antalya. <<http://peb.bumko.gov.tr/Eklenti/5003,egitim20091pdf.pdf?0>> (10.09.2016).

²⁰⁴Sayıştay Başkanlığı Risk Yönetimi Rehberi, Temmuz 2006, s. 7.

tehlike altına alabilecek riskleri belirlemelidirler. Bu iç ve dış riskler, tanımlanarak değerlendirilmeli ve verilecek cevapları da içeren bir eylem planı hazırlanmalıdır²⁰⁵.

Risk değerlendirmesi yapıldıktan sonra, bu değerlendirmelerden elde edilen sonuçlar ışığında verilecek tepkiler belirlenir. Bu tepkiler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- a. Kaçınma (Faaliyet İptali):** Risklerin kaynaklandığı faaliyetlerden vazgeçerek, bu risklerin olumsuz etkilerinden korunma yöntemidir.
- b. Azaltma (Mücadele):** Riskler için belirlenen kontrol faaliyetlerini uygulayarak; risklerin etkilerinin makul seviyelerde tutulmalarının veya azaltılmalarının hedeflendiği yöntemdir.
- c. Paylaşma (Transfer Etme):** Risk olasılığının ve etkilerinin tamamen ya da kısmen paylaşılmasını veya bir kısmının; başka birey, firma, kurum ya da kuruluşlara aktarılmasıdır.
- d. Kabullenme:** Risklerin gerçekleşme olasılıklarına ve etkilerine karşı hiçbir işlemin yapılmamasıdır. Risklerin, kabullenilebilir seviyelerde olması durumunda herhangi bir kontrol faaliyeti yürütülmemesi ve risklerin olduğu gibi kabul edilmesidir. Bu durumda eğer riskler kabullenilebilir seviyenin üzerinde ise riskin engellenmesi için geliştirilecek mekanizmalar sınırlıdır ya da kontrol faaliyetlerinin maliyeti, sağlayacakları faydadan yüksek olacaktır²⁰⁶.

Risk değerlendirmeleri; idarelerin amaçlarına ulaşmalarını sağlayabilecek politikaları belirleme, bu politikaları uygulama ve sonrasında ise sonuçlarını değerlendirerek gerekirse bu politikaları revize edebilme sürecidir, diyebiliriz.

Bir idarenin, yolsuzluk suçları ile anılması ve hatta özdeşleştirilmesi, kamuoyu nezdindeki güvenilirliğini ve imajını sarsar. Toplum, bu suçları işleyenleri çoğu zaman birey olarak değil de üstlendikleri kamu görevleri ve mensubu olduğu idarelerin birer yansıması olarak değerlendirirler. İdareler, hedeflerine ulaşabilmek için yürüttükleri faaliyetler süresince yaşanılması muhtemel yolsuzluk risklerini tespit ederek, bu riskleri bertaraf edecek mekanizmaları planlamalıdır.

²⁰⁵Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 23.

²⁰⁶Sayıştay, 2006, s. 13.

3.1.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerini gerçekleştirmek ve bu hedeflere ulaşması süreçlerinde karşılaşılabileceği olası risklerle başa çıkmak için uygulanan kontrol politikaları ve prosedürleridir²⁰⁷. Henry Fayol, kontrol faaliyetlerini; her şeyin uygulanan plan ve talimatlara uygun bir şekilde ve belirlenen prensipler çerçevesinde yürütüldüğünü görmek, usulsüz işlemlere işaret etmek ve tekrarlamasının önüne geçebilme amacıyla hata noktalarını tespit etme prosedürleri olduğunu, vurgulamaktadır²⁰⁸.

Kontrol faaliyetleri, mali ve mali olmayan tüm kontrolleri içererek; idare faaliyetlerinin tamamı göz önüne alınarak; dizayn edilip, uygulanmalıdır. İdareler, belirledikleri riskleri karşılamak adına kendi kontrol yöntemlerini ortaya koyarak; bu yöntemleri, kurum personelinin ulaşmasını sağlayacak şekilde tasarlamalıdır. Özellikle yolsuzlukların önüne geçebilmek için, iş ve işlemleri faaliyete dökebilecek gerekli harcama talimatını verme, uygulama ve kontrol etme yetki ve görevleri, personeller arasında paylaşılmalı ve duyurulmalıdır²⁰⁹.

Kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmeleri için amaçlarına uygun olmaları, işlevsel sürekliliklerinin sağlanmaları, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan ilişkili olmaları gerekmektedir. Bu hedeflere ilişkin araç ve politikalar ise yetki devri, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, performans değerlendirmeleri, faaliyetler, süreçler ve eylemler ilgili incelemeler ve gözetim prosedürleri olarak belirlenebilir²¹⁰.

Yürütülen faaliyetlerin, bu faaliyetleri gerçekleştiren personellerden ayrı olarak kontrol edilmeleri, eksik ya da yanlış olan uygulamaların ortaya çıkarılarak raporlanmaları ve bu raporların yöneticilerle paylaşılması; yolsuzluk risklerini azaltıcı etkiler yaratacaktır. Önceki bölümlerde bahsettiğimiz üzere kontrol faaliyeti bileşeninin aşağıdaki standartlardan meydana gelmektedir. Fakat konuyu yolsuzluk suçları bağlamında ele aldığımız için, bu standartları başlıklar halinde değil de bir araya

²⁰⁷Saltık, 2007, s. 15.

²⁰⁸Hodgets, Richard M., Yönetim, Teori, Süreç ve Uygulama, Beta Basım Dağıtım A.Ş., 2. Baskı, İstanbul 1999, s. 240'dan aktaran, Özgür Çatıkkaş, "Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği", (Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı Doktora Programı, İstanbul (Türkiye), 2005, s. 3.

²⁰⁹Kamu İç Kontrol Rehberi,, s. 58.

²¹⁰Özeren, 2006, s. 24.

getirmek suretiyle yolsuzluk suçlarının önlenmesindeki etkileri ekseninde açıklamaya çalışacağız.

- Kontrol stratejileri ve yöntemleri.
- Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi.
- Görevler ayrılığı.
- Hiyerarşik kontroller.
- Faaliyetlerin devamlılığı.
- Bilgi sistemleri kontrolleri.

3.1.3.1.Kontrol Faaliyetlerinin Sınıflandırılması

Çok çeşitli kontrol faaliyeti tanımlamaları yapılabilir. Fakat bilgilendirme ve danışmanlık yapma gibi metotların kullanıldığı “yönlendirici”, istenmeyen sonuçların önlenmesine yönelik olarak yürütülen “önleyici”; hata, eksiklik ve yolsuzlukların ortaya çıkmasını sağlayan “tespit edici” ve bu sonuçların tekrar etmesini önlemeyi amaçlayan “düzeltici” kontrollerin sırasıyla açıklanması, kontrol faaliyetleri bileşeninin anlaşılması açısından yeterli olacaktır.

3.1.3.1.1.Yönlendirici Kontroller

Hedeflerin gerçekleştirilmesi amacına rehberlik eden yönlendirici kontroller, kurum personellerini belirli bir amaca yönlendirmek amacıyla ortaya konan uygulamalardır²¹¹. Kurum içinde etkin bir raporlama sisteminin varlığı, liyakat sistemine dayalı görev dağılımları, hukuka uygun ve de görevin gerekleri dikkate alınarak hazırlanan yetki devirleri, yönlendirici kontrollerin temellerini oluşturur²¹². Görüleceği üzere, görev dağılımlarının ve imza devirlerinin politik patronaj ilişkileri ekseninde değil de; deneyim, beceri ve liyakat sisteminin esas alınması suretiyle yapılması, yönlendirici kontrollerin bir gerekliliğidir.

²¹¹Kaya, Bertan, “Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri”, <<http://irc.com.tr/index.php>> (06.07.2016).

²¹²Kamu İç Kontrol Rehberi,, s. 60.

Etki işleyen bir raporlama sistemi de belirli periyotlarla gerçekleştirilen faaliyetlerin, özellikle yöneticilere, gerektiğinde kamuoyuna ve de süreci bir noktadan başka bir noktaya taşıyacak olan kurum çalışanlarına yol göstermesi, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması bakımından önemlidir. Raporlama ve bilgilendirme sistemleri; süreçlerin, ilgisi olan herkes tarafından bilinmesini ve takip edilmesini sağlayarak, karanlık noktalar oluşmasını engelleyecektir.

3.1.3.1.2.Önleyici Kontroller

İstenmeyen durumların meydana gelmelerini önleme amacını güden ve merkezi kontroller yerine idarelerce taahhüt aşamalarında yapılan; risk analizlerine dayalı, danışma niteliğindeki faaliyetlere, önleyici kontroller diyebiliriz²¹³.

Önleyici kontroller; yolsuzluk ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmaya ve raporlamaya yönelik ihbar prosedürleriyle, savcılık gibi kurum dışı yetkili mercilere usulsüz faaliyetlerin raporlanmasına yönelik prosedürleri içermekte ve iç kontrolün yolsuzlukla mücadele enstrümanları içerisinde yer almaktadır²¹⁴.

Önleyici kontrollere yolsuzluk bağlamında birkaç noktada değinebiliriz. Ön mali kontrol faaliyetleri, varlıkların fiziksel olarak korunması ve kayıtlarının güvenliği, bunlardan önemli olanlarıdır.

Ön mali kontrol faaliyeti, sadece işlemleri değil; bir bakıma, kararları da kontrol eden bir mekanizmadır. İdarenin varlıklarını, gelir ve giderlerini, giderlerinin hangi kurallara göre yapılacağını izah eden; danışma ve kontrol mekanizmasıdır. ”Ön Mali Kontrol” teriminden sadece kontrol ya da denetim ve teftiş anlamları çıkarılmamalı, bir rehberlik hizmeti akla getirilmedir. Ön mali kontrol birimlerince gerçekleştirilen tüm bu faaliyetler, mevzuatın ön mali kontrol için çizdiği sınırlar çerçevesinde; harcamaların ekonomik, etkili ve verimli olmasını gözetir. Kamu kurumlarından kendi bünyelerinde oluşturdukları bu birimlerde; ihale taahhüt evrakları, sözleşme tasarıları, yan ödeme ve kadro dağılım cetvelleri gibi belgelerin mevzuata uygunluğu ile birlikte kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanılıp-kullanılmadığı kontrol edilmektedir.

²¹³Uzunay, Vildan, “Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler”, T.C. Maliye Bakanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara 2007, s. 34.

²¹⁴Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 64.

İç kontrol sistemi, idare varlıklarının; ekonomik, etkili ve verimli olmakla birlikte mevzuata uygun olarak; edinilmelerini, kullanılmasını, kontrol edilmelerini, kayıtlarının saydam ve erişilebilir şekilde tutulmalarını ve kasıt, kusur veya ihmal sonucu kırılan, bozulan veya kaybolanların, ilgililerinden tazmin edilebilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasını öngörmektedir²¹⁵. Kayıt altına alınmayan ve ilgililerince sayma, tartma ya da ölçme gibi işlemlerle belirlenmeyen kurum varlıkları, kamu görevlilerinin bu varlıkları kendi menfaatleri doğrultusunda kullanma arzularını tetikler ve pratiğe dönüşen bu arzuların ispatı mümkün olmaz. İç kontrol sisteminin bir gerekliliği olarak, yukarıda bahsedilen iş ve işlemlerin sağlıklı bir şekilde görevlendirilmiş kişilerce gerçekleştirilmesi, bu alandaki yolsuzlukların ve kamu yararı göz ardı edilerek yapılan şahsi kullanımların önüne geçecektir.

3.1.3.1.3. Tespit Edici Kontroller

Tespit edici kontroller, önleyici kontrollerden sızan hata ve eksikliklerin yürütülen iş, işlem ve faaliyetlerin, tamamlandıktan sonra ortaya çıkarıldığı kontrollerdir.

Tespit edici kontroller risklerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin, gerçekleşmişse eğer; meydana gelen zararların tespitini yapar. Bu kontroller sonucunda engellenememiş hatalar ortaya çıkar ve buradan çıkan sonuçlar risklerin ileride gerçekleşme olasılığını azaltıcı bir etki yaratır²¹⁶. Mesela harcama talimatı niteliğindeki ihale onay belgesi düzenlenmesinden, teknik veya idari şartnamelerin hazırlanmasına kadar ya da yaklaşık maliyetin tespitinden ihale değerlendirme sonuçlarına kadar geçen bütün bu aşamaların herhangi birinde ya da daha fazlasında bir menfaat karışılığı yapılan gayri hukuki bir uygulamanın tespiti iç denetim birimlerince tespit edilebilir. Üst yöneticinin talimatı ile tüm bu süreçler, ön mali kontrol birimlerince de kontrol edilebilir ve bu birimlerce tespit edilen yanlış, hata ve eksiklikler; üst yöneticiye raporlanır. Bu şekilde yolsuzluk suçları tespit edilebilir ya da bu kontrollerin caydırıcı etkileri, bu suçların hiç işlenmemesini sağlayabilir.

²¹⁵Pehlivan, Nazlı, “Devlet Muhasebe Sistemi ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması”, (Yüksek Lisans Tezi), T.C. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Çorum (Türkiye), 2010, ss. 83-84.

²¹⁶Kamu İç Kontrol Standartları, <<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3836,kontrolfaaliyetleripdf.pdf?0>> (04.10.2016).

3.1.3.1.4.Düzeltilci Kontroller

Düzeltilci Kontroller, ilgili idare aleyhine gerçekleşen risklerin, istenmeyen sonuçlar meydana getirdikten sonra etkilerinin bertaraf edilmeleri amacıyla gerçekleştirilen kontrollerdir ve tespit edilen sorunların zamanında ve doğru olarak çözümlenmelerine yöneliktirler²¹⁷. Mesela idarenin yeni bir bilgi teknolojisi aldıktan sonra; eski sistemden aktarılan verilerin, yeni sistemdeki hali ile karşılaştırılması sonucunda hatalı bir aktarım yapılmış olduğunun tespit edilmesi ve gerekli değişikliklerin, onarımın vs. yapılması düzeltilci kontrollere örnek olabailir²¹⁸. Düzeltilci kontroller; önleyici ve tespit edici kontrollerin tamamlayıcısıdır.

3.1.3.2.Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Yöntemler

Görevler ayrılığı; yanlışlık, eksiklik ve yolsuzluk risklerini azaltabilmek amacıyla; faaliyetlerin, mali karar ve işlemlerin; onaylanmaları, uygulanmaları, kayıt ve kontrol edilmeleri görevlerinin; hiçbir personelin, bir işlemin bütün parçalarında yer almayacak şekilde paylaşılması ilkesidir²¹⁹.

Usulsüzlük ve yolsuzluk bağlamında incelenecek olursa; iç kontrol sistemi, yüksek riskleri olan bir faaliyetin; onaylanmasından, uygulanmasından, kaydedilmesinden ve kontrol edilmesinden, farklı farklı personellerin sorumlu olmalarını öngören kurallar ortaya koyarak²²⁰, birbirlerini kontrol eden mekanizmalar oluşturmayı hedeflemiştir. Çünkü işlem süreç ya da faaliyetlerin bir bütün olarak aynı personeller ya da personel grupları tarafından yürütülmesi, kontrol edilemez alanlar yaratarak, saydamlık ilkesini zedeler. Mesela bir iş devam ederken, işin denetiminde bulunan kontrol teşkilatı üyelerinin, iş sona erdikten sonra yapılacak olan muayene ve kabul komisyonlarında üye olarak görev alamaması; bu anlamda güzel bir örnektir. Tamamlanan işlerin, farklı kişi ya da komisyonlarca değerlendirilmeleri; yürütülen

²¹⁷A.g.e.

²¹⁸Kamu İç Kontrol Rehberi, ss. 43-44.

