

**STRATEJİK YÖNETİM KAPSAMINDA
İÇ KONTROL VE KURUMSAL RİSK
UYGULAMASI:
SU VE KANALİZASYON İDARELERİ
İNCELEMESİ
Elif SEVİL
Yüksek Lisans Tezi
İktisat Anabilim Dalı
Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Veli SIRIM**

2019

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**STRATEJİK YÖNETİM KAPSAMINDA İÇ KONTROL VE KURUMSAL
RİSK UYGULAMASI: SU VE KANALİZASYON İDARELERİ İNCELEMESİ**

Elif SEVİL

İKTİSAT ANABİLİM DALI
DANIŞMAN: DR. ÖĞRETİM ÜYESİ VELİ SIRIM

TEKİRDAĞ-2019
Her hakkı saklıdır.

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

03 /05 / 2019

Elif SEVİL

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Elif SEVİL tarafından hazırlanan “Stratejik Yönetim Kapsamında İç Kontrol ve Kurumsal Risk Uygulaması: Su ve Kanalizasyon İdareleri İncelemesi” konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca günü saat’da yapılmış olup, tezin OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Jüri Başkanı:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına

...../...../20.....

Prof. Dr. Rasim YILMAZ

Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum, Enstitü, : Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
ABD : İktisat Ana Bilim Dalı
Tez /Proje : Stratejik Yönetim Kapsamında İç Kontrol ve Kurumsal Risk
Başlığı Uygulaması: Su ve Kanalizasyon İdareleri İncelemesi
Tez/ProjeYazarı : Elif Sevil
Tez/Proje : Dr. Öğretim Üyesi Veli Sırım
Danışmanı
Tez/Proje Türü, Yılı: Yüksek Lisans Tezi/ 2019
Sayfa Sayısı : 108

Gelişen ve değişen dünya düzeni ile birlikte vatandaşların kamusal alana dair beklentisi değişmiş ve çeşitlilik göstermeye başlamıştır. Bir yandan kaynakların etkin verimli, ekonomik kullanımı amaçlanırken aynı zamanda kaliteli hizmet sunma ihtiyacı da belirmiştir. Geleneksel yönetim anlayışı yerini stratejik yönetim esasına ve buna bağlı olarak iç kontrol ve risk uygulamasına bırakmıştır. Hayatı kolaylaştıran, kaliteli, çağdaş hizmete odaklanan şeffaf ve hesap verilebilir vatandaş merkezli bir yönetim yapılanması ihtiyacı göz önüne alınarak 6360 sayılı yasa tasarlanmıştır. Yasa ile il merkez belediyeleri büyükşehir belediyelerine dönüşmüş ve bu il belediyelerinin organizasyon yapısı içerisinde yer alan su kanal hizmetlerini yürüten birimler büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluş olarak düzenlenmiştir. Aynı bir bütçe ve kamu tüzel kişiliği bulunan su ve kanalizasyon idaresinin örgüt yapısı, personel ihtiyacı gibi kurumsallaşma faktörlerinin en kısa sürede tamamlanıp, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi ve etkinliğinin artırılması bu bağlı idarelerin stratejik yönetim ve iç kontrol mekanizmalarına verecekleri önemle sağlanacaktır. Bu bağlamda, çalışmanın iki önemli amacı bulunmaktadır. İlk olarak, bu çalışmayla stratejik planlama sürecinde etkin bir iç kontrol sistemi ile risk yönetimi tasarlanması sonucu stratejik yönetimin işlevsel hale getireceği düşüncesi ortaya konulacaktır. 6360 sayılı yasa ile kurulan su ve kanalizasyon idareleri incelenerek bu düşüncenin kurumsallaşma yolunda idarelere sunacağı katkı ve bu doğrultuda oluşturulacak model önerilerinde bulunulacaktır.

