

## KAMU SEKTÖRÜNDE YOLSUZLUK RİSKİNİ ÖNLEYİCİ BİR ARAÇ OLARAK İÇ KONTROL SİSTEMİ

**Mehmet ARIKAN**

Malatya Büyükşehir Belediyesi  
Mali Hizmetler Uzmanı  
uzmanarikan@gmail.com

**Serkan BENK**

İnönü Üniversitesi İİBF  
serkan.benk@inonu.edu.tr

### ÖZET

Modern kamu yönetimi sistemi; 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, riskli alanların tespit edilerek yönetilmesi ve idarenin kamuoyu önündeki imajı, etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin kazanımlarıdır.

Bu çalışmada, 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 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 evrilememesinin; iç kontrolün etkinliği ve işlerliğinin önündeki en temel sorunlar olduğuna dikkat çekilerek; bu sorunların nasıl bertaraf edilebilecekleri konusunda birtakım önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, COSO, Yolsuzluk, Denetim

### INTERNAL CONTROL SYSTEM AS A TOOL FOR PREVENTION OF CORRUPTION RISK IN PUBLIC SECTOR

#### 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 implenting 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. In this scope, literature was reviewed and the negative relationship between internal control and corruption crimes was examined. The financial and managerial scandals arising from the deficiencies of traditional inspection systems are examined with historical examples and discussed how these deficiencies can be resolved 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:** Internal Control, COSO, Corruption, Audit.

## 1. GİRİŞ

Toplumsal yaşam, büyük ölçüde; savaşlar, ekonomik bunalımlar, coğrafi keşifler, teknolojik gelişmeler ve son zamanlarda ise özellikle küreselleşme olgusu ile şekillenmektedir. Devlet, toplumsal yaşamı şekillendiren tüm bu olayları ya bizzat kendisi yönetmiş ya da bu olayların olumsuz sonuçlarını bertaraf edebilmek için paternalistik bir bakış açısıyla karşı-politikalar üretmiştir. Bu amaç doğrultusunda özellikle “sosyal devlet” veya “refah devleti” gibi kavramların ortaya çıkması ile birlikte, devlet; toplumsal huzuru, barışı ve adaleti tesis edebilmek için; gelir düzeyi ve dağılımına, vergileme tekniklerine, kalkınma planlarına, sosyal güvenliğe ilişkin düzenlemelere, gerekirse doğrudan fiyatlara ve ürünlere müdahale etmeye başlamış ve dolayısıyla kamu harcamalarının artmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarındaki bu artışlara paralel olarak, şeffaflık; etkili, ekonomik ve verimli kaynak kullanımı gibi kavramlar daha önemli hale gelmiştir. Çünkü ortak ihtiyaçların, ortak kaynaklar ile finanse edilmesi gerekliliği; 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, çok eskilerden beri var olmasına rağmen, kullandığı geleneksel enstrümanlar nedenleriyle; performans esaslılık, etkililik ve ekonomiklik, stratejik planlama gibi modern mali yönetimin bileşenlerine tam anlamıyla uyum sağlayamamış, ihtiyaçlara yeterince cevap verememiştir. Tam da bu noktada; yönetim bilgi sistemleri, insan kaynakları yönetimi, usulsüzlükle mücadele prosedürleri, kurumsallaşma odaklı faaliyetler, maddi olmayan kontroller ve risk yönetimi gibi birçok aracın; bütçe ve kamu harcamalarının kontrolü ile birleştirildiği; modern, güncel ve 21. yüzyılın kamu yönetimi alanındaki entelektüel bir başarısı olarak nitelendirilebilen iç kontrol uygulamalarına dikkat çekmek yararlı olacaktır.

İç kontrol sistemi, israf ve yolsuzlukların önüne geçmeyi, performans odaklı kaynak kullanımını, riskli alanların belirlenmesini ve bu risklerin yönetilebilmesi için gereken planları ortaya koyabilme kabiliyetini, mali saydamlığı, hukuka uygunluğu, raporlamayı, plan ve programlama esaslı çalışmayı ve liyakat esaslı kurumsallaşmayı hedefleyen süreçler bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikli ya da tek amacı yolsuzlukla mücadele değildir. Sistemin varlığı ile planlanan amaç, en genel tanımı ile

idarenin, hedeflediği amaçlarını elde etmesi sürecinde, makul güvence sağlayabilmektir. Fakat bunun bir gerekliliği de tabii olarak, ilgili idarenin yolsuzluklardan arındırılmış olmasıdır.

Bu çalışma, iç kontrol sisteminin; yolsuzlukları önleme konusundaki etkilerini incelemeyi hedeflemektedir. Belirtilen amaç doğrultusunda öncelikle iç kontrol sistemi ve yolsuzluk kavramları hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra ise iç kontrol sisteminin yolsuzluklar üzerindeki olası etkileri iç kontrol sisteminin bileşenleri itibarıyla değerlendirilmiştir. Son olarak çalışma sonuçlandırıcı düşünceler ile tamamlanmıştır.

## 2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol tanımlamalarının büyük bir çoğunluğu; 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 ve performans esaslılık, mevzuata uygunluk, hesap verebilirlik ve mali saydamlık kavramları ekseninde şekillenmiştir.