²¹⁹Taşpınar, Serhat, "Kamu Yönetiminde Görevler Ayrılığı İlkesi"
<https://www.malihakem.com/analizler/kamu-yonetiminde-gorevler-ayriligi-ilkesi_an144.html>
(10.07.2016).

²²⁰Kamu İç Kontrol Rehberi,, s. 62.

işlerin mevzuata ve sözleşmelere uygun bir şekilde tamamlanmasını sağlayıcı etkiler yaratır.

Çift imza yöntemi, bazı riskli durumların bertaraf edilebilmeleri için, bir işlemin ancak iki ayrı imza ile geçerli olmasının öngörüldüğü bir tekniktir. Üst yöneticilere sunulan atama emirleri, sözleşmeler ve ödeme emirleri gibi konularında uygulanabilir²²¹. Bu şekilde ikinci imzanın sahibi olan üst, astının işlemlerini de kontrol etme fırsatı bulmaktadır. Şüphesiz ki bütün iş ve işlemlerin, bu yöntemle yürütülmesi akılcı bir davranış olmadığı gibi zaman ve enerji kaybına da yol açacaktır. Mali işlemlerin büyüklükleri, mali olmayan işlemlerin ise stratejik önemleri dikkate alınarak; sonuç itibarıyla risk taşıyan kararlar bu şekilde kontrol altında tutulabilir.

Bir diğer yöntem olan yolsuzlukla mücadele prosedürleri belirlenmesi süreci ise faaliyetlerinde hukuka uygun ve erdemli davranma hususunda üst yönetim taahhüdünün detaylı politikalarla somutlaştırılmasıdır. Yolsuzluk olgusunun, değişken ve formunu yenileyen özelliği göz önüne alınacak olursa; bu prosedürlerin belirli bir zaman dilimine ait olmaması ve ucu açık olarak tasarlanması gerekmektedir²²². Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin tespit edilmesini ve raporlanmasını hedefleyen bu prosedürler; ihbar, savcılık gibi kurum dışı yetkili mercilere usulsüz faaliyetlerin raporlanması ve önleyici kontroller gibi yöntemleri kapsamalıdır. Yöneticiler bu prosedürleri belirleyerek, belirli aralıklarla kontrol etmelidirler²²³.

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren, girdilerde değişiklik yapılmaksızın, kurumsal sistemlerin yeniden düzenlenmesi yöntemine dayalı olarak verimlilik artışının sağlanmasını hedefleyen yeni yönetim modelleri ortaya çıkmıştır. Max Weber, Taylor ve Elton Mayo gibi yönetim teorisyenlerinin öncülük ettiği bu yaklaşımlar; idareler açısından kıt kaynakların daha verimli kullanılmaları ve hesap verme zorunluluğu çerçevesinde en önemli gereklilikleri oluşturmaktadırlar. Bu yaklaşımlar; kurumsal bürokrasiyi, kurumsal ilişkileri ve iletişim kavramını geliştirerek, idarelerde yürütülen resmi iletişimde de belge sistemlerinin oluşmasını sağlamıştır²²⁴. Resmi yazışmaların ve

²²¹ Acar, Şafak Birol, "Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri", Bolu 2013, <<https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7417,2-risk-yonetimi-teknik-ve-uygulamaları---safak-birol-acar.pdf?0>> (17.12.2016).

²²² "Özel Sektörde Yolsuzlukla Mücadele Rehberi", Uluslararası Şeffaflık Derneği, İstanbul 2016, s.14.

²²³ Kamu İç Kontrol Rehberi, ss. 63-64.

²²⁴ Kavrakoğlu, İ., Kalite (Cep Kitabı), İstanbul: Kal-Der., 1995, s. 6 ve Özveren, M., Toplam Kalite Yönetimi: Temel Kavramlar ve Uygulamalar, İstanbul: Alfa Yayınları, 1997, s. 96'dan aktaran, Özgür Külcü, Hande Uzun Külcü, "Belge Yönetiminde Program Geliştirme: Belge Yönetimi Kapasite

arşivleme sistemlerinin sağlıklı bir şekilde işlemesi; yolsuzlukla mücadele kabiliyetini artırır, memurlar açısından yetki görev ve sorumluluk paylaşımları geriye dönük ortaya çıkarılabilir ve bu kayıtlar yolsuzluk yapma isteğini törpüler, saydamlığı sağlar. Arşivleme sistemi ilgili idarenin hafızası gibi bir işlev görür ve ihtiyaç halinde kanıt niteliği taşır. İş akışlarını güvenli bir hale getirerek, bu akışlara istenildiği zaman erişilmesi kolaylığını sağlar.

3.1.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim bileşeni, idare faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli olan bilginin; ilgililerine ve yöneticilere, daha önceden belirlenen formatlar çerçevesinde ve tutarlı bir zaman dilimi içerisinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim, bilişim, teknoloji, kayıt, raporlama ve kontrol sistemlerini kapsamaktadır²²⁵. Bilgi ve iletişim; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme arasındaki ilişkiyi, bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlamayı hedefleyen bir bileşendir²²⁶.

Bilgi ve iletişim mekanizması; performans takibi yapılabilmesini, etkin bilgi ve iletişim sistemleri oluşturulabilmesini, saydamlık ve hesap verebilirliği artırılmasını, gerçekleştirilen iş ve işlemlerin kayıt altında tutulmasını, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesini ve tekrarlarının engellenmesini sağlamaya yönelik refleksler oluşturur. İç kontrol mekanizmalarının işlevselleştirilmesi amacına hizmet ederek; yönetici ve personellerin zamanında ve doğru karar alabilmelerini, bunları uygulayabilmelerini, hedeflerine ulaşabilmelerini ve yolsuzluk riskinin bertaraf edilerek saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasını amaçlamaktadır.

Bu bileşeni oluşturan bilgi ve iletişim, raporlama, kayıt ve dosyalama sistemi; hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi standartları yine yolsuzluk suçlarının önlenmesine yönelik olarak oluşturdukları refleksler doğrultusunda ele alınacaktır.

Değerlendirme Sistemi (Program Development At The Records Management: Records Management Capacity Assessment System)", Bilgi Dünyası Dergisi, 2009/10 (2), s. 265.

²²⁵Tümer, Sumru, "İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Uygulanması İçin Ayrı Bir Birime İhtiyaç Vardır.", Güncel Mevzuat Dergisi, Ankara 2010 (60), s. 50.

²²⁶Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 75.

3.1.4.1.Kurumsal Bilgi

Bilginin kavramsal olarak incelenmesi, MÖ 7. yüzyıla kadar uzanmaktadır ve Yunan Uygarlığında, felsefenin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkmıştır. Bilim ve teknoloji alanında kaydedilen ilerlemelere kadar, felsefenin inceleme alanı içerisinde olan bilgi, sonrasında; alet, süreç, yöntem ve ürünlerin geliştirilmesi için kullanılmıştır²²⁷.

Bilginin; zamanlı, erişilebilir, anlaşılabilir, eksiksiz, doğru ve güncel olması gerekmektedir. Fakat her “bilgi” idare faaliyetlerini yönlendirmesi ya da şekillendirmesi bakımından güvenilir değildir. Bilginin güvenilirliği; iş ve işlemlerin anında kaydedilmesi, sınıflandırılması ve doğruluğunun test edilmesi ile mümkündür. İç kontrol, genel yargının aksine; mali bilgiler ile mali olmayan bilgilerin de elde edilmesi, sınıflandırılması, kaydedilmesi, kullanımı ve raporlanmasını işlemlerini içermektedir²²⁸.

Kurumsal bilgi ise sistematik araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden meydana çıkan; gözlem, deneyim ve uzmanlıkların bireysellikten kurumsallığa aktararak paylaşıldığı bilgi türüdür. Etkin kullanımı ile hedeflenen sonuç, idare içerisinde güçlü bir iletişim ağı kurabilme ve ortak amaçlara hizmet etme noktasında yarar sağlayarak faaliyetlerin gerçekleştirilebilme becerisini artırmaktır. İletişim, örgütsel bilginin kullanılmasında en önemli araçtır ve aslında örgütsel bilgi de iletişimi kuvvetlendirerek bilginin paylaşımını kolaylaştırır²²⁹. İletişim ve bilgi birbirlerini besleyen iki kavramdır.

Kurum çalışanlarının, bilgiyi sağladıkları kanallara güven duymaları gerekmektedir²³⁰. Kurumsal anlamdaki bu güven duygusu ortamı, bilişim sistemlerinin politik patronaj ilişkilerine dayalı bir düşünce ile istihdam edilen kimseler tarafından tesis edildiği alanlarda her zaman elde edilemeyebilir. Bu sistemlerden alınan verilerin, yorumlanması ya da ilgililerine zamanında ve doğru olarak iletilmesi de ancak liyakat esasına dayalı kurumsal yapıların mevcut olduğu sistemlerde gerçekleştirilebilir. İç kontrol sisteminin; liyakat, etik değerler, dürüstlük, personel performansının ölçülmesi gibi enstrümanları etkin işledikçe geleneksel ilişkilere dayalı kadrolaşmaların önüne geçilebilir.

²²⁷Drucker, Peter F., Kapitalist Ötesi Toplum, İnkılap Kitapevi, 1994, s. 53'den aktaran, Ahmet Ağır, “Bilgi Yönetimi Sistemleri ve Eğitimde Bilgi Yönetimi Sistemi Uygulaması”, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İletişim Ana Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye), 2005, s. 4.

²²⁸Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 78.

²²⁹Özer, Mehmet Akif, 21. Yüzyılda Yönetim ve Yöneticiler, (1. baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2008, ss. 61-66.

²³⁰A.g.e., s. 61.

3.1.4.1.1.Kurumsal Bilginin Yönetimi

Bilgi yönetimi, sahip olunan her türlü bilgi kaynağına yeni anlamlar ilave edip yorumlayarak bilginin üretilmesi, çoğaltılması, kullanılması, paylaşılması ve muhafaza edilmesi evrelerinden oluşan bütünsel bir süreçtir. Bireylerin kişisel becerilerini geliştirmelerinde, örgütlerin ise kurumsal iş süreçlerini düzenlemelerinde ve daha verimli hale getirebilmelerinde yararlanabilecekleri bir disiplindir²³¹. Bilgi ve yönetim kavramlarının bir araya gelmeleri ve bilgi yönetimi kavramının ortaya çıkması; bilginin önemli bir kurumsal kaynak ve yönetilebilir olmasının gerekliliğinden ileri gelmektedir²³².

Bilginin kaydedilmesi, muhafazası, dağıtılması ya da ulaştırılması faaliyetlerini, geleneksel bilgi yönetimi olarak adlandırırsak eğer²³³; bilgi yönetimi kavramını çok eski uygarlıklara dayandırabiliriz. MÖ 4000 yıllarına kadar uzanan geniş bir yelpazede; Sümer ve Akad saray arşivleri, günümüz Suriye topraklarında yer alan Ebla krallığına ait tabletler ve de bilginin muhafazası için yapılan ve içerisinde el yazması 500.000 civarı eser barındıran MÖ 3 yüzyıla ait Mısır İskenderiye kütüphanesi gibi büyük antik kütüphaneler²³⁴, bu düşüncemize örnek teşkil edebilirler.

Modern bilgi yönetimi kavramı, 1990'lu yılların başlarında ortaya çıkmıştır diyebiliriz. O dönemlerin bakış açısı ile bilgi yönetimi; organizasyon bilgi ve verilerinin düzenlenmesi çerçevesinde şekillenmektedir. Bu tanım günümüzde kabul görmemektedir. Başka bir genel tanımlama ise bilgi yönetimini; bilginin toplanması, dağıtılması ve etkili bir şekilde kullanılması olarak ifade etmektedir. Gartner Grup²³⁵ ise bilgi yönetimi için günümüzde yaygın bir şekilde kullanılan organizasyon verilerinin

²³¹Odabaş, Hüseyin, "Bilgi Yönetimi ve Yüksek Öğrenim Kurumlarında Kurumsal Açık Erişim", XIII. Türkiye'de İnternet Konferansı, 22-23 Aralık 2008, ss. 1-2.

²³²Özdemirci, Fahrettin, Cengiz Aydın, "Kurumsal Bilgi Kaynakları ve Bilgi Yönetimi", Hakemli Yazılar, Türk Kütüphaneciliği Dergisi, 2007/21 (2), ss. 66-67.

²³³Ağır, 2005, s. 48.

²³⁴Ives, vd. "Knowledge Management: An Emerging Discipline With A Long History", Journal of Knowledge Management, 1997/1, (4), s. 269.

²³⁵Gartner Grup, 1979 yılında Gideon Gartner tarafından Amerika'da kurulmuş ve 85 ülkede 5.300 çalışanı ile faaliyette bulunan bir araştırma kuruluşudur. Bilgi teknoloji ürünleri üzerinde, araştırma ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Büyük çaplı şirketlerin bilgi teknoloji yöneticileri, kamu kuruluşları, teknoloji şirketleri tarafından takip edilen bir değerlendirme kuruluşudur. Teknoloji ürünü geliştirilmesi, alımı ve kullanımı sürecinde karar verme aşamasında başvurulabilecek önemli bir otoritedir. Detaylı bilgi için bkz., <www.kurumsalbtstratejisi.wordpress.com> (14.07.2016).

tanımlanması, toplanması, değerlendirilmesi geri kazandırılması ve paylaşılmasını içeren ve bunları teşvik eden bir disiplin, tanımlamasını yapmıştır²³⁶.

Bilgi yönetiminin bir disiplin olarak ortaya çıkması, bilgi teknolojilerinin kullanılmaya başlanması ile paralellik göstermektedir. Bu nedendir ki; bilgi yönetimi çalışmalarının büyük bir çoğunluğu, bilgi teknolojileri araştırmalarının üzerinde şekillenmektedir. Bilgi yönetiminin amacı, üretilen bilginin idare amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olması; kolaylaştırması ve sağlam verilere dayandırılmasıdır²³⁷. Etkin bir şekilde işleyebilmesi için, bütün organizasyonun aktif birer katılımcı olması gerekmektedir.

Bilgi yönetiminde, zaman ve yön doğru bir şekilde seçilmelidir. İdarenin muhasebe işlemlerine ait verilerin, insan kaynakları departmanı ile paylaşılması; bilgi aktarımı ya da bilgilendirme olarak düşünülemez. Başka bir husus ise belirli bir zaman dilimi içerisinde değerlendirilmesi ve idare faaliyetleri ile alakalı stratejik kararlara esas oluşturması beklenen bir bilginin, gecikmeli olarak paylaşılmasının da bilgi aktarımı ya da bilgilendirme olarak değerlendirilemeyeceğidir.

3.1.4.2.Kurumsal İletişim

Geleneksel bilgi, "kabullenilmiş gerçek inanç" olarak tanımlanabilir. Geleneksel batı epistomojisinde (bilgi bilim); gerçeklik, bilginin önemli bir temel özelliğidir. Bilgi, kişi ve organizasyonların sosyal ilişkileri içerisinde ortaya çıktığı için değişkendir. Belirlenmiş zaman ve mekâna dayalı olduğu için bağlama/içeriğe özeldir. Belirli bir bağlama oturtulmadığı sürece ise bilgiden değil, sadece veri aktarımından söz edebiliriz. Mesela 123 ABC Sokağı, sadece veridir ve belirli bir konuya ilişkin olmadığı sürece bizim için bir şey ifade etmez. Fakat bir arkadaşımızın 1234 ABC sokağında oturuyor olması bizim için anlamlı bir bilgidir. Çünkü veri ancak insanların inanç ve bağlılıklarıyla şekillendiği ve bir konuya/bağlama oturtulduğu zaman bilgiye dönüşür.

²³⁶Koenig, Michael E. D., "What Is Knowledge Management? Knowledge Management Explained", 2012. <<http://www.kmworld.com/>> (03.07.2016).