İkinci olarak ise, söz konusu yasa öncesi ve sonrasında kurulan su ve kanalizasyon idarelerinde stratejik yönetim unsurları incelenerek iç kontrol sisteminin stratejik yapıyla bütünleşmesi sürecinde karşılaşılan sorunlar tespit edilerek değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, İç Kontrol, Risk, Strateji,

ABSTRACT

Institution, Institute, Department	: Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences, : Department of Economy
Title	: Internal Control And Corporate Risk Management Within The Scope Of Strategic Management: Review Of Water And Sewerage Administrations
Author	: Elif Sevil
Adviser	: Prof. Veli Sırım
Type of Thesis/Project, Year	: MA Thesis / 2019
Total Number of Pages	: 108

With the developing and changing world order, the citizens expectation for public sphere has changed and the diversity has started to show. On the one hand, it is aimed at efficient, economical use of resources and also needs to provide high quality services. The traditional management approach has been replaced by strategic management and internal control and risk implementation. Considering the need for a transparent and accountable citizen-centered management structure that focuses on quality, modern service that makes life easier, the Law No. 6360 has been designed. By law, provincial central municipalities have been transformed into metropolitan municipalities and the units carrying out water channel services within the organizational structure of these provincial municipalities have been organized as affiliates of metropolitan municipalities. The organizational structure of the water and Sewerage Administration, which has a separate budget and a public legal entity, needs to be completed as soon as possible, and the continuation of public services and increasing the effectiveness of these related administrations will be ensured with the importance given to strategic management and internal control mechanisms. In this context, the study has two major objectives. First of all, the idea that strategic management will function as a result of the design of risk management with an

effective internal control system during the strategic planning process will be discussed. Water and sewerage administrations established by law no.6360 are examined to the administrations on the way of institutionalization of this idea. the contribution to be made and the recommendations of the model will be made in this direction. Secondly, the problems encountered in the process of integrating the internal control system with the strategic structure will be evaluated by examining the strategic management elements in the water and sewerage administrations established before and after the said law.

Keywords: Budget, Internal Control, Risk, Strategy,

ÖNSÖZ

Tez süresince yardımlarını esirgemeyen değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Dr. Öğretim Üyesi Veli SIRIM'a, Sayın Daire Başkanım, Şube Müdürlerim ve mesai arkadaşlarıma, mesleki bilgi ve deneyimlerini titizlik ile aktararak destek veren Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi Mali Hizmetler Uzmanı Emre KAÇAN'a teşekkür ederim.

Çalışmalarım boyunca sürekli olarak beni destekleyerek sevgisini, ilgisini esirgemeyen aileme; canım annem, babam ve kardeşime gösterdikleri sabır ve anlayış için teşekkür ederim.

Elif SEVİL

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	v
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
İÇ KONTROL SİSTEMİ	3
1.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı	3
1.2. İç Kontrol Sisteminin Amacı	7
1.3. İç Kontrol Modelleri ve İşleyişi	8
1.3.1. COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology)....	9
1.3.2. eSAC (Elektronik System Assurance and Control) Modeli.....	10
1.3.3. SysTrust (System Trust) Modeli	10
1.3.4. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli	10
1.4. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri	15
1.4.1. Kontrol Ortamı	16
1.4.2. Risk Değerlendirme	20
1.4.3. Kontrol Faaliyetleri	22
1.4.4. Bilgi ve İletişim.....	23
1.4.5. İzleme.....	25
1.5. İç Kontrol Sistemi Oluşturmada Faktörler	26
1.5.1. Risk Faktörü	27
1.5.2. Maliyet Faktörü.....	27
İKİNCİ BÖLÜM.....	29
STRATEJİK YÖNETİMİN İNCELENMESİ.....	29
2.1. Strateji Kavramı	29
2.1.1. Strateji Unsurları	31
2.1.2. Strateji ve Benzer Kavramlar	35
2.2. Stratejik Yönetim	37
2.2.1. Stratejik Yönetim Tarihsel Gelişimi	39
2.2.2. Stratejik Yönetimin Özellikleri	42
2.3. Stratejik Planlama	44