İç kontrolün kökleri vergiler kadar eskiye dayanmaktadır. Eski Mısır, Babil, Hititler ve Eski Yunan'da; farklı isimler altında vergilerin toplandığı bilinmektedir (Öztürk, 2015: 4816). Tarihi verilerin, denetimin 5000 yıl öncelere, Ninova kentine kadar dayandığını göstermesi (Sharkansky, 1991: 5) ve yine Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamu kaynaklarının kontrol edildiğini gösteren kanıtların olması, vergi denetimi mekanizmasının çok eskilere dayandığını göstermektedir (Khan, 1995: 15). O dönemlerde, vergilerin tahsili ve harcanması, kralların izin verdiği ölçüde denetlenmiştir. Düzenli bir vergi sisteminin olmaması, var olan vergilerin arızı ve özellikle savaş dönemlerinde alınması, vergilerin dini bir gereklilik olarak görülmesi ve düzenli memuriyetin olmaması gibi nedenler de göz önüne alınırsa; denetim mekanizmalarının ne kadar zayıf olduğu anlaşılabilir.

13. yüzyılda, İtalyan kent devletlerine dayanan modern vergileme tekniklerinin ortaya çıkması (Gürkan, 2014: 45), vergilerin düzenli hale gelmesi ve vergileme sistemlerinin aynı ekonomi yerine nakdi ekonomi sistemi üzerine inşa edilmesi; kontrol edilebilirliği artırmıştır. Hesap yargılamalarının yapıldığı organlar olan Sayıştayların temelleri de yine o yıllarda atılmıştır (Köse, 2007: 20). İlerleyen yıllarda Rönesans hareketlerinin başlaması, büyük toplumsal değişimlere sahne olmuş ve özellikle 14. yüzyıl İngiltere'sinde ve Avrupa'da eğitime verilen önem (Gümüş, 2010: 30), 1789 yılında meydana gelen Fransız Devrimi'nin temellerini oluşturmuştur. Bu dönemde, mutlak monarşilerin yıkılarak yerine cumhuriyet sistemlerinin kurulması, dönemin kamu yönetimi alanındaki başlıca dönüşümleridir.

Kamu yönetiminde, klasik denetim anlayışı, 1930'lu yıllara kadar egemen olmuştur. Bu anlayış; hata bulmaya yönelik kurgulanması, düzeltme işlevini yerine getirememesi, performans ölçümü yapamaması, hata veya usulsüzlüklere anlık müdahalelerde bulunamaması nedenlerinden dolayı eleştirilmiştir. Küreselleşme, hukuk kurallarının evrenselleşmesi, plan, program ve performans esaslı çalışmanın ön plana çıkması, kurumsal itibar ve güvenilirliğin sağlanması ihtiyacı gibi faktörler; idarelerin kendi faaliyetlerini kontrole tabi tutarak, hatalarını ve eksikliklerini en aza indirmeleri yönünde bir anlayış değişikliğine gidilmesini gerekli kılmıştır.

Bu anlayış değişikliğini zorunlu kılan gelişmelerden bir tanesi, I. Dünya Savaşı sonrasında, ABD'deki küçük şirketlerin bir araya gelerek tekelleşmeleri ve ekonomiyi yönetmeleridir. Çünkü 1929 bunalımının en büyük nedenlerinden biri olan bu tekelleşme hareketleri; finansal riskler gözardı edilerek gerçekleştirilmiş ve iflas eden bir holding dahi, ekonomik dengeleri alt üst etmeye yetecek

büyükliklere ulaşmıştır. Bankacılık alanında var olan düzenlemelerin yetersiz olması ise krizi tetikleyen diğer nedenler arasındadır (Okur, 2012: 20).

1929 bunalımından sonra yaşanan sosyo-ekonomik tahribatların düzeltilebilmesi amacıyla Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur (Erdoğan, 2009: 8-9). Kurul, 1934 yılında, bütün şirketlerin muhasebe raporlarını detaylı bir şekilde kayda almasını ve iç mekanizmalarla kontrol edilmesini zorunlu kılan bir yasa çıkarmıştır (Saia, 1992: 6).

1939 yılına gelindiğinde, tıp ve eczacılık alanlarında faaliyet gösteren ve dünyanın sayılı şirketleri arasında olan, New York Borsası'na kayıtlı McKesson-Robins şirketinin yönetimi, kurulan sahte bir firma ile Philip Musica tarafından ele geçirilmiş ve dünya tarihinde tek bir kişi tarafından gerçekleştirilen en büyük finansal dolandırıcılık olaylarından biri gerçekleşmiştir. ABD, bu skandal sonrasında, denetim ve kontrol standartlarını değiştirmiş ve şirketler için; “yönetimlerinde yer almayan üyelerden oluşacak denetim komitelerinin kurulmasını” isteyerek, bağımsız denetim kavramına vurgu yapmıştır (Çatıkkaş, 2012: 1-24). 1949 yılında ise “İç Kontrol-Koordineli Sistemin Öğeleri, Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler İçin Önemi” ismiyle, iç kontrole ilişkin ilk çalışmasını yayımlamıştır (Erdoğan, 2009: s. 8).