²³⁷Ince, Nesrin, "Kamu Kurumlarında Bilgi Yönetimi: Ekonomi Alanındaki Kurumlar", (Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2002, ss. 58-59.

Bundan dolayıdır ki bilgi, ilişkiseldir²³⁸. Verilerin anlamlı olabilmesi ve bilgiye dönüşebilmesi için; ilişkili olan ya da ihtiyacı olanlara zamanında aktarılması gerekmektedir ki; bu durum da, iletişim kavramının önemine işaret etmektedir.

İletişim kavramı, Latince'deki Communicato sözcüğünün karşılığıdır ve 14. yüzyıl Fransa'sında, Merkantilizm'in de etkin olduğu yıllarda, "ticaret ve ilişki" kavramlarına karşılık gelecek şekilde kullanılmıştır ve toplumsal düzeyde nitelikli etkileşimi, değiş tokuşu ve paylaşımı içerir²³⁹. İletişim, anlamları bakımından uzlaşmış simgeler vasıtasıyla, farklı zamanlarda ve mekânlarda gerçekleşen bilgi, düşünce ve duyguların aktarılması ve alışverişi²⁴⁰ ya da kurumsal yapının düzenli işleyişini sağlayan bir araç; öğrenme, anlama ve kendini anlatma gereksinimlerinin karşılandığı bir süreç; organizasyonun bütünlüğünü sağlayan bir sinir sistemi, şekillerinde tanımlanabilir²⁴¹.

İç kontrol, bilgi ve iletişim standardının iletişim bileşeni çerçevesinden incelenecek olursa; kavramı, büyük oranda kendi iç mekanizmaları arasındaki bilgi alışverişi sistemleri üzerinden açıklamak daha faydalı olacaktır. Bu sebeple, öncelikle kurumsal iletişim kavramını açıklamak, konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Kurumsal iletişim, bir idarenin; faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayabilmek, bu faaliyetlere etkinlik kazandırabilmek; amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli olan yönetim süreci içinde, kurumu oluşturan birimler ve personeller arasında bilgi akışını, entegrasyonu, izleme ve değerlendirebilme kabiliyetini, karar almayı ve denetimi gerçekleştirebilmek amaçlarıyla belli kurallar içinde gerçekleşen bilgi alışverişi, paylaşımı ve raporlama süreçleridir²⁴². Bilginin, kurum içinde yatay ve dikey olarak ya da kurum dışındaki ilgili kişi, idare ve mercilere, uygun vasıtalar aracılığı ile iletilmesini ifade eder²⁴³.

İç kontrol, idarelerce; yöneticilerin, çalışanların ve kamuoyunun ihtiyaç duyabileceği bilgi çerçevesinde yönetilebilen ve profesyonelce koordine edilmiş bir iletişim sisteminin kurulmasını öngörmektedir. Birim ve personellerin performans

²³⁸Nonaka, vd. "SECI, Ba AndLeadership: A Unified Model of Dynamic Knowledge Creation", Long Range Plannig, 2000/33, (1), s. 7.

²³⁹Usluata, Aysel, İletişim, İletişim Yayınları, İstanbul 1994, s. 13.

²⁴⁰Mestav Mestav, Osman, "İletişim", Adnan Menderes Üniversitesi İletişim Ders Notları, <<http://www.akademik.adu.edu.tr/myo/cine/webfolders/File/ders%20notlari/iletisim.pdf>> (10.11.2016).

²⁴¹Sabuncuoğlu, Z. ve M., Tüz, Örgütsel Psikoloji, (3. baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa 2001, ss. 65-66.

²⁴²Solmaz, Başak, "Söylentilerin Kurumsal İletişim Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği", (Doktora Tezi), T.C. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Reklamcılık ve Halkla İlişkiler Anabilim Dalı, Eskişehir (Türkiye), s. 83

²⁴³Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 75.

değerlendirmelerinin yapılabilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi, kamu kaynaklarının; ekonomik, etkili ve verimli olarak kullanılabilmesi için, etkin bir iletişim sisteminin varlığı şarttır. İletişim; kurum içi, kurum dışı, sözlü, yazılı veya elektronik olarak gerçekleştirilebilir ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde yönetime geri bildirim mekanizmaları oluşturarak, karar alınması aşamalarında etkin bir rol üstlenir²⁴⁴. Etkin kurumsal iletişim; idare ile alakalı bütün faaliyetlerin, planların, vizyon ve alınan kararların başarılı olarak uygulanması, bunlara ilişkin bilgilerin ilgililerine ulaştırılması, personel psikolojisinin örgüt amaçlarına uyarlanması ve saptanan hedeflere ulaşılabilmesi için motive edilmeleri konusunda yararlar sağlar²⁴⁵.

Personeller arasındaki iletişim eksikliği, iyi ilişkilerin gelişmesini engelleyerek; motivasyon bozukluklarına neden olur. Düşük motivasyon ise verimlilik ve kaliteyi aşağı çeker, nitelikli insan gücünün idareye kazandırılmasını zorlaştırır ve kurumun mevcut uzman personellerini dâhi kaybetmesine sebep olabilir. İletişim ağının zayıflığı ve bilgi alışverişinin yetersizliği, yolsuzluk suçlarını işleyen kimseler lehine kurumsal zaafı oluşturur. Raporlama sistemlerinin de işlerliğini zayıflatan iletişimsizlik hali; birimlerin, kişilerin, iş ve işlemlerin izole bir hale gelerek gözetim ve denetimden uzak yapılara dönüşmesi sonucunu doğurur. Bu sebeple iç kontrol sistemi, kurumsal iletişim ağının modern tekniklerle ve etkin bir şekilde oluşturulması ile daha işler hale gelecektir.

3.1.4.3.Raporlama

COSO, 1985 yılında hileli finansal raporlama konusunda Ulusal Komisyon'un desteğini sağlamak için kurulmuş bağımsız bir girişimdir. Hileli finansal raporlamaya neden olan; ihmal edilmiş ya da dikkatsizlikten kaynaklanan unsurlar üzerinde çalışarak; halka açık şirketler, bağımsız denetçiler, Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) gibi aktörler için tavsiyeler geliştirmektedir. 1992 yılında yayımladığı Internal Control - Integrated Framework (İç Kontrol Bütünleşik Genel Çerçeve) başlıklı raporun

²⁴⁴A.g.e., ss. 75-86.

²⁴⁵Şahin, Ali, "Türk Kamu Yönetiminde Yönetiş İletişim ve Bu Konuda Düzenlenen Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", Maliye Dergisi, Ocak- Haziran 2007 (152), s. 84.

üçüncü bölümü, iç kontrole ilişkin raporlama yapılmasını öngörmektedir²⁴⁶. Kısacası, COSO'nun asıl misyonunun, hileli finansal raporlamaya neden olan faktörleri tanımlamak ve bunları bertaraf etmek²⁴⁷ olduğunu vurgulamak; raporlama kavramının öneminin anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

Raporlama; tutarlı ve güvenilir olması şartıyla; etkin bir iletişim, kontrol ve bilgilendirme aracıdır. Karar alıcıların; ilgili mercilerden bilgi ve görüş almak, birimlerin çalışma ve etkinliklerini izlemek, kontrol etmek; gerçekleştirilen uygulamaları ölçmek, değerlendirmek ve gerektiğinde müdahale etmek için kullandıkları bir mekanizmadır.

Politika, program, faaliyet ve projelerle ilgili mali ve mali olmayan bütün bilgiler ve sonuçlar; yazılı veya sözlü olarak ilgili birimlere, belirli periyotlarla bildirilmelidir. Özellikle yöneticiler için hazırlanan raporların; risk yönetimi ve izleme fonksiyonlarının işlevselliği açısından; doğru, kısa ve öz olması gerekmektedir. Burada ikili bir ayrıma giderek; hiyerarşik kademeler arasındaki raporlamanın dikey, aynı kademede yer alan personel arasındaki raporlamanın ise yatay raporlama olarak isimlendirildiğini söylemek faydalı olacaktır. Kurum dışı raporlama ise bu iki yöntemden bağımsız olarak, kamuoyuna²⁴⁸ ya da devletlerin kendi kamu yönetimi sistemleri içerisinde var olan ilgili bakanlıklara, sayıştaylara ya da hukuk kurallarınca emrolunan ilgili birimlere gönderilmesi sistemidir.

Saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda; amaç, hedef, faaliyetler ve bunlara ilişkin sonuç ve göstergelerin, mali verilerle desteklenerek raporlanması, kaçak ve kayıpları bertaraf edici bir etkiye sahip olacaktır. Raporlama, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin işlerliğini etkinleştirir. Bu yönüyle, yolsuzluk suçlarını engelleyici bir mekanizmadır.

²⁴⁶Çatıkkaş, 2005, ss. 17-34.

²⁴⁷Yurtsever, Gürdoğan, Bankacılığımızda İç Kontrol, Türkiye Bankalar Birliği, (yayın no: 256), Graphis Matbaa, İstanbul 2008, s. 30.

²⁴⁸Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 89.

3.1.4.4.Yolsuzlukların Bildirilmesi

Bir idarede, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin var olabilmesi ve yolsuzlukların önlenmesi için, yolsuzlukların ilgili birimlere bildirilmesine imkân tanıyacak yöntemler belirlenmelidir. Bu bildirimlerin sadece mali işlemlerden ibaret olarak algılamak, tam anlamıyla doğru bir çıkarım olmayacaktır. Çünkü etik değerlerin ihlali, kamu görevlilerinin patronaj ilişkilerinden dolayı hak kaybına uğramaları ve nihayet usulsüzlük ve yolsuzluklar da bu bildirimlerin konusunu oluşturabilirler.

İdareler, iç kontrol çerçevesinde oluşturdukları raporlama mekanizmaları ve yasama meclisince ortaya konan hukuk kuralları çerçevesinde, ihbar ve bildirim yöntemleri belirlemelidirler. Hangi durumların ihbar edilmesi gerektiği, ihbar edenin güvenlik ve gizliliğinin nasıl sağlanacağı, ihbar usulünün aşamaları ve ihbarların nasıl değerlendirileceği²⁴⁹ belirlenmeli ve kurum personelleri tarafından, bu düzenlemeler içselleştirilmelidir. Yolsuzluk suçlarının ihbar edilmesi ve gereği yapılmak üzere yetkililerine bildirilmesi teşvik edilmelidir. Yolsuzlukların önlenmesi açısından, ihbarların ciddiye alınması ve gizlilikle yürütülmesi esastır. Bununla birlikte; kamu görevlileri aleyhine, kişisel kin ve nefret duyguları ile hareket etmek suretiyle asılsız ihbarda bulunanların ise cezalandırılması gerekmektedir ki herhangi bir suça bulaşmamış olan kamu görevlileri; yolsuzluk gibi, toplum içerisinde ayıplanmalarına ve dışlanmalarına neden olan bir suç ile anılmasınlar.

3.1.5.İzleme

İzleme; iç kontrol mekanizmasını oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim standartlarının, etkinlik düzeyinin değerlendirilmesini sağlayan standarttır. Bu standart ile ulaşılmak istenen hedef; iç kontrol sisteminin kurgu, yönetim ve etkinlik özelliklerinin; pozitif ve normatif değerlerin ortaya konulması suretiyle, istenilen yapıya kavuşturulmasıdır.

İzleme fonksiyonu, iç kontrol sisteminin istenilen performansı gösterip göstermediğinin kontrolünü sağlar. Faaliyetlerin yürütüldüğü esnada, yöneticiler ve bu

²⁴⁹A.g.e., s. 91.

faaliyetleri yürütenleri denetlemekle görevli olan yetkililer tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetleri ile iç denetim birimlerince, faaliyetlerden bağımsız olarak gerçekleştirilen kontroller, izleme fonksiyonunun unsurları olarak sayılabilir²⁵⁰.

İzleme, hem idare faaliyetlerinin etkili bir şekilde sürdürülmesi ve ayrıca iç kontrol sisteminin istenilen düzeyde işleyebilmesi bakımından önemli bir bileşendir. İdarecilerin, stratejik kararlar verirken ve faaliyet sonuçlarını değerlendirirken, kurumlarının mali ve idari yapılarına ve risk yönetimine hâkim olmaları; doğru ve sonuç odaklı kararlar almaları, izleme bileşeninin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesiyle sağlanabilir²⁵¹. Aynı zamanda, değişen koşullara bağlı olarak kamu mali yönetiminde meydana gelen değişikliklere uyum sağlanmasını da sağlar²⁵².

İzleme bileşeninin varoluş sebebi, iç kontrol sistemine ilişkin olarak ortaya çıkması muhtemel olan problemlerin zamanında tespit edilerek düzeltilebilmesi, etkinliğin kontrol altında tutulması ve ihtiyaç halinde müdahale edilerek sistemin revize edilebilmesi ve iç kontrol güvence beyanının temellerinin oluşturulabilmesinin sağlanması gayesidir²⁵³.

İç kontrol sisteminin işlerliğinin izlenerek, sistemi aksatacak unsurlara müdahale edilmesi; sistem vasıtasıyla elde edilen sonuçların doğru verilere dayanmasını sağlayacağı için özellikle kamuoyuna hesap verilmesi noktasında yararlı olacaktır.

3.1.5.1. İzleme Standardına İlişkin Görevler ve Sorumluluklar

COSO, iç kontrol sürecinin içinde bulunan tüm aktörlerin rol ve sorumluluklarını çok iyi bir şekilde içselleştirmelerini öngörmekle beraber; sistemin işleminde esas sorumluluğu üst ve orta düzeydeki yöneticilere bırakmıştır²⁵⁴.

Az gelişmişliğin bir göstergesi olarak karşımıza çıkan merkezîyetçi ve tekelci kamu yönetimi yapılanması, küreselleşme ve ekonomideki liberalleşmenin yönetim

²⁵⁰Yavuz, Salih Tanju, “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri: İç Kontrol, Merkezi Teftişten (İç Denetimden) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi, Eylül 2002, (42), s. 43.

²⁵¹Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2014, s. 11.

²⁵²Özel, Kâmile, “Kamu İç Kontrol Standartları, İzleme Standardı”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

²⁵³A.g.e.

²⁵⁴Yavuz, 2002, s. 43.

politikalarını da etkilemesi ile birlikte; yerini, vatandaşı ile bilgi paylaşımını öngören modern sistemlere bırakmıştır. Çünkü kamu yönetimindeki bu temel paradigma değişikliği, yeni organizasyonları gerekli kılarak; kamu yönetiminde yapısal ve hukuksal değişimleri zorlamıştır²⁵⁵. Kamu yönetimi anlayışında gerçekleşen bu değişim, hesap verebilirlik konusu açısından ele alınırsa; yolsuzluk ve iç kontrol kavramları ile doğrudan ilişkili olduğu ortaya çıkacaktır.

3.1.5.1.1.Üst Yöneticiler

İç kontrol sistemine ilişkin esas sorumluluklar, üst yöneticiye ait olmakla birlikte; üst yöneticiler, bu sorumluluklarını; iç denetim birimleri, strateji geliştirme birimleri ve harcama yetkilileri vasıtasıyla yerine getirmektedirler.

Türk Kamu Mali Yönetimi Sistemi, bakanlıklarda müsteşar²⁵⁶, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde ise belediye başkanlarını üst yönetici olarak tanımlamaktadır. Üst yöneticiler; bütçelerin hazırlanması, stratejik planların ve performans hedeflerinin fayda maliyet analizleri çerçevesinde oluşturulması, kamu kaynaklarının kullanılması sırasında israf ve yolsuzlukların engellenmesi ve kurum politikalarının, hükümet politikaları ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi açısından, kurumsal yapılarına göre, meclislerine, ilgili bakanlara ve en önemlisi ise kamuoyuna karşı sorumludurlar.