2.3.1. Stratejik Planlamanın Tarihsel Gelişimi	45
2.3.2. Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama.....	46
2.3.3. Stratejik Planlama Araçları	51
2.3.4. Stratejik Planlama Süreci	56
2.3.5. Performans Esaslı Yönetim.....	59
2.3.6. İç Kontrol Sisteminin Stratejik Plan, Performans Programları ve Faaliyet Raporlarıyla İlişkisinin İncelenmesi	61
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	63
KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ	63
3.1. Risk ve Risk Olgusuna Bağlı Kavramlar	65
3.2. Kurumsal Risk Yönetim Süreci	68
3.2.1. Risklerin Belirlenmesi.....	69
3.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi	71
3.2.3. Risk Tutumu.....	73
3.2.4. Risklerin İzlenmesi ve Raporlanması	77
3.3. Stratejik Planlama ve Risk Yönetimi İlişkisi	78
3.4. Kurumsal Risk Yönetim Sistemi Faydaları.....	80
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	81
STRATEJİK YÖNETİM: SU KANALİZASYON İDARELERİ UYGULAMALARI	81
4.1. Su ve Kanalizasyon İdareleri	82
4.1.1. Kuruluş ve Tarih	83
4.1.2. Görev ve Yetki	85
4.1.3. Yapısı	86
4.2. Stratejik Planlama ve İç Kontrol Sistemi	88
4.2.1. Mevcut Durum Tespiti	92
4.3. Stratejik Yönetim Kapsamında Karşılaşılan Sorunlar	94
4.4. Stratejik Yönetim Kapsamında Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri.....	98
4.4.1. Stratejik Hedef Kartı	98
4.4.2. Anket Uygulama Örneği	100
SONUÇ	104
KAYNAKÇA	109

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1.1: İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması	14
Tablo 2.1: Stratejik Yönetim ve Fonksiyonel Yönetim Arasındaki Farklar	38
Tablo 2.2: Stratejik Yönetimin Tarihsel Gelişimi	41
Tablo 2.3: Stratejik Yönetime Dair Mevzuat Düzenlemeleri	49
Tablo 2.4: Stratejik Plan Hazırlık Süreci	57
Tablo 4.1: İç Kontrol Sistemi Bileşen ve Standartları	89
Tablo 4.2: Risk Değerlendirme Bileşeni Genel Şartlar	90
Tablo 4.3: Su ve Kanal İdareleri Stratejik Yönetim Unsurlarına Uyumu	93
Tablo 4.4: A, B, C İdarelerinin Performans Göstergelerinin Stratejik Plana Uyumu ...	94
Tablo 4.5: Model örnek kartı	99
Tablo 4.6: Anket Uygulama Örneği	101
Tablo 4.7: Anket Soruları Puanlama Ölçütü	103

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: COSO Küpü	13
Şekil 1.2: İç Kontrol- Maliyet İlişkisi	28
Şekil 2.1: Stratejik Yönetim Döngüsü	51
Şekil 2.2: SWOT Gözlüğü	53
Şekil 2.3: Stratejik Yönetimin Süreci ve Safhaları	58
Şekil 2.4: Hedef-Faaliyet İlişkisi	60
Şekil 3.1: Risk ve İlişkili Kavramlar	65
Şekil 3.2: Risk Haritası	72
Şekil 3.3: Risk Yönetim Çözümleri	75
Şekil 4.1: Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri	82

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: Amerika Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği
BUSKİ	: Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi
CICA	: Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
COSO	: Sponsor Kuruluşlar Komitesi
DESKİ	: Denizli Su ve Kanalizasyon İdaresi
FEI	: Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluş Örgütü
ISACA	: Bilişim Sistemleri Denetim Ve Kontrol Birliği
İBBS	: İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması
İKİYK	: İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu
İSKİ	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
İSU	: Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi
MUSKİ	: Muğla Su ve Kanalizasyon İdaresi
SGB	: Strateji Geliştirme Birimi
ŞUSKİ	: Şanlıurfa Su ve Kanalizasyon İdaresi

GİRİŞ

Yerel yönetim birimleri yerel nitelikteki ihtiyaçların giderilmesini sağlamak üzere kurulan ve merkezi yönetimden ayrı olarak örgütlenen idarelerdir. Bu idarelerden su ve kanalizasyon idareleri özel nitelikteki hizmetleri sunmak üzere bir büyükşehir belediyesine bağlı olarak faaliyet gösteren yerel yönetim birimleridir. 2014 yılı mahalli idareler seçimleriyle yürürlüğe giren 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 16 olan su kanal idarelerinin sayısı 30'a yükselmiştir.