1970’li yıllarda, ABD’de meydana gelen, Başkan Richard Nixon’ın istifası ile sonuçlanan ve kamu kaynaklarının hukuka aykırı bir şekilde yabancı hükümet yetkililerine aktarıldığını gösteren Watergate skandalı ortaya çıktı. Skandal, kamu kaynaklarının hukuka aykırı bir şekilde yabancı hükümet yetkililerine aktarıldığını ortaya koyuyordu. 1977 yılında, bu tür yolsuzlukların önüne geçmek adına Yabancı Yolsuzluk Kanunu yürürlüğe girdi. 1980’li yıllarda iç kontrolün ana temasını oluşturan bu kanunun ardından, 1985 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili, Treadway Komisyonu<sup>1</sup> olarak da bilinen, Ulusal Komisyon kurulmuş ve 1992 yılında “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” başlıklı bir rapor yayımlamıştır. COSO<sup>2</sup> iç kontrol modeli olarak da bilinen bu rapor; esasen, özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve INTOSAI<sup>3</sup> tarafından kullanılan ve en yaygın olan sistemdir.

İç kontrol kavramının ilk kez geliştirildiği COSO, iç kontrolün tanımını; bir organizasyonun 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 yapmıştır (Saltık, 2007: 6-13).

ABD Sayıştay’ı, COSO modelini temel alarak, kendi iç kontrol standartlarını hazırlamış ve 2000 yılında kullanmaya başlamıştır. INTOSAI ise yine COSO modeline dayanan iç kontrol standartları

<sup>1</sup> Başkanının 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 yayımlamıştır. Detaylı bilgi için bkz:

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

<sup>2</sup> Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi, (COSO)

<sup>3</sup> International Organization of Supreme Audit Institutions, Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, (INTOSAI).

taslağını kabul etmiş, üye ülkelerden alınan görüş ve önerileri de dikkate alarak; 2004’de, Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayımlamıştır (Saltık, 2007: 11).

COSO, 2013 yılında; kurumsal yönetimin artan önemi, risk esaslı yönetimin ön plana çıkması ve yasal düzenlemelerin paralelinde bir sistem dizayn edilmesi arzusu ile suiistimallerin tespitine ve önlenmesine yönelik beklentiler doğrultusunda güncellenmiştir. Bu güncellemeler sonrasında yönetim kavramı ön plana çıkarılmış ve finansal olmayan raporlama sistemlerine de önem verilerek yolsuzluklarla mücadele konusuna daha fazla yer ayrılmıştır (Ersin, 2013).

### 3. YOLSUZLUK KAVRAMI

Yolsuzluk kavramına ilişkin en genel tanımlama, Dünya Bankası tarafından yapılan; *kamusal gücün özel kazançlar için kötüye kullanılması*, ifadesidir diyebiliriz (Baldemir, 2009: 50). 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.

Yolsuzlukları çeşitli şekillerde sınıflandırılabiliriz. Mesela, 2014 yılının Eylül ayında, St. Petersburg’da, G20 liderlerine dağıtılan bir dokümanda, üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Bunlardan birincisi rüşvet, ikincisi kamu varlıklarının özel kullanıma aktarılmasıdır. Sonuncusu ise himayeci yolsuzluk denilen ve kayırmacılık olarak da adlandırılan yolsuzluk türüdür (Kongar, 2014). Vito Tanzi ise merkezi yönetim-yerel yönetimlerde yolsuzluklar, bürokratik-siyasi yolsuzluklar ve nakdi-ayni yolsuzluklar şeklinde bir sınıflandırmaya gitmiştir. (Tanzi, 1998: 9-10). İlaveten birçok yolsuzluk sınıflandırılması yapılabilir. Yolsuzluk türlerinin, suçun işlenmesine neden olan, yani karşılığında elde edilen ya da edilecek olan kazanımlar temelinde incelenmesi, konunun anlaşılması açısından daha yararlı olabilir. Bunlardan ilki, ekonomik çıkarların ön planda olduğu, maddi kazanç elde etme dürtüsüyle gerçekleştirilen; rüşvet, zimmet ve irtikâp gibi eylemlerin oluşturduğu ekonomik yolsuzluklardır. Diğer 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 artırmak amacıyla, yetki ve statülerini hukuka aykırı olarak kullandıkları siyasal yolsuzluklardır.

Ekonomik yolsuzluklar bağlamında; rüşvet, irtikâp ve zimmet; kamuda en çok görülen suç tipleridir. Kontrol mekanizmalarının zayıf olduğu alanlarda, vatandaşlar, kanuna uygun olmayan haksız taleplerini rüşvet mekanizmasıyla elde etmeye çalışırlar. İrtikâp suçunda ise kamu görevlisine yarar sağlayan ya da sağlamayı vaat eden kimse, aslında suç işleme kastı ile hareket etmemektedir. Çünkü kendisi, zaten haksız bir yarar sağlamayı hedeflememektedir. Kişi; hakkı olan bir kazanımı elde etmek 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. Bu yolsuzluk tipinin, eğitim seviyesinin düşük olduğu toplumlarda daha çok görülmesi normaldir. Çünkü böyle toplumlarda hak arama ve hesap sorma bilinci, gelişmiş toplumlara göre daha zayıftır. Bununla birlikte; idarelerde yürütülen faaliyetlerin hangi süreçlerden geçeceğinin önceden belirlenmemesi ve vatandaşın bilgisine sunulmaması ise irtikap suçunu artıran diğer nedenler arasındadır.

Taşınır kayıt ve bilgi-işlem sistemlerinin zayıf olması ile birlikte memur sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmemiş olması da memurların görevleri nedeniyle kendilerine teslim edilmiş olan

malları zimmetlerine geçirmelerine ya da bu mallar üzerinde şahsi tasarruflarda bulunmalarına imkân sağlar.