3.1.5.1.2.İç Denetim Birimleri

İç denetim, bir idarenin kendi organizasyonu içerisinde oluşturulan ve bağımsız olması gereken bir denetim fonksiyonudur. Bir bakıma, iç kontrolün kalitesine puan

²⁵⁵Arslan, Şengül Altan, “Kamu Yönetiminin Halkla İlişkiler Anlayışı ve Yönetişim: Kadına Yönelik Şiddetle Mücadelede Alternatif Halkla İlişkiler Stratejileri”, (Doktora Tezi), T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Halkla İlişkiler ve Tanıtım Ana Bilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2014, s. 90.

²⁵⁶Milli Savunma Bakanlığı’nda, üst yönetici Bakan’dır.

veren, eksik taraflarının tamamlanması konusunda yöneticilere öneri ve tavsiyeler sunan bir mekanizma olarak tanımlanabilir²⁵⁷.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü IIA (The Institute of Internal Auditors), iç denetimi; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin sağlanması ya da geliştirilmesi hedeflerine yönelik olarak sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getiren, idarenin hedeflerini gerçekleştirmesine yardım eden, faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak üzere planlanmış; bağımsız, güvence sağlayan danışmanlık faaliyetleri, biçiminde tanımlanmıştır²⁵⁸.

İç denetimin amacı; kaynakların ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması suretiyle; hukuk uygun bir şekilde kullanılıp-kullanılmadığını, hizmet kalitesini sağlayıp-sağlamadıklarını değerlendirmek, araştırmak ve kontrol ederek; planlama, düzenleme ve danışma faaliyetleri ile de hizmetlerin en uygun tarzda yürütülmesine yardımcı olmaktır²⁵⁹. İç denetim birimleri, mesleğe kabul edilme şartları, atanmaları, yeterlilik kriterleri, çalışma usul ve esasları; hukuk kurallarınca belirlenen iç denetçiler aracılığı ile yerine getirilmektedir²⁶⁰.

İç denetim birimleri, organik olarak, mali yönetim ve kontrol sistemlerini değerlendirdikleri idarelerin üst yöneticilerine bağlı olarak görevlerini yürütürler. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ise iç denetçinin, değerlendirmelerini objektif bir biçimde yapabilmesini sağlayacak mesleki bağımsızlık durumunun gerekliliğidir. Bağımsızlık kavramından anlaşılması gereken nokta, iç denetçinin, yönetimin bir parçası olmasına karşın; fonksiyonel anlamda bağımsız olabilmesi, yani denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini kimsenin etkisi altında kalmadan bağımsız bir şekilde raporlayabilmesidir²⁶¹. Zaten idarelerin, kendi bünyelerinde ve idarenin üst yöneticisine bağlı olarak görev yapan iç denetçilerin, bağımsız olmadığı sürece gerçek anlamda değerlendirme ve tavsiyelerde bulunması ve denetim yapabilmesi beklenemez.

²⁵⁷Özel, Kâmile, “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi”, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara 2007, s. 145.

²⁵⁸The Institute of Internal Auditors. <www.theiia.org> (11.07.2016).

²⁵⁹Köse, H. Ömer, “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara 2007, s. 15.

²⁶⁰İç denetçiler; en az dört yıllık yükseköğrenim gören, denetim ya da benzer mesleki faaliyetlerde belirli yıllar görev yapmış olan; bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahibi kimseler arasından özel eğitim ve sertifika programları sonucunda seçilirler.

²⁶¹Özel, 2007, s. 146.

İç denetim faaliyetleri; başlıklar halinde aşağıda açıklanacağı üzere; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsamaktadır²⁶². Bu denetim faaliyetlerine kısaca değinmek, konun anlaşılması açısından daha faydalı olacaktır.

3.1.5.1.2.1.İç Denetim Faaliyetleri

Bir idarenin, mali ve mali olmayan bütün faaliyetlerinin; belirlenmiş metotlara, politikalara ve mevzuata uygun olup olmadıklarının denetlenmesine uygunluk denetimi denir ve bu denetim faaliyetinin amacı, yetkili otoritelerce belirlenmiş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerini tespit etmektir²⁶³. Uygunluk denetimi iki bileşen üzerine inşa edilmiştir. Bunlardan ilki; bütçe kullanımlarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarrufların; politikalara ve amaçlara, kalkınma planlarına, yıllık programlara, performans programı ve stratejik planlara uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesidir. Diğeri ise idare harcamalarının, mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir²⁶⁴.

II. Dünya Savaşından sonraki yıllarda dünya genelinde, kıt kaynakların; verimli kullanımı konusunda başlayan arayışlar; performans denetimini²⁶⁵ gündeme getirmiştir. Bu denetim türünün felsefi temelleri, devletin sosyo ekonomik gelişimde etkin bir rol oynamaya başlamasıyla birlikte artan kamu harcamalarının daha verimli hale gelmesi hedefine dayanmaktadır. Ayrıca demokrasinin gelişmesi, insanları savurganlık ve kötü kullanıma karşı daha duyarlı hale getirerek, hesap verme sorumluluğunu artırmıştır²⁶⁶.

Kanada, İngiltere, ABD, İsveç gibi ülkelerin Sayıştaylarının öncülüğünde başlanan performans denetimi; verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu ifade ettiği gibi, hem geçmişe hem bugüne hem de geleceğe yönelik uygulamaları kapsar²⁶⁷. Performans

²⁶²Kamu İç Denetim Rehberi, T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

²⁶³İç Denetime Genel Bir Bakış, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2015, s.19.

²⁶⁴Kamu İç Denetim Rehberi, T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

²⁶⁵“Performans Denetimi; Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar”, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 2002, s. 6.

²⁶⁶Kubalı, Derya, “Performans Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, 1999/32, (1), 35.

<http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/fcff41f2a678059_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi> (10.10.2016).

²⁶⁷Atakan, vd., “Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması”, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997, s. 1.

denetimi; faaliyetlerin planlanması, hayata geçirilmesi ve de kontrolü aşamalarında; etkililik, ekonomik ve de verimlilik odaklı değerlendirilmelerdir. Modern mali sistemlerin en belirgin denetim türüdür ve geleneksel sistemlerin sadece mevzuata uygunluğu dikkate almasına karşın; performans denetimi, sonuç odaklı denetimleri öngörmektedir.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışında; hizmet kalitesinin düşük olması ya da yetersizliği, adam kayırma, disiplinsizlik, bürokrasinin siyasallaşması ve kanunların belirsizliği ya da karmaşıklığı; yolsuzluk suçlarını beslemektedir. Performans denetiminin sağladığı hesap verebilirlik; sorumluluk, yetki ve görev paylaşımının tesisi; sonuç odaklılık, tutumluluk, verimlilik ve etkinlik gibi kavramlar kamu kaynaklarının israf, yolsuzluk ve keyfi kullanımını engellemeye yönelik politikalar oluştururlar.

Mali denetim ise harcamaların, kaynakların, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin, mali sistem ve tabloların doğruluklarının, tutarlılıklarının ve güvenilirliklerinin değerlendirilmesidir. Mali denetim ile mali tabloların ve muhasebe verilerinin kayıtları, aktarımları, tutarlarının doğruluğu, dönemsellik ilkesine uygunluğu ve risk eğilimleri değerlendirilmektedir. Mali denetimler ile idarenin gelir, gider, taşınır ya da taşınmaz gibi varlıklarının kontrol altında tutulması, olası kayıpların önüne geçilebilmesi ve karar alıcılara güvenilir bir rehber işlevi görebilmesi adına mali sistemlerin ve tabloların denetlenmesi ve bu sayede ortaya çıkan yanlışlıkların, hata ve hilelerin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Bir diğer denetim türü olan Bilgi Teknolojileri Denetimi, bu teknoloji ve sistemlerin doğruluğundan emin olabilmek için, güvenilirliklerinin denetlenmesi ve değerlendirilmesidir.

MÖ 3000 – MS 1450 yılları arasını tanımlamak için kullanılan ve çivi yazıları, semboller ve alfabelerin keşfine tanıklık eden Mekanik Öncesi Çağ'dan²⁶⁸, her ne kadar daha önceleri Endüstri Sonrası Çağ olarak ifade edilmiş olsa da; gelişmiş bilgisayarların, bilgisayar ağlarının, insan bilgisayar etkileşiminin ve veri depolama sistemlerinin ileri seviyelerde olduğu ve bizlerin de içinde yaşadığı Bilişim Çağı'na kadar süregelen zaman içerisinde, insanoğlunun bilişim teknolojilerine bağımlılığı artarak devam etmiştir. Çoğu alanda insanoğlunun yerini alan bu sistemlerin en büyük özelliklerinden birisi, oluşturdukları raporlardır. Bu raporlar sayesinde kurumsal yapı

²⁶⁸Bilgi Sistemlerinin Gelişim Süreci. <<http://www.ceyhuncamli.com/bilgi-sistemlerinin-gelisim-sureci/>> (13.07.2016).

analiz edilebilir, karar alıcıların ihtiyacı olduğu veriler ulaşılabilir hale gelir, fayda maliyet analizleri yapılabilir, özellikle bütçe ve muhasebe sistemleri sayesinde; hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar bertaraf edilebilir.

Sistem denetimi, idare faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlamaya yönelik hedeflerle değerlendirilmeleri, hata ve eksikliklerin tespit edilmeleri, kaynakların ve mevcut yöntemlerin yeterliliklerinin; ölçme suretiyle denetlenmeleridir²⁶⁹.

Sistem denetimi ile

- Kaynak ve varlıkların, etkili bir şekilde kullanılması, yönetilmesi
- Faaliyetlerin kanunlara, kalkınma planlarına, yıllık programlara ve diğer düzenlemelere uygunluğu,
- Kötüye kullanım, israf, usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi,
- İç kontrol sisteminin, tamamıyla değerlendirilmesi ve iç kontrol bileşenlerinin var olup-olmadığının incelenmesi hedeflenmektedir²⁷⁰.

Sistem denetimi ile faaliyetlerin ve bütün bileşenleri ile iç kontrol sisteminin yetkinliği değerlendirilir ve bu değerlendirme sonucunda ortaya çıkan organizasyonel eksiklikler giderilmeye çalışılır.

3.1.5.1.3.İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu

İç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu; bir üst yönetici yardımcısı, harcama yetkilileri veya harcama yetkililerinin belirledikleri yardımcılarından oluşur. Kurulu; iç kontrol sistemine ilişkin eksiklikleri tespit ederek; idare risk yönetiminin geliştirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturur ve bunları üst yöneticinin onayına sunar ve birimlere bildirir²⁷¹.

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulunun oluşturulması aşamasında hassas davranılması gerekmektedir.

²⁶⁹Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara 2014, s. 12.

²⁷⁰Kamu İç Denetim Rehberi.

²⁷¹Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 27.

3.1.5.1.4.Risk Koordinatörleri

Üst yönetici, yardımcılarında birini veya strateji geliştirme birim yöneticisini, idare risk koordinatörü olarak görevlendirir. İdare Risk Koordinatörü, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun tabi üyesidir ve risk yönetimi süreçlerinin uygulanması konusunda, üst yöneticiye karşı sorumludur²⁷². Risk yönetimi çerçevesinde birim risklerinin temel alındığı konsolide risk raporunu hazırlar, önemli risklere dikkat çekmek suretiyle kendi değerlendirmelerini de üst yöneticiye raporlar.

Birim risk koordinatörü ise birim yöneticisi tarafından; birimin görevleri ve iç kontrol uygulamaları konusunda birikim ve tecrübe sahibi kimseler olan arasından seçilmelidir. Birim düzeyinde hedefleri etkileyebilecek riskleri tespit edilmesi çalışmalarını yönetir, rehberlik sağlar. Belirlenen risklerin nasıl yönetilmediğine ilişkin olarak elde ettiği verileri, idare risk koordinatörüne raporlar²⁷³.

3.1.5.1.5.Strateji Geliştirme Birimleri

Ekonomik krizler, siyasi başarısızlıklar, yolsuzluk ve yoksulluklar, teknolojik gelişmeler, artan rekabet, küreselleşme ve demokrasi bilincinin gelişmesi gibi birçok durum; kamu kaynaklarının içinde bulunduğu mevcut duruma göre daha planlı, etkin, hesap verilebilir ve performans esasına dayalı mali yönetim ve kontrol sistemlerini öngörmüş; aynı zamanda da strateji geliştirme birimlerinin kurulmasındaki gereklilikleri oluşturmuştur, diyebiliriz.

Stratejik önceliklerin belirlenmesi suretiyle, etkili ve verimli programlar doğrultusunda yapılan kaynak kullanımı, bütçenin kamu sektörüne etki ettiği aşamalarıdır²⁷⁴. Bu kaynak kullanımlarının riskli yönlerini bertaraf etmek ve israf, yolsuzluk gibi kaynak azaltıcı fiilleri engelleyebilmek için; iç kontrol sistemini oluşturmak, değişen şartlara göre güncellenmesini sağlamak, etkinliğine ilişkin değerlendirme çalışmalarını koordine ederek, faaliyet sonuçlarına ilişkin çalışmalar

²⁷²İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2013, s. 26.

²⁷³Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 28.

²⁷⁴Public Expenditure Management Handbook, The World Bank, 1998 Washington, s. 17.

<<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/handbook/pem98.pdf>> (22.12.2016).

yapmak ve üst yöneticiye raporlamak; Strateji Geliştirme Birimlerinin görevleri arasındadır.

Strateji Geliştirme Birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin görev ve sorumluluklarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²⁷⁵:

- Bütçenin hazırlanması ve uygulama sonuçlarını raporlamak.
- Performans programı hazırlıklarının koordinasyonunu sağlamak.
- İç kontrol sisteminin kurulması, iç denetimin etkililiğinin sağlanması ve ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmek.
- Stratejik planın hazırlanması, güncellenmesi ve yenilenmesi çalışmalarının koordinasyonu sağlamak.
- İdarenin avantajlı ve dezavantajlı yönlerini tespit etmek.

Strateji geliştirme birimleri, iç kontrol sistemini değerlendirme çalışmalarını koordine etmek bağlamında; çalışma grupları oluşturulması vasıtasıyla ya da iç kontrol sistemini oluşturan her bileşenin yer aldığı ve analiz edildiği kontrol listeleri, anketler, soru formları vb. araçlardan yararlanırlar. Elde edilen verileri ise raporlaştırarak, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulunun da uygun görüşünü alıp, üst yöneticiye sunarlar. Bu birimlerin yöneticileri; idare faaliyetlerinin ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda yürütülmesini sağlamak üzere, iç kontrol süreçlerinin işletildiğine yönelik beyanı imzalarlar.

3.1.5.2. İzleme Yöntemleri

İzleme, faaliyetler devam ederken o faaliyetleri gerçekleştirenler ve bu kişileri kontrol etmekle görevli, yetkili olanlar ve de bağımsız iç denetim mekanizması aracılığı ile olmak üzere iki şekilde yapılabilir²⁷⁶. İzleme yöntemleri; sürekli izleme faaliyetleri, iç denetim birimlerinde gerçekleştirilen özel değerlendirmeler veya her ikisinin kombinasyonu aracılığıyla gerçekleştirilen süreçlerden oluşmaktadır²⁷⁷.

²⁷⁵18.02.2006 tarih ve 26084 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

²⁷⁶Saltık, 2007, s. 17.

²⁷⁷Güçlü, Fırat Coşkun, “INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”, <<http://www.firatcoskunguclu.com/Haftalik.aspx?Yazi=46>> (11.07.2016).