Bir büyükşehir belediyesinin bağlı kuruluşu olarak örgütlenen ve il mülki sınırlarının tamamına hizmet götüren su ve kanalizasyon idareleri büyükşehir belediye başkanı başkanlığında ayrı bir teşkilat yapısına sahiptir. Bu idarelerin kuruluş ve görevleri 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Kendine ait ayrı bir kamu tüzel kişilikleri bulunan bu idareler stratejik planlama, performans programı, faaliyet raporu iç kontrol sistemi gibi plan ve programları hazırlamakla yükümlüdürler.

İç kontrol, stratejik yönetim, performans esaslılık gibi kavramlar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu yönetimi literatürüne girmiştir. Etkili, ekonomik ve verimli olma kriterleri, hesap verebilirlik, şeffaflık gibi kavramların kamusal faaliyetlere hakim olmasını sağlayacak şekilde stratejik yönetim yapısı birincil, ikincil ve üçüncül mevzuatla düzenlenmiş ve kamu kurumlarının planlamasının esasını oluşturmuştur. Kamusal faaliyetlerin planlaması ve sonuçlanmasına kadar geçen sürede tüm iş ve işlemler stratejik planlama dahilinde yapılmakta ve sistemin işlerliği de iç kontrol sistemi ile düzenlenmektedir.

Stratejik planlama sürecinde idarelerin beş yıllık amaç ve hedefleri belirlenmekte ve bu hedeflere ilişkin olarak yıllık dilimler halinde bütçe ve performans programları hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu rapor ve programların yıllık olarak

ölçülmesi ise faaliyet raporları ile yapılmaktadır. Bu sürecin etkinliği için kurumsal organizasyon yapısı iyi tasarlanmış, idarenin görev ve sorumlulukları belirlenmiş, görev dağılımı, yetki devri gibi yönetsel nitelikteki süreçleri kontrol faaliyetleri ile desteklenmiş olmalıdır.

Bu çalışmada amaç su ve kanalizasyon idarelerinin stratejik yönetim yapısının değerlendirilmesini sağlamak ve bu idarelere katkı sağlayacak uygulama örneği geliştirmektir. Bu kapsamda TR2 ve TR4 bölgelerinden seçilen su ve kanalizasyon idarelerinin dokümanları, Sayıştay denetim raporları ve literatür çalışmalarından faydalanılmıştır. Ayrıca ilgili idareler ve benzer yapıdaki idarelerin yönetici ve çalışanları ile uygulamalar üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışmanın temelinde stratejik yönetim olgusunun işlerliğinin iç kontrol sistemi ve kurumsal risk yönetim mekanizmasının oluşturulması ile mümkün olacağı yer almaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sisteminin genel anlamda tarihçesi, mevzuatsal gelişimi ve iç kontrol kavramlarından bahsedilmiştir. İkinci bölümde stratejik yönetim yapısı ve stratejik planlama süreci, performans esaslılık ve bu sistemin sonuçlarının değerlendirildiği faaliyet raporları incelenmiştir. Üçüncü bölümde bahsedilen model örneğinin esasını teşkil eden kurumsal risk yönetim yapısına değinilmiştir. Dördüncü bölümde ise su ve kanalizasyon idarelerinin stratejik yönetim yapısı ile seçilen idarelerin yapıları incelenmiş, genel değerlendirmeler ile mevcut durum tespiti yapılarak incelemeler ışığında model önerisi sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol sistemi idarelerin amaç ve hedeflerine ulaşma noktasında gösterdikleri faaliyetlere makul güvence sağlayan üst yönetim ve personelin sahiplenmesiyle etkin olarak yürütülen bütüncül yapıdır. Stratejik yönetim süreci ile ayrılmaz bir bütün olan iç kontrol sistemi kurum değerleri, misyon, organizasyon yapısı, faaliyet alanı ve benzeri unsurlar göz önüne alınarak hazırlandığında kurumsallaşma yolunda idarelere rehber niteliği taşımaktadır. Bu bölümde iç kontrol sistemi tanımlanarak model örneklerine değinilecektir. İç kontrol sistemini oluşturan bileşenler incelenerek stratejik yönetime işlevsellik kazandıracakı düşünülen risk değerlendirme unsuru ve sistemin oluşturulmasına etki eden faktörlere yer verilecektir.