Siyasal yolsuzluklar, alınan siyasal kararlar sonucunda; kamu kaynaklarının kullanım yerlerini ya da nasıl kullanacağını belirleme yetkisine sahip otoritelerin, hukuk kurallarını ihlal etmek suretiyle ve çoğunlukla da temelinde maddi kazanç elde etme gayesi gütmeyen, bu yetkilerini üçüncü kişilerle çıkar ilişkilerine girmek amacıyla kullanmalarını ifade eder (Adaman ve Çarkoğlu, 2014: 13). Rant kollama, lobicilik, siyasal 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 nepotizm ve kronizm gibi kavramlarla 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, siyasal yolsuzluklara örnek olarak gösterilebilir.

### 3.1. Yolsuzluğun Nedenleri

Temelinde eğitim seviyesinin düşük olması, denetim ve kontrol eksiklikleri, demokrasinin gelişmemiş olması, hukuk düzenindeki boşluklar gibi birçok neden olan yolsuzluk suçları, neredeyse insanlık tarihi kadar eskidirler. 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 öğretmene hediye ve yiyecekler sunulduğu ve bu öğrencinin birdenbire sınıfın en başarılı öğrencisi ve hatta şefi olduğu anlatılır (Biber, 2013). Orta Çağ Fransa’sında “pot de vin “(şarap testisi) kelimesinin, günümüz Fransızca’sında “rüşvet” kavramına karşılık gelmesinin nedeni, Orta Çağ’da şarabın çok değerli olması ve devlet memurlarına veya krala yakın olan kimselere hediye olarak sunulmasıdır (Öner, 2005: 40).

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 gelmesidir (Khondker, 2004: 9).

Eğitim düzeyinin düşüklüğü, sivil toplum örgütlerinin yetersizliği, yolsuzluğu destekleyen ve normalleştiren kültürel altyapı; demokrasinin gelişmesinin önündeki en büyük engellerdendir (Yardımcıoğlu, Yahya, Ada, 2014: 174). Demokrasinin zayıf olduğu toplumlarda, hesap sorma mekanizmaları etkin işlemez. 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 (Paldam, 2002: 215-240).

Siyasetçiler, büyük oranda; performans ve liyakat gibi kriterleri dikkate almazlar ve devlet kadrolarını kendi menfaatleri doğrultusunda dizayn etmelerinin, normal ve olağan olduğu düşünürler (Çulpan, 1980: 39). Politik bir yolsuzluk türü olan bu durum sonucunda, bürokratlar; kendilerine, hakları olmadığı halde makam tahsis eden bu siyasetçilerin menfaatlerini, kamu menfaatlerinin önünde tutma eğilimindedirler.

Yolsuzluk suçları, hukuk sistemlerinin zayıf olduğu gelişmekte olan ülkelerde veya geçiş ekonomilerinde daha çok görülmektedir. Politik patronaj ilişkileri çerçevesinde yargı ve hukuk sisteminin şekillendirilmeye çalışılması, yargı bağımsızlığının tesis edilememiş olması, bürokratik süreçlerin uzaması ve sonuç odaklı çalışılmaması yolsuzluk suçlarını artıran nedenler arasında sayılabilirler.

Teftiş birimlerinin, teftiş standartlarını belirleyen ortak kuralları ya da bu standartları ortaya koyacak ve takip edecek ortak ve üst bir yapılarının olmaması, her kurum için ayrı ayrı standartlar belirlenmesi sonucunu doğurmaktadır. Her kurumun kendi görev alanına ilişkin standartlar belirlemesi, kamu yönetimini bir bütün olmaktan çıkarmakta ve koordinesiz, ayrıksı yapılanmalara zemin hazırlamaktadır (Soyupek, 2015: 153). Tüm bu olumsuzluklar; yolsuzluğu doğrudan artıran, teşvik eden ya da ortaya çıkmasını engelleyen nedenler olarak sıralanabilir.

### 3.2. Yolsuzluğun Etkileri ve Sonuçları

Yolsuzluk suçlarının etki ve sonuçlarının ne derece önemli olduğunun anlaşılması açısından, bazı filozof, yazar ya da yöneticilerin eserlerinden örnekler vermek faydalı olacaktır. Mesela; Kautilya, yolsuzluk yaptığı tespit edilen kişilerin bu görevlerinden uzaklaştırılmaları ve hatta sürgün edilmeleri gerektiğini düşünmektedir (Shamasastri, 1915: 93-94). Aristo, MÖ 350 yıllarında, “Politika” adlı eserinde, bütün parasal işlemlerin halkın gözü önünde gerçekleşmesini ve kayıt altına alınması gerektiğini vurgulamıştır (Karluk, 2013). Bu düşünce, belki de mali saydamlık kavramının temellerini oluşturmaktadır. İlk çağın en önemli hukuk kaynaklarından birisi olan Hammurabi ve Oniki Levha kanunlarında, Platon, Dante ve Shakespeare’in eserlerinde, yolsuzluk suçları ele alınmıştır.

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, toplumlara çürüten bir kanser ve yoksulluğun nedeni olarak gösterilmiştir. Dünya Bankası, yolsuzlukları; sürdürülebilir kalkınmayı engelleyen, yoksulluğu artıran, makroekonomik istikrarsızlıklara neden olan, yabancı yatırımları azaltan ve tüm toplumlarda görülebilen küresel bir sorun olarak nitelendirmiştir (Akçay, 2004: 115-119).