Sürekli İzleme; idare faaliyetlerinin kesintisiz olarak izlenmesi, gözlem altında tutulması veya kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Faaliyetleri yürüten birim veya personellerin, kendi faaliyetlerini sürekli olarak kontrol etmesi ve de yöneticilerin bu faaliyetleri gerçekleştiren birim ya da personelleri devamlı bir şekilde kontrol altında tutması, sürekli izlemenin unsurlarıdır. Bununla birlikte, “sürekli kontrol altında tutma” kavramı ile personellere hukuki düzenlemeler ya da kurumsal görevlendirme ve yetkilendirme yöntemleri ile devredilmiş olan yetki alanlarına; yöneticilerin sürekli olarak müdahale etmesi, onlar üstünde baskı kurması ve inisiyatif alamaz bir hale getirmesi hedeflenmemektedir.

Sürekli izleme bir organizasyonun normal, tekrarlanan faaliyetleri sırasında yapılır, kurum faaliyetlerinin içine gömülüdür, devamlıdır ve değişen koşullara dinamik bir biçimde cevap verir. Sürekli izleme faaliyetleri; kontrolün bütün unsurlarını kapsar ve düzenli, ahlaki, ekonomik, verimli ve etkin olmayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan tedbirlerle ilgilidir²⁷⁸.

Aşağıda yer alan hususları sürekli izleme örnekleri olarak gösterebileceğimiz gibi, ilgili idarenin risk yönetimi çerçevesinde çoğaltabilir ya da güncelleyebiliriz.

- Kurum varlıklarının muhafaza altında tutularak, kayıt sistemlerinin kontrol edilmesi.
- İddia ve şikâyetlerin incelenmesi.
- Personel fikirlerinin alınması ve değerlendirilmesi.
- Etik ilkelere uyumun takibi.
- Değerlendirme toplantıları yapılması.
- Ön mali kontrol birim raporlarının üst yönetici tarafından değerlendirilmesi.
- İç ve dış denetçilerin tavsiyelerinin yerine getirilmesi²⁷⁹.
- Prosedürler, talimatlar ve yönergelerin uygulama ile uyumlu olduğunun doğrulanması.
- İç kontrol sisteminin güncellenmesi.
- Yeni teknolojilerle ilgili tespitlerin yapılarak gereken noktaların güncellenmesi.
- Mevzuattaki değişikliklerin takibi ve ilgili birimlerin bu anlamda aydınlatılması²⁸⁰.

²⁷⁸Özeren, 2006, ss. 35-36.

²⁷⁹Kamu İç Kontrol Rehberi, s. 101.

²⁸⁰Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2014, s. 4.

Özel değerlendirmeler ise iç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edilebilmesi hedefine yönelik olarak, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yapılan değerlendirme faaliyetleridir. Değerlendirme çalışmaları, açık ve net bir şekilde hazırlanan soru formları, anketler ve çalışma grupları oluşturulması; bu değerlendirme şeklinin en temel bileşenleridir. Bu yöntem, aynı zamanda, yönetici ve çalışanların iç kontrolün önemi konusunda da bilinçlendirilmesini de sağlar. Sürekli izleme ve özel değerlendirme yöntemleri birbirlerinin alternatifleri olarak düşünülmemelidir. Sürekli izleme yöntemlerinin var olması, iç kontrol sisteminin bir bütün olarak özel değerlendirmeye tabi tutulması gerekliliğini ortadan kaldırmaz²⁸¹.

Özel değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı; risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği ile şekillenir. Sürekli izleme sonuçları, özel değerlendirme metodlarına rehberlik eder. İç kontrolün eksik tarafları, yöneticilere raporlanmalıdır. İzleme fonksiyonu, denetim tavsiyelerinin tatminkâr bir biçimde ve hemen yerine getirilmelerini sağlamalıdır²⁸².

3.1.5.3.İlgililere Aktarma ve Raporlama Faaliyetleri

İç kontrol sisteminin etkisizliği, bu sistemden beklenen yararları yok eder. İdare, eğer iç kontrol sisteminin var olmasına rağmen hâlâ yolsuzluk, usulsüzlük ve hile gibi yasa dışı faaliyetlerin önüne geçememişse, dış denetim raporları gerçekleştirilen iş ve işlemlerin hukuka aykırı olarak yapıldığını ortaya koyuyorsa, kurumsal kültür yerleşmemişse, mali tablolar ve kayıt sistemlerinin güvenilirliği zayıfsa, kurum içi iletişim ağları etkin değil ve koordinasyon bozuklukları mevcutsa; ortada büyük bir problem var demektir. Esasen izleme fonksiyonu; iç kontrol sisteminin kontrol altında tutulması, izlenmesi ve gerekiyorsa güncellenmesi vasıtasıyla, bahsettiğimiz bu olumsuzlukların önüne geçmeye çalışır.

İç kontrol bileşenlerinin tek tek ele alınması ve değerlendirilmeleri için ilgili birimler, soru ve anket gibi enstrümanlarla analiz edebileceği gibi; ön mali kontrol, iç

²⁸¹Kamu İç Kontrol Rehberi, ss. 101-102.

²⁸²Akyel, Recai, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2010/17 (1), Manisa, s. 88.

denetim ya da dış denetim raporları vasıtasıyla da etkinlik düzeyleri hakkında fikir sahibi olunabilir.

Strateji geliştirme birimleri, iç kontrol sisteminin dizayn edilmesinden güncellenmesine ve geliştirilmesine kadarki bütün faaliyetlerin ve sistemin işleyişi ile etkililiğine ilişkin değerlendirmelerin yer aldığı bir rapor hazırlarlar. Düzenlenen bu raporlar, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu tarafından değerlendirilir. Bu raporlarda eğer bir eksiklik veya hata gibi hususlar tespit ederlerse, tamamlayarak üst yöneticinin onayına sunarlar. Üst yöneticilerin, bu raporları dikkatle değerlendirmeleri ve elde ettikleri sonuçları ilgilileriyle paylaşmalarının pozitif etkileri olacaktır. Personeller ya da birimler, üst yöneticinin; süreçten haberdar olduğunu, sürecin artılarını ya da eksilerini bildiğini, iç kontrol uygulamalarına önem verdiğini düşünürlerse ya da bilirlerse eğer; iç kontrol uygulamalarında kendilerine düşen süreçleri daha disiplinli, ciddi ve amacına uygun şekilde yürütmeye çalışacaklardır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yolsuzluklar; siyaseti ve kamu yönetimini yozlaştırmakta, özellikle de rüşvet gibi maddi çıkarları besleyen suçlar, verginin yanında ikinci bir ödeme aracı haline gelmesi nedeniyle kamu hizmetlerinin maliyetlerini artırmaktadırlar. Aynı zamanda ekonomik gelişmeyi, kalkınmayı, yatırımları, sosyal refah düzeyini ve tasarrufları olumsuz yönde etkilemektedirler. Bu olumsuz etkiler; ceza kanunları, teftiş uygulamaları, bilgi işlem sistemlerinin geliştirilmesi, ihbar ve şikâyet yollarının etkinleştirilmesi, mal bildiri mekanizmaları ve bu mekanizmaların yanında ayrıca farklı yöntemlere de işaret eden iç kontrol uygulamaları vasıtasıyla bertaraf edilebilir.

Çalışmanın bu bölümüne kadar; iç kontrol ve yolsuzluk kavramları ile iç kontrolün, yolsuzluk suçlarının önlenmesi hususundaki etkileri anlatılmaya çalışılmıştır. Birinci bölümde anlatılan iç kontrolün tarihçesi ve gelişen olaylar ya da ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusundaki evrimi ve güncellenme süreçleri, iç kontrolün dinamik bir yapıya sahip olduğunun ve ihtiyaçlar karşısında tamamlayıcı refleksler gösterdiğinin bir kanıtı olarak düşünülebilir. Bu dinamik yapı iç kontrol sistemlerinin kendi eksikliklerinden ziyade; uygulayıcılarının üzerlerine düşen görevleri ihmal etmeleri, usulen yapıyor olmaları ya da hiç yapmamaları eleştirilerini güçlendirmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden bir tanesi ise kurumsallık, performans esaslılık; ekonomik, etkili ve verimlilik, liyakat ya da iç denetim gibi kavramların ihmali karşısında cezai müeyyidelerin olmamasıdır. Çünkü sistem, bir üst aklın emir ve talimatları doğrultusunda değil de ilgili idarelerin üst yöneticilerinin sahiplenmeleri ve çalışanlarının içselleştirmeleri ile işlevselliğini kazanmak üzere programlanmıştır. Klasik denetim, teftiş ve yargılama faaliyetlerinden bir farkı da budur. Dolayısıyla iç kontrol uygulamalarının etkin bir şekilde işletilebilmesi ve faydalı çıktılar elde edilebilmesi; genel olarak, yönetici ve çalışanların kendilerinden beklenen fonksiyonları yerine getirmeleri ile doğru orantılı olacaktır.

İç kontrolün etkin bir şekilde işleyebilmesi, bazı faktörlere bağlıdır. Üst yöneticinin ve yöneticilerin iç kontrol hakkında bilgi sahibi olmaları, kurumsal bir farkındalık yaratılması, sistemin sadece yerine getirilmesi gereken bir prosedür olarak görülmemesi, yürürlükte olan ve içselleştirilmiş bir iç kontrol yönergesinin

mevcudiyeti; stratejik yönetim, performans yönetimi, iç kontrol ve iç denetim arasındaki bağlantının anlaşılması, personellerin iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklarının tanımlanması ve iç denetçilerin; bağımsız, tarafsız ve üst yöneticiler tarafından desteklenmesi gerekmektedir²⁸³. Bu bölümde, etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliklerinden bahsedilmek suretiyle; sistemin içerisinde yer alan aktörlerin üzerlerine düşen görev ve sorumlulukları hakkında önerilerde bulunulmaya çalışılacaktır.

Yönetimde Farkındalık Oluşturabilmek

İç kontrol, yöneticilerin varmak istedikleri yere ulaşmalarına yardımcı olan bir harita gibidir. Fakat bu harita, istenilen yere ulaşılacağı konusunda garanti vermez, sadece makul güvence sağlar²⁸⁴. Yöneticiler, bu haritanın ne kadar önemli olduğunu ilk önce kendileri içselleştirebilirlerse eğer; sistem ancak o zaman etkin bir şekilde işleyebilir. Çünkü yönetici, personeller açısından bir rol model ve örnek kişi olması nedenleriyle; idarenin, iç kontrol sistemi hakkındaki bütün algısının, kendi olumsuz duruş ve düşüncesine paralel olmasına sebep olabilir.

Ekonomi, hukuk ya da yönetim bilimleri ile alakalı fakültelerden mezun olan yöneticilerin, iç kontrol sisteminin bir idare için ne kadar faydalı olabileceği düşüncesini kavraması, muhtemelen diğerlerine göre daha kolay olacaktır. Bu önerme; ekonomi, işletme, muhasebe, hukuk ya da kamu yönetimi ile alakalı eğitimlerin verildiği bu fakültelerde, geleceğin yöneticilerinin; iç kontrol sisteminin unsurlarının anlaşılması, sistemin uygulanması aşamasındaki izlenecek yol, prosedür ve elde edilebilecek pozitif sonuçların neler olacağı konusunda önemli bir düşünsel altyapıya sahip olarak mezun olabilme fırsatına dayandırılabilir. Kamu yönetimini bir bütün olarak ele alırsak eğer; bir üst yöneticinin daha öncesinde hiç duymadığı ve hakkında hiçbir fikri olmadığı bir sistemin; inşa edilmesi, uygulanması ve sonuçlarının yorumlanmasından sorumlu olabilmesi için en azından temel düzeyde dahi olsa, iç

²⁸³Kaya, Bertan, “Gerçekten Bir İç Kontrol Sisteminiz Var Mı?”

<<https://www.linkedin.com/pulse/ger%C3%A7ekten-bir-i%C3%A7-kontrol-sisteminiz-var-m%C4%B1-dr-bertan-kaya?forceNoSplash=true>> (14.08.2016).

²⁸⁴Saltık, Nihal, “İç Kontrol Öz Değerlendirme”, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara 2006, s. 19.

kontrol alanında bilgilendirilmeleri ya da teknik destek almaları gerekebilir. Bu destek ve bilgiler; iç kontrol uygulamalarını ülke genelinde koordine eden bakanlıklar ya da Sayıştay gibi denetim kurumları vasıtasıyla gerçekleştirilebilir. Yöneticiler, bu şekilde profesyonel kaynaklardan faydalanabilirler.

İç Denetçilere Düşen Görev ve Sorumluluklar

İç denetçiler; iç kontrol, mevzuat, uluslararası iç kontrol ve denetim alanlarındaki bütün değişim ve yenilikleri takip ederek, kendilerini sürekli olarak geliştirmeli ve güncel tutmalıdırlar. Çünkü meslekleri ile alakalı alanlarda ne kadar uzmanlaşırlarsa, kurumsal süreçlere ilişkin olguları ve verileri de o kadar doğru analiz ederler. İç kontrol açısından; iç denetçilerin, idare içinde riskli ya da gelişime açık olduğu tespit edilen herhangi bir alanı geliştirmeye veya değiştirmeye yönelik uzmanlaşmış istekleri son derece önemlidir. Bu isteklerini kurumsal bağlılık ekseninde şekillendiren iç denetçiler, bu vasıta ile idareyi bir bütün olarak kavrayabilecekleri için, idarenin genel başarısında etkili bir rol oynayacaklardır²⁸⁵.

İç Denetçilerin İletişim Yeteneklerinin Geliştirilmesi

Teftiş veya denetim kurullarında görev yapan meslek mensupları, teftişe tabi idarelerin organizasyon yapılarından bağımsız hareket etmek ve teftişe tabi kimselerle hususi münasebetler kurmamak gibi etik ilkelere bağlı kalmak zorundadırlar. Bu meslek mensupları; kendi tercihleri doğrultusunda, mevzuatla belirlenen şartları yerine getirdikten sonra iç denetçi olarak idarelere atanmaktadırlar. Uzun yıllar teftiş elemanı olarak yetiştirilen ve görev yapan meslek mensuplarının, iç denetçilik mesleğine başladıktan sonra, bu mesleğe uyum sağlamaları zor olmaktadır. Çünkü önceki mesleki kuralları, iletişim yeteneklerini geliştirici yönde tesis edilmemiştir ve bu olağan bir durumdur. Hâlbuki iç denetçilerin, iletişim konusunda; herkesten daha etkili ve

²⁸⁵İç Denetim: Güvence, İç Görü ve Nesnellik, IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü.
<https://www.tide.org.tr/uploads/news/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf>
(16.08.2016).

uzmanlaşmış olmaları gerekmektedir. Bu olumsuz durumun bertaraf edilebilmesi için; iç denetçilerin yetiştirilmesi süresince aldıkları eğitim, seminer ve toplantılarda; iletişim konusuna geniş yer verilmeli, teftiş kökenli denetçilerin bu alandaki mesleki uyumları kolaylaştırılmalıdır.

Etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetim ile bilgi alış verişi halinde olmalıdır ve iç denetçiler, denetim faaliyetlerini yürüttüğü alanlar ile ilgili hata, risk ve kontrolleri ortaya koyabilmek, buradan elde ettiği sonuçları ve önerileri kabul ettirebilmek ve raporlayabilmek için etkin iletişim tekniklerine sahip olmalıdırlar. Bu alanda kendilerini eksik hissettikleri noktaları çeşitli eğitimler; psikoloji, iletişim ve çatışma yönetimi alanlarında kitaplar ve profesyonel desteklerle tamamlamalıdırlar²⁸⁶.