1.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı

İç kontrol kavramını açıklamak için öncelikle kontrol kavramına değinmek gereklidir. Etimolojik olarak Latince kökenli “contrarotula” kelimesinden türemiş olan kelime, İngilizce “control” kavramından dilimize kontrol olarak uyarlanmıştır (Bilgin, 2008). İç kontrol kavramına yön veren kontrol kelimesi Türk Dil Kurumuna göre; bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 1932).

Kontrol mekanizması kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan yönetim sisteminin temel fonksiyonlarından biri olarak görülmektedir. Söz konusu kurum faaliyetlerinin planlanan oranda yapılıp yapılmadığının ölçülmesi eğer sapma varsa nedeninin anlaşılabilmesi ve bu nedenlerin engellenmesi, etkisinin azaltılması yönünde önlemler alınması adına yapılan iş ve işlemleri değerlendirme, düzeltme süreci olarak tanımlanmaktadır (Özten & Karğın, 2012).

Yönetim sürecini sistemli olarak inceleyen hem özel sektör hem de kamu alanında yönetim anlayışına yeni bir soluk getiren aynı zamanda uygulayıcı olması

yönüyle yönetim biliminin kurucusu olarak görülen Henri Fayol yönetim sürecini fonksiyonlara ayırarak incelemiştir. Süreci beş fonksiyona ayıran Fayol bu fonksiyonları öngörmek, organize etmek, kumanda etmek, koordine etmek ve kontrol etmek olarak değerlendirmiştir. Günümüz çağdaş yönetim anlayışına da ışık tutan Fayol kontrol kavramını her şeyin verilen emirlere ve var olan kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığının gözetlenmesi olarak tanımlamaktadır (Fayol, 1917).

Kontrol faaliyetinin amacını kurumun olağan işleyişindeki hata veya eksikliklerin tespit edilerek tekrarlanmasının önlenmesi olarak kabul eden Fayol etkin bir kontrol mekanizması için zamanında kontrolün yapılması ve birtakım yaptırımlarla etkisinin artırılması gerekliliğini vurgulamıştır (Fayol, 1917). Kontrol fonksiyonunda şu an neredeyiz ve nereye ulaşmak istemekteyiz hususu önem kazanmaktadır. Buna bağlı olarak planlama yapılırken belirlenen amaçlar ile elde edilen çıktılar karşılaştırılarak hedeflere ne kadar yaklaşıldığı ya da ne kadar sapma gerçekleştiği ölçülmektedir. Bir döngü halinde birbirini takip eden planlama ve kontrol fonksiyonu arasında gerçekleşen faaliyetler için düzeltici önlemler alınarak takip edilmesi süreklilik gösteren bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kontrol faaliyetinin gerçekleştirilmesi kurumun günlük işleyişini engellememelidir. Bu nedenle icracı birimler ile kontrol faaliyeti yürütecek birimler arasında karmaşa yaşanmaması için görev, yetki ve sorumluluklar iyi belirlenmiş olmalıdır. Kontrol faaliyeti karar alma ya da uygulama faaliyeti olarak görülmemeli ve iş bölümü buna uygun olarak yapılmalıdır. Fayol'a göre kontrol sisteminin iyi çalışması ile yönetimin gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkinliğini desteklenecektir. Bununla birlikte aksak çalışan ya da büyük bir yıkıma neden olabilecek sorunların da önceden tespit edilmesi sağlanacaktır. Yönetimin diğer fonksiyonları gibi kontrol fonksiyonu da süreklilik gerektiren, sanat niteliği taşıyan bir işlev olarak görülmektedir (Fayol, 1917).