Yolsuzluk suçları, toplumların; ekonomik ve sosyal yönlerden gelişmesinin önünde büyük engeller oluştururlar. Ekonomik anlamda haksız rekabet oluşmasına neden olarak, hizmet kalitesini düşürürler (Özsemerci, 2003: 12-19). Fayda maliyet analizlerine dayanmayan ve büyük kaynak kullanımlarını gerektiren verimsiz projeler, kamu harcamalarının bileşimini bozar ve verimlilik kaybına yol açarlar. (Algan, Tekin, Aktakas; 2014: 2). Sosyal anlamda ise bu suçlar toplumun, devlete olan güvenini zedelerler. Bu suç tipleri, çoğunlukla şahsi çıkarların, 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 olur (Özsemerci, 2003: 12-19).

Yolsuzluk suçları, ilk bakışta birbirleriyle bağlantısı olmadığı düşünülen birçok toplumsal olayla neden-sonuç ilişkisi içindedir. IMF’nin yaptığı bir araştırma; bir ülkenin 0 ila 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 göstermektedir. IMF verilerine göre, yolsuzluk algılama endeksi azaldıkça; eğitim ve sağlık harcamalarında azalma, bebek ölüm oranlarında ise artış meydana gelmektedir (2002’den aktaran, Tarhan, vd., 2006: 73). Yine 152 ülke için 1960-1992 dönemini ele alan bir büyüme modeli çalışmasında; Ehrlich ve Lui<sup>4</sup>, bürokratik yolsuzluk ve büyüme arasındaki ilişkiyi incelemişler; beşerî sermaye yatırımının ekonomik büyümenin kaynağı olduğunu, yolsuzlukların politik sermaye yatırımını artırdığını, beşerî sermaye yatırımlarını ise azalttığını ortaya koymuşlardır. Yolsuzlukların,

<sup>4</sup> Isaac Ehrlich, Amerikalı bir ekonomisttir. New York Eyalet Üniversitesi Ekonomi Bölümü Başkanındır. Francis T. Lui ise Hong Kong Üniversitesi’nde profesör olarak görev yapmaktadır.

kişi başına düşen gelir seviyesi ile negatif bir ilişki içinde olduğunu tespit etmişlerdir (Ehrlich, Lui;1999: 286-290).

Dünya Bankası Eski Başkanı Paul Wolfowitz, 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 almaktadır. (Zwadzky, 2006). 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.

#### **4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ VE YOLSUZLUKLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**

İç kontrol, birbirleriyle bağlantılı olan; kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, risk değerlendirme ve izleme olmak üzere; beş bileşenden meydana gelir. 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 amaçlamaktadır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği<sup>5</sup>, 2007). Kontrol ortamı bileşeni, yolsuzluk riskinin olduğu hassas görevleri ortaya koymaktadır. Kontrol faaliyetleri bileşeni, yolsuzluk ve usulsüzlük riski yüksek olan alanlarda görevler ayrılığını öngören kurallar ortaya koymakta ve yolsuzlukla mücadele prosedürlerinin oluşturulmasını tavsiye etmektedir. Risk yönetimi, 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. 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.

##### **4.1. 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 hedeflerin bilindiği, görev ve sorumluluk paylaşımının yapıldığı, kurumsal yapının içselleştirildiği, personel yönetimi sisteminin objektif kriterlere bağlandığı,

<sup>5</sup> Bundan sonra "Tebliğ" olarak anılacaktır.



yöneticilerin ve personelin etik değerlere bağlı ve uzmanlaşmaya dayalı bir çalışma ortamı hedeflenir (Kamu İç Kontrol Rehberi<sup>6</sup>, 2014: 7).

Kontrol ortamı bileşeni iyiyi ve ideal davranışları ortaya koymayı hedefleyen etik değerlerin ortaya konmasını öngörür, kamu görevlilerinin uymaları gereken davranış standartlarını ve ilkelerini ifade eder. Mesela; kamu görevlilerinin hesaplarında meydana gelen artışların neden kaynaklandığının ve gayrimenkul edinimlerinin nasıl finanse edildiğinin memur tarafından izah edilmesini gerektiren kuralların belirlenmesi; şüpheli ve olağandışı artışların inceleme altına alınarak, hukuka aykırı olası bir çıkar ilişkisinin ortaya çıkarılmasını ve cezalandırılmasını sağlayacaktır.

Kontrol ortamı, kurum içerisindeki görev dağılımının belirlenmesini, hesap verme sorumluluğunun benimsenmesini, bu mekanizmaların işleyişini sağlayacak raporlama sistemlerinin kurulmuş olmasını ve sorumlulukların görevler ayrılığı ilkesi çerçevesinde belirlenmiş olmasını öngörmektedir. Sorumlulukların belirlenmiş olması, yolsuzluk suçlarının ortaya çıktığı alanlarda görev yürüten personellerin net bir şekilde ortaya çıkarılmasını sağlayacaktır.