İç Denetçi Bağımsızlığının Etkinleştirilmesi

İç denetim ve iç kontrol; birbirlerini tamamlayan mekanizmalardır. İç denetim, iç kontrolün içinde yer almakla beraber; iç kontrol sisteminin izleme fonksiyonunu yerine getirir, uygunluk ve sistem denetimi yapar, sistemin işlerliğini değerlendirir ve üst yöneticiye danışmanlık hizmeti verir. Etkin bir iç denetim birimi, ancak bağımsızlaştırılmış iç denetçiler vasıtasıyla oluşturulabilir. Üst yöneticilerin, iç kontrol sistemine ilişkin faaliyetlerde kendilerine düşen görev ve sorumlulukları etkin bir şekilde yerine getirmeleri, iç kontrol sisteminin en önemli aktörlerinden olan iç denetçilerin, bağımsızlıklarını da güçlendirecektir. Çünkü arkalarında üst yöneticinin gücünü hisseden iç denetçiler, istedikleri bilgi ve belgelere daha kolay ulaşabilecekler, özgüvenleri artacak, kuruma yönelik aidiyet duyguları güçlenecek ve bağımsız hareket edebileceklerdir²⁸⁷.

²⁸⁶Kaya, Bertan, “İç Denetçinin Sahip Olması Gereken En Önemli Beceri: İletişim.” <<http://bertankaya.net/?p=1424>> (20.08.2016).

²⁸⁷Kızılboğa, Ruveyda, Filiz Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013/ 6 (2), s. 232.

İç Kontrol Sisteminin Entegrasyon Sorunu

İç kontrol sistemi; stratejik yönetim, performans yönetimi, yazılım uygulamaları, otomasyon sistemleri, iş süreçleri ve iş akışları ile uyumlu ve entegre olmalıdır²⁸⁸. Birbirlerinden kopuk bir şekilde oluşturulan bu sistemler, iç kontrolün; tespit, düzeltme ve yönetime rehberlik etme fonksiyonlarını işlevsizleştirir. Ortaya; birbirinden bağımsız, yani neden-sonuç ilişkilerinin değerlendirilemeyeceği; eksik, hatalı ya da sonuçtan uzaklaştıracak derecede vasıfız kalabalık bilgiler, dokümanlar ve veriler çıkar.

Otomasyon sistemleri; doğru ve tutarlı kayıtlar oluşturabilen, istenilen verileri talep edildiği şekliyle kullanıcıya sunabilen, anlaşılabilir ve pratik, planlama ve ileriye dönük finansal takvimler oluşturabilme yetisi olan; yetki, görev ve sorumlulukları net bir biçimde ortaya koyabilen enstrümanlarla oluşturulmalıdır. Yazılım, otomasyon sistemleri gibi araçlardan ne istendiği, bu araçların personelin mevcut işlerini nasıl kolaylaştıracağı, daha tutarlı ve doğru bilgileri nasıl temin edilebileceği gibi soruların cevapları; çoğu zaman bu faaliyetleri yürüten kişiler tarafından daha iyi bilinmektedir. Bu yüzden, bu sistemlerin oluşturulması, satın alınması ya da sipariş verilmesi gibi süreçlerde; yöneticiler, her kademedeki personellerin fikirlerini almalıdırlar.

Ön Mali Kontrol Birim Yöneticilerinin Yeterliliği

Türkiye’de, 2003 yılında yapılan kamu mali yönetimi ve kontrolü alanındaki reformlarda, mali kontrol yetkilisi olacak görevlilerin, Maliye Bakanlığı’nca mesleki konularda birtakım eğitimlere tâbi tutulacağı ve bu süreci başarıyla tamamlayanlara sertifika verileceği, ifadesi yer almaktaydı. Sertifika almaya hak kazanamayanların ise kamu idarelerinde bu kadrolara atanamayacakları belirtilmekteydi. Fakat daha sonraları bu hükümler, farklı düzenlemelerle kaldırılmıştır. Ön mali kontrol birim yöneticilerinin ön mali kontrol faaliyetleri ile ilgili konuların her birinden konularında uzman olan kişilerden eğitim almaları, şüphesiz ki büyük faydalar sağlayabilirdi. Çünkü kişi ancak kendisinin çok iyi bildiği ve tamamıyla hâkim olduğu faaliyetleri kontrol edebilir.

²⁸⁸Kaya, Bertan, “İç Kontrol ve Risk Yönetiminde Yapılan 5 Kritik Hata.”
<<http://bertankaya.net/?p=1403>> (20.08.2016).

Özellikle ön mali kontrol yetkilisi olacak kişilerin; taahhüt evrakları, sözleşme tasarıları, ödenek gönderme ve aktarma işlemleri gibi bütçesel faaliyetleri, bu faaliyetlere bizzat hâkim olmadan kontrol etmeleri imkânsızdır.

Ulusal anlamda iç kontrol alanında yetkin olan ve uzmanlaşmaya dayalı kurum ve kuruluşların, bu alanda teknik personel ihtiyacı duyan idarelere; eğitim, yayın, rehber gibi öğretici ve yetiştirici destekler sağlamaları gerekmektedir. Bu destek süreci, sertifika programları ile birleştirilebilir ve ön mali kontrol birim yöneticilerinin kimler olacağı bu programlar sonucunda belli olursa, sistem sağlıklı bir hal alacaktır. Aksi halde, kurumsal kimliklerini oturtamamış idarelerin yöneticileri, bu yapıları ya da bu yapıların yöneticilerini; liyakat esaslı personel rejimi ilkesini bertaraf ederek, kendilerine yakın olan kimselerden oluşturma yoluna gidebilirler.

Mali / Sosyal Hakların Düzenlenmesi

İç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu üyeliği, idare risk koordinatörü ve birim risk koordinatörü gibi görevler yürüten personellerin motivasyonlarını sağlayabilmek için, bu personellerin lehine mali ya da sosyal düzenlemeler yapılabilir. Bu düzenlemeler motive edici etkiler yaratabileceği gibi; üstlendikleri görevlerin, idare içinde, bilgi ve eğitim eksikliğinden dolayı, angarya ya da fuzuli olarak görülmesini, kısmen de olsa bertaraf edici etkiler yaratacaktır. Bu personeller, kendilerini idare için değerli birer personel olarak hissedecekler; karşılığında ekstra bir hak elde edecekleri gibi yaptıkları işlerin önemini de anlayacaklardır.

Katılımcılığın Teşvik Edilmesi

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulmasından ve takip edilmesinden; harcama yetkilileri ise kendi görev ve yetkileri ışığında, sistemin işleyişinden

sorumludurlar²⁸⁹. Personeli bu konuda bilgilendirmek, katılımcılığı teşvik etmek ve süreci takip etmek üst yöneticinin sorumluluğundadır.

1975 yılında, Mintzberg²⁹⁰, yönetici rolünü ve rol teorisini geliştirirken, 5 farklı alandaki yönetici tiplerini referans alarak bir araştırma yapmış ve beş gün boyunca bu yöneticilerin ilgili oldukları görevleri gözlemlemiştir. Bu teoriye göre, yöneticilerin 10 farklı rol sergilediklerini keşfetmiştir. Bu rollerin bir tanesi de iletişimsel/bilgilendirici rollerdir ve yayma-dağıtma/bilgi aktarımını kapsar. Yani izlenen faaliyetlerden elde edilen bilginin astlarla ve gerekliyse eğer idare dışı çevrelerle paylaşılması, astların bu bilgi ışığında yönlendirilmeleri ve sürece dâhil edilmeleridir²⁹¹. Katılım, sırasıyla; bilgilendirme, istişare ve aktif katılım süreçlerinin takip edilmesi ile sağlıklı bir şekilde sonuçlanacaktır. En temel adım bilgilendirme, sonra istişare, en gelişkin adım ise aktif katılım²⁹². Dikkat edileceği üzere en temel ve başlangıç aşaması bilgilendirmedir.

İdarenin üst yöneticileri ve harcama yetkilileri, hiyerarşik yetkilerini ve yönetici rollerini alt kademelere doğru katılımcılığı teşvik etmek amacıyla kullanmalıdırlar. Bu yöneticilerin başkanlığında, iç kontrolün önemini ve her ne kadar kendi sorumluluklarında olsa dahi idareyi bir bütün olarak içine aldığını anlatan seminer, toplantı, bilgilendirme dokümanları vs. araçlar vasıtasıyla anlatmalıdırlar.

İzleme Fonksiyonunun Etkinleştirilmesi

İç kontrol sisteminin, kendisinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için; zamanla meydana gelen değişikliklere uyum sağlayabilecek, dinamik ve esnek mekanizmaların üzerine inşa edilmiş olması gerekmektedir. İç kontrolün “sürekli ve etkin” bir biçimde uygulanması ve elde edilecek faydaların kesintisiz olabilmesi için, sistemin “sürekli ve etkin” bir biçimde izlenmesi gerekmektedir. Böylece, iç kontrol sisteminin kendi hata ve eksikliklerinden dolayı, idare faaliyetlerini etkileyebilecek

²⁸⁹31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar.

²⁹⁰Prof. Henry Mintzberg / Yönetim Bilimci, Doğum: 2 Eylül 1939, Montreal, Kanada. Eğitim: Mc. Gill Üniversitesi, MIT Sloan School of Management, Massachusetts Teknoloji Enstitüsü.

²⁹¹Rüzgâr, Nilüfer, Mustafa Kurt, “Yöneticiler Aslında Ne Yapar? Yönetici Rollerini Hakkında Bursa Merkezli İşletmelerde Bir Araştırma”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 2016/8, (4), ss. 37-39.

²⁹²Ruige vd. “Yönetişim ve Katılım, Etkili Katılım için Araçlar, Yöntemler, Mekanizmalar, Katılımcılık Rehberleri”, No ¼, Ankara 2014, s. 20.

olası sorunlar, gerçekleşmeden önce düzeltilmiş ya da tamamlanmış olur. Sonuç olarak da idarenin amaçlarına ulaşmasında; idareciler, kendilerinden beklenen katkıyı sağlamış olurlar²⁹³.

İç Denetçi Bulgularının Önemszenmesi

İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve sonuçlarının raporlanması bakımlarından sorumlu olan üst yöneticiler, sistemin etkinliğini izleyebilmek için iç denetçilerden yararlanırlar. İç denetçilere düşen görev, iç kontrolün değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak; iç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında değerlendirmeler yaparak, geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunmaktır²⁹⁴. İnceledikleri dosyalardan elde ettikleri bulguları önemsemeli ve bu bulguların kaynağını oluşturan usulsüz, hatalı ya da eksik işlemleri raporlamadırlar. Çünkü bu bulgular, iç kontrolün eksik ve hatalı yanlarının düzeltilmesi ve bir daha tekrar etmesi bakımından birer reçete konumundadırlar.

Dış Denetim Etkinliğinin Sağlanması

Dış denetim; idarelerin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir²⁹⁵ ve Sayıştay tarafından gerçekleştirir. Özellikle düzenlilik denetimi kapsamında, Sayıştay; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirir. Aynı zamanda, ön malî kontrol biriminin uygun görüş vermediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kayıtları da Sayıştay denetçilerine sunulmak zorundadır²⁹⁶.

Dış denetim, idarenin dışında ve idareden bağımsız bir şekilde yapıldığı için; iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi anlamında yapılan eleştiriler ve öneriler yararlı

²⁹³Maliye Bakanlığı, “Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi”, Ankara 2014, s. 22.

²⁹⁴Akyel, 2010, s. 90.

²⁹⁵6085 sayılı Sayıştay Kanunu.

²⁹⁶Maliye Bakanlığı, “İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar.”

olacaktır. Bu eleştiri ve öneriler, idare tarafından dikkate alınmalıdır. Malî kontrol birimlerinin uygun görüşü olmadığı halde ilgili harcama yetkililerince gerçekleştirilen işlemler, denetçilerden gizlenmemelidir ve denetçiler de idarelerden bu raporları özellikle talep etmelidirler. Bu şekilde iç kontrol sistemi dış denetim mekanizması ile de ayrıca kontrol edilmiş ve değerlendirilmiş olur.

Üniversitelerden Akademik Destek Alınması

İç denetim ve iç kontrol alanlarında eleman ihtiyacı olan ya da var olan elemanlarının gelişmesini amaçlayan kurumlar, üniversitelerle birlikte hareket ederek, bu eksikliklerini giderebilirler. Bu anlamda; üniversitelerin, iç denetim ve iç kontrol alanlarında yüksek lisans programları açarak devlet memurlarına kontenjan ayırmaları ya da bu programların direkt olarak devlet memurlarına yönelik olarak planlanması düşünülebilir.

KAYNAKÇA

Makaleler, Kitaplar, Yayınlar

ACAR, P., “Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Maliye Dergisi*, 2001, (136), ss. 77-86.

ACAR, Ş. B., “Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri”, Bolu 2013.

<<https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7417,2-risk-yonetimi-teknik-ve-uygulamalari---safak-birol-acar.pdf?0>> (17.12.2016).

ACAR, Ş. B., “Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri, Mahalli İdareler”, Ankara 2013.

<<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7368,risk-yonetimi.pdf?0>> (11.10.2016).

ADAMAN, F., vd., (2001) *Hanehalkı Gözünden Türkiye’de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler*, TESEV Yayınları, İstanbul.

AĞCA, İ. K., (2008) *Eleştirel Bir Yaklaşımla Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

AĞIR, A., (2005) *Bilgi Yönetimi Sistemleri ve Eğitimde Bilgi Yönetimi Sistemi Uygulaması*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İletişim Ana Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

AK, A., *Türk Kamu Yönetiminde Yetki Devri ve Karşılaşılan Sorunlar*, Başbakanlık Uzmanlık Tezi, Ankara 2010.

AKÇAY, S., “Corruption and Human Development”, *Cato Journal*, 26/2006, (1), ss. 29-48.

AKÇAY, S., “Yolsuzlukla Mücadele: Dünya Bankasının Rolü”, *Amme İdaresi Dergisi*, 37/2004, (3), ss. 111-120.

AKTAN, C. C. (Editör), “Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri, Yolsuzluklarla Mücadelede İdeal Devlet ve İyi Yönetim Perspektifi”, Ankara: Hak-İş Yayınları, 2001.

AKTAN, C. C., “Politikada Rant Kollama”, *Amme İdaresi Dergisi*, 26/1993, (4), ss. 119-136.

AKTAN, C. C., “Yönetim Biliminin Doğuşu: Tarihsel Bakış”.

<<http://www.canaktan.org/yonetim/yonetim-teorileri/tarihsel-bakis.htm>> (11.07.2016).

AKYEL, R., “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17/2010, (1), ss. 83-98.

ALGAN, N., B., Gül, İ. Tekin, “Toplumsal Bir Mesele Olarak Yolsuzluk ve Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği, (The Relationship Between Corruption and Economic Growth As A Social Issue: A Case Study on Turkey), *International Conference on Eurasian Economies*, Skopje–Macedonia, 1-3 Temmuz 2014, ss. 775-785.

ALTAN, R., “Ekonomik Büyüme Mi, Kalkınma Mı?”, 06.01.2011.

<<http://www.dunya.com/ekonomik-buyume-mi-kalkinma-mi-110729h.htm>> (14.05.2016).

AMERICAN Institute of Accountants, Committee on Auditing Procedure, Internal Control: Elements of A Coordinated System and Its Importance to Management and The Independent Public Accountant, (1949) New York/America.

ARMAĞAN, M., “*Geleneksel Toplum.*”

<<http://www.enfal.de/sosyalbilimler/g/005.htm>> (10.06.2016).

ARSLAN, Ş. A., (2014) *Kamu Yönetiminin Halkla İlişkiler Anlayışı ve Yönetişim: Kadına Yönelik Şiddetle Mücadelede Alternatif Halkla İlişkiler Stratejileri*, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Halkla İlişkiler ve Tanıtım Ana Bilim Dalı, Ankara (Türkiye).

ATA, A. Y., (2009) *Kurumsal İktisat Çerçevesinde Yolsuzluğun Fırsat ve Motivasyonları: AB Ülkeleri Üzerine Bir İnceleme*, (Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi, İktisat Ana Bilim Dalı, Adana (Türkiye).