İç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol kavramının etimolojik ve fonksiyonel olarak tanımlaması yapıldıktan sonra iç kontrol kavramına bakıldığında

çeşitli otoriteler tarafından pek çok tanım yapıldığı görülmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrol sisteminin bir örgüt yönetimi için müttemim cüz olarak değerlendirildiğini belirtmiştir. Kurum faaliyetlerinde etkinliğin, verimliliğin sağlanması amacını gütmektedir. Ayrıca, uygulanan bütçe ve mali tablolara dair raporların olduğu mali raporlama ile kurum içi ve dışı kullanıma sunulan raporların güvenilirliği, mevzuat ve düzenlemeler ile ulaşılmak istenilen amaçlara uygunluk sağlanması hususunda makul güvence sağlayan sürekli eylem ve aktiviteler bütünü olarak değerlendirilmiştir (Özeren, 2002).

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) tarafından yapılan tanımlamada iç kontrol sistemi, bir kurumda bulunan üst yönetici, yönetim kurulu ve diğer personelden oluşan ve birbirinden etkilenen sistem olarak görülmektedir. Faaliyetlerin etkinlik verimlilik noktasında sürdürülmesi, finansal raporlamaların güvenilirliğinin sağlanması, mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum oluşturma şeklinde gruplandırılarak makul güvence sağlayacak bir süreç olarak ifade edilmiştir (COSO, 2011).

Yıllar itibarıyla bakıldığında iç kontrol kavramını tanımlayan organizasyonlar sadece finansal raporlamaların güvenilirliğinin sağlanması ve mevzuata uygunluk kapsamı gibi geleneksel yapının dışına çıkmıştır. Sistemin dahil olduğu alan genişletilerek kurumun tüm faaliyetlerini içinde barındıran, personeli sisteme dahil eden bütüncül anlayışa sahip kurumsallaşma temelli bir yapı tasarlanması amaçlanmaktadır. İç kontrol sisteminde meydana gelen bakış açısı değişikliğinin yansıması mevzuata bakıldığında da görülmektedir. 2003 yılında yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55 inci maddesinde kamu mali yönetiminin bir ögesi olan iç kontrol tanımına yer verilmiştir. Yayınlanan ilk hali ile iç kontrol sistemi; kamu idarelerinin mali iş ve işlemlerine ilişkin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amaç ve mevzuata uygun şekilde gerçekleşmesi için yapılan mali yönetim olarak değerlendirilmiştir. Harcama öncesi yapılan kontroller ile harcama sonrası yapılacak olan bir iç denetim faaliyeti olarak tanımlamıştır (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003). 2005 yılında

yayınlanan 5436 sayılı kanunla iç kontrol sisteminin tanımı uluslararası örgütlerin yaptığı tanımlamalara yakın hale getirilmiştir. Bu değişikliğe göre iç kontrol sistemi idarenin amaçları, belirlenen politikaları ve mevzuata uyumlu olarak faaliyetlerini etkili, ekonomik, verimli olarak yürütmesi ve sahip olduğu varlık ve kaynakların korunması gerekliliğinden bahsedilmiştir. Bunun yanında yine muhasebede yer alan kayıtların eksiksiz ve doğru olarak tutulması, mali bilginin yanında yönetim bilgisinin de zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak amacıyla idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan diğer kontroller bütünü olarak mevzuatta yer bulmuştur (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun, 2005).

İç kontrol sisteminin sınırlarını belirlerken kapsam olarak farklı yönlerine dikkat çeken tanımlamalardan ilkinde faaliyetlerin mali kısmına ağırlık verilmiştir. Şu anda yürürlükte olan ikinci tanımlamada ise mali ve diğer kontroller bütününden bahsedilerek diğer kontroller bölümü açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu şekilde öne çıkan kısım yine mali kontroller olarak görülmekle birlikte idarenin amaçlarının, politikalarının mevzuata uygunluğu da vurgulanmıştır. Böylece, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli olarak yürütülmesi hususu önem kazanmıştır (Alikadioğulları, 2011).