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 gelişmedir (Wastı, Üsdiken; 2002: 6). Bu gelişmelerden hareketle, kontrol ortamı bileşeni; insan kaynakları politikasının liyakat esasına dayandırılmasını tavsiye etmektedir. Özellikle, üst yöneticilere istihdam süreci konusunda geniş yetkilerin verildiği kurumlarda, bu sürece azami hassasiyet gösterilmelidir. Personele göre iş tanımı belirlenmemeli, ihtiyaçlar doğrultusunda personel aranmalıdır. Görev tanımlarının yapılmış olması, gri alanları bertaraf ederek; gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin yetki ve sorumluluk alanlarını net bir şekilde ortaya koyacaktır. 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, görevlerinde uzmanlaşarak terfi edebilme düşüncelerini köreltir. Güncellenmesine ve geliştirilmesine gerek duyulmayan mesleki beceriler, yerini; bir sonraki aşama olan “siyasal yandaş arama” faaliyetlerine bırakır.

COSO Modeli bu maddelere ilaveten; iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerinin belirlenerek ilgililerine duyurulmasını, yetki devri yapılmasını ve devredilen yetkilerin önemi konusunda farkındalık yaratılmasını öngörmektedir. 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 istemektedir (Tebliğ, 2017). Çünkü özellikle üst düzey yönetici kademelerinde görev yapan memurların yoğun iş yükü, onları dikkatsizleştirebilir ve bu yüzden kendilerinden beklenen kontrol etme işlevini tam anlamıyla yerine getiremeyebilirler. Yetki devri iş yükünün azaltılarak kontrol mekanizmalarının daha etkin işletilmesini ve bu sayede yolsuzluk risklerini bertaraf etmeyi de hedeflemektedir. Devredilen yetki sayesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin belirli dönemlerde raporlanması, kurum içinde ayrıca bir kontrol mekanizması yaratır. İlaveten, hangi

<sup>6</sup> Bundan sonra “Rehber” olarak anılacaktır.

yetkinin kim tarafından kullanıldığı da önceden bilinmiş olacağı için gri alanlar bertaraf edilmiş olacaktır.

#### 4.2. Risk Değerlendirme

ILO<sup>7</sup> yönetim kurulunun 244. toplantısında alınan karara istinaden hazırlanan raporda, risk kavramı; yaşanması arzu edilmeyen olayların ortaya çıkma olasılıkları olarak tanımlanmışken; COSO, kavram için, bir olayın yaşanması ve bu olayın idare hedeflerinin gerçekleşmesi sürecini kötü etkilemesi olasılığı, ifadesini kullanmıştır.

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 (Tunç, 2014: 49-60). 2013 yılında, risk ve risk odaklı yaklaşımların önemi arttığı için model güncellenmiştir. 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 çıkmıştır (Güneş, 2009: 11-13).

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 artırır, kamu kaynaklarını aşındırır ve rüşvete meyilli olmayan vatandaşlar açısından alternatif, şahsi ve gayri hukuki çözüm yolları arayışına girmeleri için müşevvik bir etki yaratır. İdareler, hedeflerine ulaşabilmek için yürüttükleri faaliyetler süresince yaşanılması muhtemel yolsuzluk risklerini tespit ederek, bu riskleri bertaraf edecek mekanizmaları planlamalıdır.

#### 4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerini gerçekleştirmek ve bu hedeflere ulaşması süreçlerinde karşılaşılabileceği olası risklerle başa çıkmak için uygulanan kontrol politikaları ve prosedürleridir (Saltık, 2007: 15).

Kontrol faaliyetleri, mali ve mali olmayan tüm kontrolleri içerir ve idare faaliyetlerinin tamamını kapsar. 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.

Hiyerarşik kontroller ile yöneticiler, daha alt kademeki memurlar tarafından gerçekleştirilen işlemleri kontrol ederler. Varlıkların fiziki olarak kontrol edilmesi ise özellikle zimmet gibi suçların önüne geçilmesi açısından faydalı olacaktır. İlaveten; ön mali kontrol faaliyetleri ile idarenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi amaçlanmaktadır. (Rehber: 64)

<sup>7</sup> Uluslararası 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.

Kontrollere ilaveten; faaliyetlerin, mali karar ve işlemlerin; onaylanmaları, uygulanmaları, kayıt ve kontrol edilmeleri görevleri ayrı ayrı memurlar eliyle yapılmalıdır. Bu şekilde her bir memur, kendisinden önce gerçekleştirilen faaliyetleri de kontrol etmiş olacaktır ve bütün bir süreci tek bir memur yürütmediği için yolsuzluk riski minimum düzeye indirilmiş olacaktır.

Kurum içerisinde yolsuzlukla mücadele prosedürleri belirlenmiş olmalıdır. 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 etmelidirler (Rehber: 63-64).

Son olarak, resmi yazışmaların ve 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.

#### 4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim bileşeni, idare faaliyetlerinin 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 kapsamaktadır (Tümer, 2010: 50). Bilgi ve iletişim; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme arasındaki ilişkiyi, bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlamayı hedefleyen bir bileşendir

Bilgi ve iletişim mekanizması; iç 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.

İç kontrol, idarelerce; yöneticilerin, çalışanların ve kamuoyunun ihtiyaç duyabileceği bilgi çerçevesinde yönetilebilen ve profesyonelce koordine edilmiş bir iletişim sisteminin kurulmasını öngörmektedir (Rehber: 75-86). 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 sağlar (Şahin, 2007: 84). İletişim ağının zayıflığı ve bilgi alışverişinin yetersizliği, yolsuzluk suçlarını işleyen kimseler lehine kurumsal zaafklar 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.