ATUN, A., Dünya Siyasetinde Lobicilik, “İkinci Dünya Kıbrıs Türkleri Kongresi”, Yakın Doğu Üniversitesi ve SAMTAY Vakfı, Girne, 2012,
<<http://www.ataatun.org/dunya-siyasetinde-lobicilik.html>> (14.04.2016).

AYDOĞUŞ, İ., E. Kutlu, S. Yıldırım, “Yolsuzluk ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 7/2005, (2), ss. 1-21.

BAĞDİGEN, M., G. Dökmen, “Yolsuzluğun Kamu Gelir ve Giderleri Üzerine Etkisi”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2/2006, (3), ss. 53-69.

BAĞLI, M. S., “Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı”, *Yasama Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart-Nisan / 2012, (20), ss. 39-77.

BAHAR, H. İ., “Yolsuzluk ve Toplumsal Etkileri”, Ankara Strateji Enstitüsü, 2013.
<<http://www.ankarastrateji.org/ko-e-yaz-s/yolsuzluk-ve-toplumsal-etkileri/>>
(01.09.2016).

BAL, F., (2002) OECD Geçiş Ekonomilerinde Yolsuzlukla Mücadele Ağs Yıllık Toplantısı Konuşma Metni, İstanbul, s. 24'den aktaran, TEPAV, (2006), TBMM Raporu: Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler, Çözüm Önerileri, R. B. Tarhan, Ö. F. Gençkaya, E. Ergül, K. Özsemerci, H. Özbaran, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları, (2. baskı), Matsa Basımevi, Ankara.

BALDEMİR, E., H. Özkoç, Ö. İşçi, “MIMIC Model ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24/2009, (2), ss. 49-63.

BARNARD, C. I., (1971) *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Massachusetts, USA.

BAYHAN, V., “Demokrasi ve Sivil Toplum Örgütlerinin Engelleri: Patronaj ve Nepotizm”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Mayıs 26/2002, (1), ss. 1-13.

BAYLEY, D. H., “The Effects of Corruption in A Developing Nation”, *Western Political Quarterly*, 1966/19, (4) s. 727’den aktaran, Berkman, Ü., “Yolsuzluğun Etkileri ve Sonuçları: Literatürdeki Görüşler ve Tartışmalar”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 43/1988, (3), ss. 59-77.

BERKMAN, A. Ü., (1983), *Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet*, TODAİE, Yayın No: 203, Ankara.

BİBER, Nizamettin, “Osmanlı’da Bir Rüşvet Öyküsü”.

<<http://blog.milliyet.com.tr/osmanlida-bir-rusvet-oykusu/Blog/?BlogNo=454021>>
(08.03.2016).

BİBER, Nizamettin, “Yolsuzluğun Kısa Tarihi”, *Milliyet Blog*, (12.22.2013).

<http://blog.milliyet.com.tr/Yolsuzlugun_kisa_tarihi/Blog/?BlogNo=441572&ref=milliyet_anasayfa> (05.09.2016).

BULUT, E., “Bataklığı Kurutmak Mı? Sinekleri Öldürmek Mi?”, TİDE 2013 COSO Sunumu.

COLL, S., “The Puzzling Wall Street Saga of Dennis Levine”,
<<https://www.washingtonpost.com/archive/lifestyle/1986/05/22/the-puzzling-wall-street-saga-of-dennis-levine/25e0b3ea-4038-4ce0-a3c2-edc2e111a181/>> (01.04.2016).

COSO, “COSO Framework, A Higher Return on Experience.”
<<http://www.plantemoran.com/industries/banks/documents/mcs-fss-coso-white-paper.pdf>> (15.12.2016).

ÇELİK, H., “Rüşvetçiliğin Tarihçesi.”
<<http://tarihgazetesi.net/yazilar/makaleler/344-ruesvetciligini-tarihcesi.html>>
(05.03.2016).

ÇOBAN A. E., A. Pamukçu, “Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği-Stratejik Planlama.”
Verimlilik Genel Müdürlüğü; Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.
<<http://slideplayer.biz.tr/slide/2285111/>> (22.12.2016).

ÇULHACI, İ., “18. INTOSAI Kongresi Üzerine”, *Sayıştay Dergisi*, Ankara Ocak-Mart 2005, (56), ss. 115-131.

ÇULPAN, R., “Bürokratik Sistemin Yozlaşması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2/1980 (13), ss. 31-45

DAŞCIOĞLU, K., “Osmanlı Döneminde Rüşvet ve Sahtekârlık Suçları ve Bunlara Verilen Cezalar Üzerine Bazı Belgeler”, *Sayıştay Dergisi*, 2005, (59), ss. 119-124.

DAVOODI, H., S. Gupta, R. Alonso, “Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty,” *IMF Working Paper*, WP/98/76, 1998, ss. 1-41.

DEMİR, C., M. K., Yılmaz, “Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25/2010, (1), ss. 69-88.

DEVLET Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, “Türkiye'nin Üyeliğinin Avrupa Birliği'ne Muhtemel Etkileri”, 2014.

DOĞAN, S., “İşletmelerde Vizyon ve Misyon Bildirisi Geliştirme ve Önemi Üzerine Bir Araştırma”, *Amme İdaresi Dergisi*, 35/2002, (1), ss 143-174.

DOĞMUŞ, M. D., (2008) *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi*, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ankara (Türkiye).

DOĞRU, H., (2011) *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kontrol Değişikliği ve Çağrı*, (Doktora Tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi, Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

DRUCKER, P. F., *Kapitalist Ötesi Toplum*, (çeviren Belkıs Çorakçı), İnkılap Kitapevi, 1994, s. 53'den aktaran, Ağır, A., (2005) *Bilgi Yönetimi Sistemleri ve Eğitimde Bilgi Yönetimi Sistemi Uygulaması*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İletişim Ana Bilim Dalı/Bilişim Dalı, İstanbul (Türkiye).

DURAN, E., (2013) *Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara (Türkiye).

EHRlich I., F. T. Lui, “Bureaucratic Corruption and Endogenous Economic Growth”, *Journal of Political Economy*, 1999, (107), ss. 270-293.

ERDEM, Enis Faruk, “Watergate Skandalı ve Nixon'ın Çöküşü”, *Bilkent Gazetesi*, 10/19/2014 <<http://www.gazetebilkent.com/2014/10/19/watergate-skandali-ve-nixonin-cokusu/>> (10.02.2016).

ERDOĞAN, S., (2009) *İç Kontrol Sistemi; Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi*, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara (Türkiye).

ERGUN, T., “Yönetimde Yozlaşma Olgusu Üzerine”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1978/11, (1), ss. 24-30.

ERTUĞRUL, A. N., (2012) *İç Kontrol İle Kurum Kültürünün Etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/Muhasebe Bilim Dalı, Eskişehir (Türkiye).

EVİK, H., V. S. Evik, “İçeriden Öğrenenlerin Ticareti Suçu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 63/2005, (1-2), ss. 1-56.

FAYOL, H., *Administration Industrielle Et Generale*, (çeviren M. Asım Çalikoğlu), (3. Baskı), Adres Yayınları, Aralık 2012.

FRIEDRICH, C. J., *Corruption in Historical Perspective*, (çev. Ahmet Burçin Yereli) In: *The Pathology of Politics*, New York, 1972.

GENERAL Ulysses Grant Kimdir?

<<http://www.nkfu.com/general-ulysses-grant-kimdir/>> (13.04.2016).

GERNI, M., Ö. Emsen, D. Özdemir, vd..., “Yolsuzluğun Belirleyicileri ve Büyüme ile İlişkileri”, *International Conference on Eurasian Economies 2012*, ss. 131-139. <<http://www.avekon.org/papers/406.pdf>> (26.04.2016).

GÖZLER, K., (2007), *İdare Hukukuna Giriş*, (6. baskı), Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.

GUPTA, P., vd., (2011), *Auditing the Control Environment, Practice Guide*, The Institute of Internal Auditors.

<<https://www.iaa.org.uk/media/97410/Auditing%20the%20control%20environment.pdf>> (11.10.2016).

GÜÇLÜ, F. C., “INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi.”

<<http://www.firatcoskunguclu.com/Haftalik.aspx?Yazi=46>> (11.07.2016).

GÜMÜŞ, T. T., “Ortaçağ’dan Erken Modern Döneme Batı Avrupa’da Eğitim Tarihi: Yeni Yaklaşımlar”, *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 6/2010, (1), ss. 25-40.

GÜNEŞ, Ş., (2009) *Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye’de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi, İşletme Mühendisliği Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

GÜNEY, T., (2013) *Yolsuzluk ve Refah*, (Doktora Tezi), Dumlupınar Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, Kütahya (Türkiye).

GÜR, M. F., “Yolsuzluk Nedir? Yolsuzluk Çeşitleri ve Ülkeler Arası Yolsuzluk Algılaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2014, (124), ss. 191-210.

GÜRKAN, C., “Modern Kamu Maliyesinin Oluşumu: Maliye Tarihine Alternatif Kuramsal Yaklaşımlar”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 69/2014, (1), ss. 43-76.

HASDEMİR, İ., (2006) *Sosyolojik Bakış Açısıyla Yolsuzluk Olgusu*, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı/Sosyoloji Bilim Dalı, Ankara (Türkiye).

HODGETS, R. M., (1999) “Yönetim, Teori, Süreç ve Uygulama”, çev. Canan Çetin, Esin Can Mutlu, (2. Baskı), Beta Basım Dağıtım A.Ş., 1999, s. 240’dan aktaran, Çatıkkaş, Ö., (2005) *Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, “İç Denetim: Güvence, İç Görü ve Nesnellik”, <https://www.tide.org.tr/uploads/news/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf> (16.08.2016).

INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (çev. Baran Özeren), 10 Temmuz 2006. <<http://www.csb.gov.tr/db/strateji/icerikbelge/icerikbelge2424.pdf>> (13.01.2016).

IRMAK, N., “Henry Fayol, Yönetim Teori ve Yönetim Süreci.” <<http://www.maliyetis.com/wp-content/uploads/2010/05/HENRIFAYOL1.pdf>> (26.06.2016).

IVES, W., C. Gordon, B. Torrey, “Knowledge Management: An Emerging Discipline With A Long History”, *Journal of Knowledge Management*, 1/1997, (4), ss. 269-274.

İKTİSADİ İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), Uluslar Arası Örgüt Künyesi <http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-_oecd_.tr.mfa> (24.02.2016).

İNCE, N., (2002) *Kamu Kurumlarında Bilgi Yönetimi: Ekonomi Alanındaki Kurumlar*, (Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi, Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

İSTANBUL Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İç Denetime Genel Bir Bakış, (2015), İstanbul.

İSTANBUL Ticaret Odası, Türkiye'de Yolsuzluğun Sosyo Ekonomik Nedenleri Etkileri ve Çözüm Önerileri, E. Korkmaz, M. E. Erkal, T. Minibaş, B. Baloğlu, B. E. Yılmaz, M. Çak, 2001, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2001-35, İstanbul.

KADIOĞLU, S., G. Yıldırım, “Etik ve Tıp Etiği Temel Kavramları”, *C.Ü. Tıp Fakültesi Dergisi*, 29/2007, (2), s. 75-84.

KAR, M., A. Balcı, “Yolsuzluklar ve İktisadi Kalkınma”, *Türk İdare Dergisi*, Haziran 71/1999, (423), ss. 152-161.

KARADAŞ, Ş., “İç Denetim İle Teftiş Arasındaki Fark.”

<<https://sevketkaradas.wordpress.com/2012/04/19/ic-denetim-ile-teftis-arasindaki-fark/>> (07.10.2016)

KARAKAŞ, M., “Yolsuzluğun Nedenleri Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 50. Seri*, İstanbul, 2007.

KARAMAN, H., “Roma Hukuku”,

<<http://www.hayrettinkaraman.net/kitap/tarih/0030.htm>> (05.03.2016).

KARLUK, S. R., “Avrupa Birliği Türkiye’de Yolsuzlukla Mücadeleyi Destekliyor”, 19 Haziran 2013. <<http://www.turkishnews.com/tr>> (03.03.2016).

KAUFMANN, D., “Misrule of Law, Does The Evidence Challenge Conventions in Judiciary and Legal Reforms?”, *The World Bank Draft for Discussion*, Temmuz 2001.

KAVRAKOĞLU, İ., (1995) Kalite (Cep Kitabı), İstanbul: Kal-Der., s. 6 ve Özveren, M., Toplam Kalite Yönetimi: Temel Kavramlar ve Uygulamalar, (1997) İstanbul: Alfa Yayınları, s. 96’dan aktaran, Külcü, Ö., H. Külcü, “Belge Yönetiminde Program Geliştirme: Belge Yönetimi Kapasite Değerlendirme Sistemi (Program Development At The Records Management: Records Management Capacity Assessment System)”, *Bilgi Dünyası Dergisi*, 10/2009, (2), ss. 261-285.

KAYA, Bertan, “Gerçekten Bir İç Kontrol Sisteminiz Var Mı?”

<<https://www.linkedin.com/pulse/ger%C3%A7ekten-bir-i%C3%A7-kontrol-sisteminiz-var-m%C4%B1-dr-bertan-kaya?forceNoSplash=true>> (14.08.2016).

KAYA, Bertan, “İç Denetçinin Sahip Olması Gereken En Önemli Beceri: İletişim.”

<<http://bertankaya.net/?p=1424>> (20.08.2016).

KAYA, Bertan, “İç Kontrol ve Risk Yönetiminde Yapılan 5 Kritik Hata.”
< <http://bertankaya.net/?p=1403>> (20.08.2016).

KAYA, Bertan, “Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri”,
<<http://irc.com.tr/index.php>> (06.07.2016).

KHAN, M. A., “Performans Denetiminin Esasları”, (çev. Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan), *Sayıştay Dergisi*, 1997, (27), ss. 64-94.

KHAN, M. A., “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, 1995, (19), Ankara, ss. 15-30.

KHONDKER, H. H., “A Sociology of Corruption: Reexamining The Contributions of Syed Hussein Alatas”, *36th ISS Conference: Session 25*, China, 2004, ss. 1-19.

KIZILBOĞA, R., F. Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6/2013, (2), ss. 220-236.

KOENIG, M. E. D., “What is Knowledge Management? Knowledge Management Explained.”, 2012. <<http://www.kmworld.com/>> (03.07.2016).

KOLÇAK, M., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7/2006, (1), ss. 367-384.

KONGAR, Emre, “Yolsuzluk Tanımı ve İleri Hukuk”, *Cumhuriyet Gazetesi*.
02.14.2014.

KORKMAZ, Esfender, “Demokrasi- Özgürlük ve Yolsuzluk”, *Yeniçağ Gazetesi*,
12.25.2013.

KRUEGER, A. O., “The Political Economy of The Rent Seeking Society”, *The American Economic Review*, 64/1974, (3), ss. 291-303.

KUBALI, D., “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 32/1999, (1), ss. 31-62.

KULAK, F., (2009) *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*, (Dalı Doktora), Marmara Üniversitesi, İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

KÜÇÜK, Bahtiyar, “IMF’den Ukrayna’ya Yolsuzluk Uyarısı”,
<<http://tr.euronews.com/2016/02/10/imf-den-ukrayna-ya-yolsuzluk-uyarisi>>
(25.05.2016).

KÜÇÜKLER, A., (2011) *Kautilya'nın Arthashastra'sı*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Doğu Dilleri ve Edebiyatları (Hindoloji) Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

LORD Emerich Edward Dalberg Acton <<http://www.acton.org/pub/religion-liberty/volume-3-number-1/lord-emerich-edward-dalberg-acton>> (04.04.2016).