Kurumlar için temelde güven unsuruna dayanan güçlü bir iç kontrol sistemi esastır. Mali tabloları, finansal raporlaması güvenilir olan faaliyetlerini etkin, ekonomik ve verimli olacak şekilde tasarlayan idarelerin mevzuata uygun gerçekleştirdikleri iş ve işlemler bütünü iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır. Aynı şekilde varlıkların korunması noktasında hassasiyet gösterilirken kurum içerisinde gerçekleşecek hataların önlenmesi, hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi iç kontrol sistemi ile yakından ilgilidir. İç kontrol sistemi mutlak güvence vermemekle birlikte makul bir güvence sağlamaktadır. Süregelen faaliyetler ışığında meydana gelen sürekli eylemler bütünü olarak görülebilecek iç kontrol sistemi bir olay olarak değerlendirilmemelidir (Government Accounting Office, 1999).

Bu bakış açısıyla faaliyetlerin bütüncül eylemlere dönüşmesi ile sürdürülebilirliğin sağlandığı bir sistem olarak kurum faaliyetlerine rehberlik etmektedir. Üst yönetimin belirlediği amaç ve hedefler doğrultusunda kurum personelinin sistemi sahiplenmesi sağlanarak sistemin işleyişi arzu edilen amaca ulaşıncaya kadar izlenir. İç kontrol sisteminde öncelik kurum hedeflerine ulaşmaktır. Hedeflere ulaşma aracı olarak kullanılan iç kontrol sisteminde makul düzeyde kontrol oluşturularak risk ve fırsatların belirlenmesi sağlanmaktadır.

1.2. İç Kontrol Sisteminin Amacı

İdareler faaliyetlerini sürdürürken birtakım risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Üst yönetimin en önemli görevlerinden biri herhangi bir şekilde gerçekleşebilecek riskleri tespit ederek idareye getireceği olumsuzlukları bertaraf edecek politikalar oluşturmak ve çeşitli prosedürlerin hazırlanmasını sağlamaktır. İç kontrol sistemi söz konusu risklerin etkili ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayarak kurumların amaç ve hedeflerine ulaşılmasına makul güvence oluşturmaktadır (Memiş & Tüm , 2012). Makul güvenceden kastedilen ise bahsi geçen risklerin tam anlamıyla yok edilmesi değil olası risklerin etki ya da olasılığının azaltılmasıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu madde 56'da iç kontrolün amaçlarına yer verilmiştir (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003). Bu maddeye göre amaçlar;

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

İdarelerin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşması için uyguladığı faaliyetlerde elinde bulundurduğu kaynakları etkin ve verimli kullanması gereklidir. Mevzuatta da belirtildiği üzere varlık ve kaynakların korunması gerekliliği bulunmaktadır. İdarenin varlıklarının çalınma, kaybolma ya da amacı dışında kullanılmasının engellenmesi etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkün kılınmıştır. Bunun yanında idare kaynaklarının gereksiz ya da verimsiz kullanılması etkinliğin azalmasına yol açacaktır. Yine mevzuatta zamanında ve güvenilir raporlamadan bahsedilmektedir. Finansal raporlamanın doğruluğu muhasebe kayıtlarının özenli tutulması ile ilgilidir. Üst yönetimin alacağı kararlarda etkili olan mali tablolar aynı zamanda kurum içerisinde olması muhtemel bir hile ya da yolsuzluğun önlenmesini de sağlayacaktır. Kayıt anından raporlama düzeyine gelinceye kadar her aşamada mevzuata bağlanan muhasebe ilkelerinin uygulandığı ve kayıt dışı herhangi bir işleme yer verilmediğine dair doğruluk güvencesi iç kontrol sistemi ile sağlanmaktadır (Eralp & Boztaş, 2014). Mevzuata uygunluk noktasında idarenin bütününe kapsayan uyulması ve uygulanması zorunluluk arz eden yasa ve birtakım düzenlemeler yer almaktadır. İdarenin karmaşaya mahal vermeden faaliyet göstermesinin sağlanması belirli bir çerçevede tasarlanan bu kurallara uygun hareket etmesi ile mümkündür. Bu şekilde nizami ve düzenli bir sistem oluşturulması amaçlanmıştır. Söz konusu düzenlemelerin değişmesi durumunda sistem bu değişikliğe adapte olarak gerekli görülen güncellemeler yapılmalıdır. İç kontrol sistemi tüm bu iş ve işlemlerin doğru, zamanında ve güvenilir bir şekilde uygulandığına dair bir güvence oluşturarak tüm idare çalışanlarına kurum çıkarlarını kendi kişisel çıkarlarının üzerinde tutması gerekliliğini vurgulamaktadır.