COSO'nun asıl misyonunun, hileli finansal raporlamaya neden olan faktörleri tanımlamak ve bunları bertaraf etmek (Yurtsever, 2008: 30) 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.

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. 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 değerlendirileceği (Rehber: 91) belirlenmeli ve kurum personelleri tarafından, bu düzenlemeler içselleştirilmelidir. Yolsuzluk suçlarının ihbar edilmesi ve gereği yapılmak üzere yetkililerine bildirilmesi teşvik edilmelidir.

#### 4.5. 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 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 sayılabilir (Yavuz, 2002, 43)

İzleme bileşeni, iç kontrol sistemine ilişkin olarak ortaya çıkması muhtemel olan problemlerin zamanında tespit edilerek düzeltilmesi, etkinliğin kontrol altında tutulması ve ihtiyaç halinde müdahale edilerek sistemin revize edilebilmesi ve iç kontrol güvence beyanının temellerinin oluşturulabilmesini sağlamaktadır.

İzleme bileşeninin en önmeli enstrümanı olan iç denetim fonksiyonu, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından; 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 tanımlanmıştır.

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 olmaktır (Köse, 2007: 15).

İç denetim faaliyetleri; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsamaktadır. 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. İç denetim 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.

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 yapılabilir (Saltık, 2007: 17). İzleme yöntemleri; sürekli izleme faaliyetleri, iç denetim birimlerince

gerçekleştirilen özel değerlendirmeler veya her ikisinin bir araya getirilmesi ile gerçekleştirilen süreçlerden oluşmaktadır.

Sürekli İzleme; idare faaliyetlerinin kesintisiz olarak izlenmesi, gözlem altında tutulması veya kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Özel değerlendirmeler ise iç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edilebilmesi hedefine yönelik olarak, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yapılan değerlendirme faaliyetleridir.

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 sağlamalıdır (Akyel, 2010: 88).

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.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Etkin bir iç kontrol sisteminin önündeki en büyük engel, uygulayıcılarının; üzerlerine düşen görevleri ihmal etmeleri, usulen yapıyor olmaları ya da hiç yapmamalarıdır. İç kontrol, bir üst aklın emir ve talimatları doğrultusunda değil de üst yöneticilerin ve çalışanların sistemi sahiplenmeleri ve içselleştirmeleri ile işlevsellik kazanır. 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. Yönetici ve çalışanlar, kendilerinden beklenen bu fonksiyonları yerine getirmediğçe; yolsuzluk suçlarının azalmasını beklemek, akılcı bir tutum değildir. İç kontrol ve iç denetim arasındaki bağlantının anlaşılması, personellerin iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklarının tanımlanmış olması önemlidir. İç denetçilerin; bağımsız, tarafsız ve üst yöneticiler tarafından desteklenmeleri gerekmektedir. (<http://bertankaya.net/>, 14.08.2016). Özellikle iç denetim bulguları başta olmak üzere; idarenin dışında ve idareden bağımsız bir şekilde yapılan bağımsız denetim raporlarında yer alan eleştiriler ve öneriler, yolsuzlukların tespit edilmesi ve önlenmesi bakımından dikkate alınmalıdır.

İç kontrol sistemi; stratejik yönetim, performans yönetimi, yazılım uygulamaları, otomasyon sistemleri, iş süreçleri ve iş akışları ile uyumlu olmalıdır. (<http://bertankaya.net/?p=1403>, 20.08.2016). 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. Özellikle muhasebe ve bütçe işlemlerinin sağlıklı bir şekilde kayıt altına alınmamış olması; karmaşık yapılar meydana getirecektir. Bu yapılar ise yolsuzluk suçlarını beslemektedir.

Otomasyon sistemleri; doğru ve tutarlı kayıtlar oluşturabilen, istenilen verileri talep edildiği şekliyle kullanıcıya sunabilen, anlaşılabilir ve pratik, planlama ve ileriye dönük finansal takvimler oluşturabilme gücü olan; yetki, görev ve sorumlulukları net bir biçimde ortaya koyabilen

enstrümanlardan oluşturulmalıdır. Yazılım, otomasyon sistemleri gibi araçlardan ne istenildiği, 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 personelin fikirlerini almalıdırlar.

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. Sistemde aktif roller üstlenen 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 füzuli olarak görülmesini, bertaraf edici etkiler yaratacaktır.

İç denetim ve iç kontrol alanlarında eleman ihtiyacı olan ya da var olan elemanlarının gelişmesini amaçlayan kurumlar, üniversitelerle birlikte hareket ederek, bu eksikliklerini giderebilirler. 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