MALİYE Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Hukukun Üstünlüğü ve İyi Yönetişim, İyi Yönetişimin Temel Unsurları, H. Karabacak, (2003), Ayrıntı Basımevi, Ankara.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Öz Değerlendirme, (N. Saltık, 2006), Ankara.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi, K. Özel, (2007), Ankara.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Kamu İç Kontrol Standartları, İzleme Standardı, K. Özel, (2016), Ankara.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Programı Hazırlama Süreci, Ş. Koç, H. Işık, N. S. Hançer, A. Rençber, (2009), Antalya. <<http://peb.bumko.gov.tr/Eklenti/5003,egitim20091pdf.pdf?0>> (10.09.2016).

MAMMADLI, H., Lobcılık Çalışmaları ve Yolsuzluk Tehlikesi: Aradaki Çizgi Nasıl Belirlenmelidir? <<http://newtimes.az/tr/views/1670/>> (14.02.2017).

MESTAV, O., İletişim, Adnan Menderes Üniversitesi İletişim Ders Notları, <<http://www.akademik.adu.edu.tr/myo/cine/webfolders/File/ders%20notlari/iletisim.pdf>> (10.11.2016).

MICAH A. Acobat, “Insider Trading Jurisprudence After United States”, ss. 1356-1416. <<http://www.lawschool.cornell.edu/research/cornell-law-review/upload/Acoba.pdf>> (05.01.2017).

NEŞRİ, M. (1995), “Kitâb-ı Cihannümâ-Neşrî Tarihi”, (cilt I, 3. Baskı), Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara, s. 155 ve Mumcu, A., (1985) “Osmanlı Devleti’nde Rüşvet”, (II. Baskı), İnkılâp Kitabevi, İstanbul, s. 84’den aktaran, Daşcıoğlu, K., “Osmanlı Döneminde Rüşvet ve Sahtekârlık Suçları ve Bunlara Verilen Cezalar Üzerine Bazı Belgeler”, *Sayıştay Dergisi*, 2005, (59), ss. 119-124.

NİŞANCI, D., “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Önlenmesine İlişkin Olarak OECD Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi’ndeki Denetim Süreci (Corruptionand Relating to the Prevention of Corruption OECD Anti Bribery Convention’s Audit Process)”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2014, (114), ss. 315-346.

NONAKA, I., N. Konno, R. Toyama, “SECI, Ba And Leadership: A Unified Model of Dynamic Knowledge Creation”, *Long Range Plannig*, 33/2000, (1), ss. 5-34.

ODABAŞ, H., “Bilgi Yönetimi ve Yüksek Öğrenim Kurumlarında Kurumsal Açık Erişim”, *XIII. Türkiye’de İnternet Konferansı*, Ankara, 22-23 Aralık 2008, ss. 183-191.

OKUR, Y., vd., (2012), *Çağdaş Türk ve Dünya Tarihi*, (4. baskı), Devlet Kitapları, Ankara.

ONUR, A., (2010) *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*, Avrupa Birliği Uzmanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara (Türkiye).

ORAL, B. G., (2009) *Yolsuzluk - Türk Vergi Sistemi İlişkisi ve Mücadele Stratejileri*, (Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Manisa (Türkiye).

ORHUN, M., “Hitit Aile Hukuku ve Eski Hukuk Dönemi Roma Aile Hukuku”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2010, (5), ss. 35-55.

ÖNER, Sera, “Yolsuzluk Olgusuna Siyaset Bilimi Çerçevesinden Bir Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2005, (57), ss. 39-54.

ÖZDEMİRCİ, F., C. Aydın, “Kurumsal Bilgi Kaynakları ve Bilgi Yönetimi”, *Türk Kütüphaneciliği Dergisi*, 21/2007, (2), ss. 164-185.

ÖZER, M. A., (2012), *Yeni Kamu Yönetimi*, (1. baskı), Barış Kitapevi, Ankara.

ÖZER, M. A., (2008), *21. Yüzyılda Yönetim ve Yöneticiler*, (1. baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

ÖZKILIÇ, Ö., *Tehlike ve Risk Kavramları–Terminoloji*,

<<http://www.onderakademi.com/blog/sempozyum-sunumlar/terminoloji.pdf>>

(26.06.2016).

ÖZSEMERÇİ, K., (2003), *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri*, *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*: 27, Ankara.

ÖZTÜRK, M., “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16/2015, (Özel Sayı 2014), ss. 4815-4841.

ÖZTÜRK, N., “Anayasal İktisat Çerçevesinde Demokrasiyi Yozlaştıran İktisadi Etmenler”, *Amme İdaresi Dergisi*, Eylül 37/2014, (3), ss. 17-35.

PALDAM, M., “The Cross-Country Pattern of Corruption, Economics, Culture and The Seesaw Dynamics”, *European Journal of Political Economy*, 18/2002, (2), ss. 215-240.

PEHLİVAN, N., (2010) *Devlet Muhasebe Sistemi ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Hitit Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Çorum (Türkiye).

POLAT, Kerim, “Türkiye Büyük Millet Meclisinde İç Denetim Faaliyetleri”, *Denetim Dergisi*, 2014, (14), ss. 5-17.

RUIGE, A., vd., (2014) *Yönetişim ve Katılım, Etkili Katılım için Araçlar, Yöntemler, Mekanizmalar, Katılımcılık Rehberleri No ¼*, Başak Matbaa, Ankara.

RÜZGÂR, N., M. Kurt, “Yöneticiler Aslında Ne Yapar? Yönetici Rollerini Hakkında Bursa Merkezli İşletmelerde Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8/2016, (4), ss. 35-49.

SABUNCUOĞLU, Z. ve Tüz, M., (2001), *Örgütsel Psikoloji*, (3. baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa.

SALTIK, N., (2007), *İç Kontrol Standartları*, Devlet Bütçe Uzmanlık Tezi, Ankara (Türkiye).

SANAL, Recep, “Kamu Kaynaklarını Eriten Yolsuzluk Olaylarının Hukuk Zemininde Önlenmesi Olanğı”, *Maliye Dergisi*, 2000 Eylül-Aralık (135), ss. 42-58.

SAYIŞTAY Başkanlığı, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, H.Ö. Köse, (2007), *Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım*, Ankara.

SAYIŞTAY Başkanlığı, Performans Denetimi; Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, (2002), Ankara.

SAYIŞTAY Başkanlığı, Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması, N. Atakan, A. Coşkun, S. M. Sonuvar, (1997), *T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, Ankara.

SEBİLCİOĞLU, Fikret, “Uluslararası Şeffaflık Örgütü 2015 Yolsuzluk Algı Endeksi Açıklandı”, <<http://www.cerebra.com.tr/tr/gundem-haberler-gundem-uluslararasi-seffalik-orgutu-2015-yolsuzluk-almi-endeksi-aciklandi.html>> (20.05.2016).

SHAMASASTRY, R., (1915), Kautilya's Arthashastra.
<https://archive.org/details/Arthashastra_English_Translation> (03.03.2016).

SHARKANSKY, I., (1991), The Development of State Audit, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office.

SOLMAZ, B., (2003) *Söylentilerin Kurumsal İletişim Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği*, (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Reklamcılık ve Halkla İlişkiler Anabilim Dalı, Eskişehir (Türkiye).

SOYUPEK, Y., (2015) *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş Sistemi ve Gelişimi*, (Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Siyaset ve Sosyal Bilimler Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

STEINER, G. A., (1997) “Strategic Planning, What Every Manager Must Know”, New York.

STRATEJİ Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (18.02.2016 tarih ve 26084 sayılı Resmi Gazete).

ŞAHİN, A., “Türk Kamu Yönetiminde Yönetmelik İletişim ve Bu Konuda Düzenlenen Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, Ocak- Haziran 2007, (152), ss. 81-102..

ŞAHİN, Seyfi, “Liderlerin Mal Varlıkları”, *Ortadoğu Gazetesi*, (02.24.2011)

ŞENOL, Cem, “İçeriden Öğrenilen Bilgi ve İçeriden Öğrenen Kavramlarının Ceza Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012/2, (2), ss. 126–145.

TANZI, V., (1998), *Corruption Around The World: Causes, Consequences, Scope and Cures*, IMF Working Paper. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9863.pdf>> (09.03.2016).

TEPAV, (2006), TBMM Raporu: Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler, Çözüm Önerileri, R. B. Tarhan, Ö. F. Gençkaya, E. Ergül, K. Özsemerci, H. Özbaran, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları, (2. baskı), Matsa Basımevi, Ankara.

TAŞPINAR, S., “Kamu Yönetiminde Görevler Ayrılığı İlkesi.” <https://www.malihakem.com/analizler/kamu-yonetiminde-gorevler-ayriligi-ilkesi_an144.html> (10.07.2016).

THE Institute of Internal Auditors, *Auditing The Control Environment*, 2011.

THE World Bank, *Public Expenditure Management Handbook*, (1998), Washington. <<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/handbook/pem98.pdf>> (22.12.2016).

TODAİE, *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, Ö. Bozkurt ve Turgay Ergun, Yayın No: 283, 1998, Ankara.

TUNÇ, İ., (2014) *Kurumsal Risk Yönetim Sisteminin Stratejik Planlamanın Başarısı Üzerindeki Etkisi*, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Yalova (Türkiye).

TURGUT, A., S., Oruç, “Finansal Derinleşme, Ekonomik Büyüme ve Türk Finans Sistemi (1990-2010)”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (Dr. Mehmet Yıldız Özel Sayısı/2014), ss. 109-118.

TÜMER, Sumru, “İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Uygulanması İçin Ayrı Bir Birime İhtiyaç Vardır.”, *Güncel Mevzuat Dergisi*, 2010, (60).

TÜRKİYE Bankalar Birliği, Bankacılığımızda İç Kontrol, G., Yurtsever, (2008, yayın no: 256), Graphis Matbaa, İstanbul.

TÜRKİYE Bankalar Birliği, Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması, Ö. Çatıkkaş, M. Okur, İ. Balkan, (2012), Yayın No:287, İstanbul.

TÜRKİYE Diyanet Vakfı İslam Araştırmaları Merkezi, (2007) “Peçuylu İbrahim”, *İslam Ansiklopedisi*, Cilt No:34.

USLUATA, A., (1994), İletişim, İletişim Yayınları, İstanbul.

UZUNAY, V., (2007) *Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*, Maliye Bakanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara (Türkiye).

WASTI, S. A., B., Üsdiken, “Türkiye’de Akademik Bir İnceleme Alanı Olarak Personel veya İnsan Kaynakları Yönetimi:1972-1999”, *Amme İdaresi Dergisi*, 35/2002, (3), ss. 1-37.

YAMAN, A., (2013) *Türk Kamu Yönetiminde Etik Uygulamaları ve Kamu Çalışanlarının Etik Değerlere Bağlılığının Değerlendirilmesi: İçişleri Bakanlığı Örnekleme*, (Doktora Tezi), İnönü Üniversitesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı/Siyaset ve Sosyal Bilimler Bilim Dalı, Malatya (Türkiye).

YARDIMCIOĞLU, M., N., Koca, Y., Günay, vd., “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4/2014, (2), s. 171-188.

YAVUZ, S. T., “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri: İç Kontrol, Merkezi Teftişten (İç Denetimden) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, *Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi*, Eylül 2002, (42), ss. 39-57.

ZWADZKY, K., “Dünya Bankası'nda Yolsuzlukla Mücadele.”, 15.09.2006.
<<http://www.dw.com/tr/d%C3%BCnya-bankas%C4%B1nda-yolsuzlukla-m%C3%BCcadele/a-2527646>> (24.05.2016).

İnternet Siteleri

<<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>> (10.01.2016)

<<https://www.cia.gov/tr>> (06.02.2016).

<<http://www.biyografi.net.tr/richard-nixon-kimdir/>> (08.02.2016).

<<http://watergate.info/>> (08.02.2016).

<<https://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>> (09.02.2016).

<<https://www.fbi.gov/about>> (10.02.2016).

<<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=105>> (13.02.2016).

<<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=4>> (14.02.2016).

<<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=46224&l=1>> (15.02.2016).

<<http://www.ab.gov.tr/index.php?p=46226&l=1>> (17.02.2016).

<<http://www.imf.org/external/about.htm>> (19.02.2016).

<<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html>> (24.02.2016).

<<http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/iyi-Yonetisim.aspx>> (26.02.2016).

<<http://www.turkedebiyati.org/fuzuli.html>> (08.03.2016).

<<http://iktisadiyazilar.blogspot.com.tr/2009/09/david-ricardo.html>> (10.04.2016).

<http://www.africa-confidential.com/whos-who-profile/id/3458/Christine_Lagarde> (25.05.2016).

<http://dusundurensozler.blogspot.com.tr/2007/12/100-soruda-felsefe_4047.html> (22.06.2016).

<<http://www.turkcebilgi.com/sofistler>> (22.06.2016).

<<http://asbava.blogspot.com.tr/2011/07/bretton-woods-sistemi-neden-ykld.html>> (28.06.2016).

<www.theiia.org> (11.07.2016).

<<http://www.ceyhuncamli.com/bilgi-sistemlerinin-gelisim-sureci/>> (13.07.2016).

<www.kurumsalbtstratejisi.wordpress.com> (14.07.2016).

<<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3836,kontrolfaaliyetleripdf.pdf?0>> (04.10.2016).

<<https://www.sais-jhu.edu/anne-krueger>> (10.10.2016).

<<http://www.seffalik.org/2015-yolsuzluk-almi-endeksi-aciklandi/>> (10.11.2016).

<<http://www.sabah.com.tr/galeri/dunya/yolsuzlugun-en-fazla-oldugu-ulkeler/3>> (25.11.2016).

<<http://www.kuremedya.com/diktator-kerimovun-kizlari-milyon-dolar-saciyor-3719h.html#.wexa-dkls00>> (01.12.2016).

<<http://hursedanet/Dunya/66654-Tunus-Diktatoru-Bin-Alinin-Serveti-Satisa-Cikartildi.html>> (01.12.2016).

<http://www.coso.org/audit_shop.htm> (15.12.2016)

<<http://www.biography.com/people/paul-wolfowitz-40390#synopsis>> (24.12.2016).

<<http://www.online-literature.com/periods/renaissance.php>> (27.12.2016).

<<http://www.tdk.gov.tr/>> (04.01.2017).

Mevzuat, Rehberler, Belgeler ve Raporlar

COSO, Guidance On Monitoring Internal Control Systems Introduction, 2009.

COSO's Enterprise Risk Management-Integrated Framework Executive Summary, 2004.

ÇALIŞMA ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi, Ankara 2013.

KARADENİZ Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi İç Kontrol Rehberi, 2014.

MALİYE Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Kamu İç Kontrol Rehberi, (07.02.2014 ve 13 sayılı onay), Ankara.

MALİYE Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi, (2014), Ankara.

MALİYE Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Rehberi.

MALİYE Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, (26.12.2007 ve 26738 sayılı Resmi Gazete), Ankara.

MALİYE Bakanlığı, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. (31.12.2005 ve 26040 sayılı Resmi Gazete), Ankara.

MALİYE Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, (2014), Ankara.

SAYIŞTAY Başkanlığı, Risk Yönetimi Rehberi, (Temmuz 2002), Ankara.

TÜRKİYE-AB Düzenli İlerleme Raporları, 2000-2015.

TÜRKİYE-AB İlişkileri 2008 Yılı Ulusal Programı

TÜRKİYE-AB 2000 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi.

ULUDAĞ Üniversitesi, İç kontrol El Kitabı, (2013), Bursa.

ULUSLARARASI Şeffaflık Derneği, Özel Sektörde Yolsuzlukla Mücadele Rehberi, (2016), İstanbul.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

18.01.2002 tarihli IMF Niyet Mektubu.

30.07.2002 tarihli 3. Gözden Geçirmeye İlişkin Niyet Mektubu.

14.04.2003 tarihli Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, (14 Nisan 2003 Tarihinde AB Konseyi Tarafından Kabul Edilen Nihai Metin.)

24.11.2005 tarihli IMF Niyet Mektubu.

23 Ocak 2006 tarihli AB Konsey Kararları.