- Adaman, F. ve A., Çarkoğlu, “Hanehalkı Gözünden Türkiye’de Yolsuzluğun Nedenleri ve Önlenmesine İlişkin Öneriler”, İstanbul: TESEV Yayınları, 2001, No:24.
- Akçay, Selçuk, “Yolsuzlukla Mücadele: Dünya Bankasının Rolü”, Amme İdaresi Dergisi, 2004/37 (3).
- Akyel, 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.
- Algan, N., B., Gül, 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, 2014.
- Baldemir E., H. Özkoç, Ö. İşçi, “MIMIC Model ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2009/24 (2).
- Biber, Nizamettin, “Yolsuzluğun Kısa Tarihi”, 22 Aralık 2013 tarihli Milliyet Gazetesi.
- Bulut, Ersin, “Bataklığı Kurutmak Mı, Sinekleri Öldürmek Mi?”, TİDE 2013 COSO Sunumu.
- Çatıkkaş Ö., M. Okur, İ. Balkan, “Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması”, Türkiye Bankalar Birliği, Eylül 2012 (287)
- Çulpan, Refik, “Bürokratik Sistemin Yozlaşması”, Türk Sosyal Bilimler Derneği tarafından düzenlenen I. Ulusal Sosyal Bilimler Semineri Bildirisi, Ankara 1980.
- Daşcıoğlu, Kemal, “Osmanlı Döneminde Rüşvet ve Sahtekârlık Suçları ve Bunlara Verilen Cezalar Üzerine Bazı Belgeler”, Sayıştay Dergisi, Ankara 2005 (59).
- Ehrlich Isaac, Francis T. Lui, “Bureaucratic Corruption and Endogenous Economic Growth”, Journal of Political Economy, 1999 (Sayı 107).
- Erdoğan, Simay, İç Kontrol Sistemi; Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara 2009.
- Gümüş, T. Tolga, “Orta Çağ’dan Erken Modern Döneme Batı Avrupa’da Eğitim Tarihi: Yeni Yaklaşımlar”, Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Haziran 2010, (1).

- Güneş, Şule, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye’de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama” (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul (Türkiye), 2009.
- Gürkan, Ceyhun, “Modern Kamu Maliyesinin Oluşumu: Maliye Tarihine Alternatif Kuramsal Yaklaşımlar”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Ankara 69/2014 (1).
- Kaya, Bertan, “Gerçekten Bir İç Kontrol Sisteminiz Var Mı?” <<http://bertankaya.net/>> (14.08.2016).
- Khan, M. Akram, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (çev. Faruk Eroğlu), Sayıştay Dergisi, 1995, (19), Ankara.
- Khondker, Habibul Haque, “A Sociology of Corruption: Reexamining the Contributions of Syed Hussein Alatas”, 36th ISS Conference: Session 25, China 2004.
- Kongar, Emre, “Yolsuzluk Tanımı ve İleri Hukuk”, 14 Şubat 2014 tarihli Cumhuriyet Gazetesi.
- Köse, H. Ömer, “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara 2007.
- Maliye Bakanlığı, “Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi”, Ankara 2014.
- Okur, Yasemin, vd. “Çağdaş Türk ve Dünya Tarihi”, (4. baskı), Devlet Kitapları, 2012.
- Öner, Sera, “Yolsuzluk Olgusuna Siyaset Bilimi Çerçevesinden Bir Bakış”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2005 (57).
- Öztürk, Müge, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, (Basım Yılı: 2015)
- Özsemerci, Kemal, “Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri”, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 27, Ekim 2003.
- Paldam, Martin, “The Cross-Country Pattern of Corruption, Economics, Culture and the Seesaw Dynamics”, European Journal of Political Economy, 2002 (18).
- Saia, Charles, “Internal Control”, December 1992.
- Saltık, Nihal, “İç Kontrol Öz Değerlendirme”, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara 2006.
- Saltık, Nihal, “İç Kontrol Standartları”, Devlet Bütçe Uzmanlık Tezi, Ankara 2007.
- Shamasastri, Rudrapatna, Kautilya's Arthashastra, 1915.
- Sharkansky, Ira, “The Development of State Audit, State Audit and Accountability”, State of Israel Comptroller's Office, 1991.
- Soyupek, 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.
- Tanzi, Vito, “Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures”, 1998.
- Tarhan, B., Ö. Gençkaya, vd., “TBMM Raporu: Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler, Çözüm Önerileri”, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları, Aralık 2006, 2. Baskı.
- Tunç, İlknur, “Kurumsal Risk Yönetim Sisteminin Stratejik Planlamanın Başarısı Üzerindeki Etkisi”, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Yalova 2014, T.C. Yalova Üniversitesi Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Tümer, Sumru, “İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Uygulanması İçin Ayrı Bir Birime İhtiyaç Vardır.”, Güncel Mevzuat Dergisi, Ankara 2010 (60).
- Wastı, S. Arzu, Behlül Üsdiken, “Türkiye’de Akademik Bir İnceleme Alanı Olarak Personel veya İnsan Kaynakları Yönetimi”, Amme İdaresi Dergisi, 2002/35, (3).

- Yardımcıoğlu, M., N., Koca, vd., “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014/4, (2).
- Yavuz, Salih Tanju, “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri: İç Kontrol, Merkezi Teftişten (İç Denetimden) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi, Eylül 2002, (42).
- Yıldız, Mehmet Tan, Rüşvet Suçunun Anatomisi, <www.turkhukusitesi.com> (22.02.2017).
- Yurtsever, Gürdoğan, “Bankacılığımızda İç Kontrol”, Yayın No: 256, İstanbul 2008, Türkiye Bankalar Birliği.
- Zwadzky, Karl, “Dünya Bankası'nda Yolsuzlukla Mücadele”, 15.09.2006, <http://www.dw.com/tr> (24.05.2016). (24.05.2016).
- 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.
- 07.02.2014 tarihli ve 13 Sayılı Maliye Bakanlığı Onayı ile yayımlanan, Kamu İç Kontrol Rehberi.