1.3. İç Kontrol Modelleri ve İşleyişi

İç kontrol sistemine yönelik pek çok düzenleme ve model geliştirilmiştir. Günümüzde en çok başvurulan model olan COSO modelinin yanında Cobit Modeli, Esac Modeli, SysTrust Kontrol modelleri de geniş kitlelerce bilinen ve uygulamada olan modellerdendir. Gün geçtikçe iç kontrol sistemine verilen değer ve önemin arttığı farklı model ve görüşlerden de anlaşılabilir. Birbirinden farklı gibi görünen bu

modellerin hepsi ortak bir amaç gütmektedir. Uygulamada olan iç kontrol sistemi kurum amaç ve hedeflerine ulaşmada tetikleyici bir sistem olmakla birlikte yasal mevzuata uygun iş ve işlem yürütmenin de teminini sağlamaktadır. Buna bağlı olarak pek çok ülkede farklı işleyiş sürdürülmesi nedeniyle belirtmiş olduğumuz modellere aşağıda yer verilmiştir.

1.3.1. COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology)

1996 yılında yayımlanmış olan COBIT'in günümüzdeki yayımcısı Bilişim Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA) tarafından 1998 yılında kurulmuş olan IT Governance Enstitüsüdür. Bilgi İşlem Teknolojisi için Kontrol Amaçları olarak dilimize çevrilen COBIT bir süreç yönetiminden ziyade kontrol esasına dayanmaktadır. Sistem ulaşılması arzu edilen amaçlar ile bu amaçlara ulaşmak için gerekli görülen yol ve yöntemler olarak yapılması gerekene odaklanmaktadır. Faaliyetlerin nasıl yapıldığı ile ilgilenmeyen sistem iç kontrol merkezli bir yaklaşım olarak görülmektedir. İşin riski, kontrol ortamı ve işin gerektirdiği bilgi ve deneyim arasında bağ kurarak bilgi teknolojisinin kontrol edilmesine imkan sağlamaktadır. COBIT modelinde bilgi işlem teknolojilerinin kurum içinde veya dışında gerçekleşebilecek risklere karşı vizyon ve misyonunun devamlılığını sağlamak, amaç ve hedeflerine ulaşılabilmesi için faaliyetlerin sağlıklı yürütülmesi esastır. COBIT, yöneticileri ve denetçiler tarafından günlük hayatta kullanılan güvenilir, uluslararası alanda kabul gören bilgi teknolojisi kontrol araçlarını araştırma, geliştirme, tanıtımını yaparak ileri seviyeye taşımayı misyon edinmiştir. Amacı; kar maksimizasyonu ile kabul edilebilir risk iştahını belirleyerek rekabetçi avantaj sağlamaktır. Bunu gerçekleştirirken de kontrol ortamı ile arasında bağ oluşturmaktadır.

COBIT, iç kontrol sistemi gereklerinden olan sistemleştirme, risk değerlendirmesi, belirlenen hedef ve kontroller ile değerlendirme unsurlarını içinde barındırmaktadır (Uzunay, 2007). İç kontrol ile bilişim teknolojisini bir arada kullanan COBIT modeli mali bilgilerin raporlanması, mevzuata uygunluk, doğru ve güvenilir

bilginin sağlanması ile iç kontrol sisteminin kurulmasını üst yönetimin sorumluluğuna bırakmıştır. Sistemin etkin, verimli yürütülmesi ise yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçiye bırakılmıştır (Aksoy, 2005).

1.3.2. eSAC (Elektronik System Assurance and Control) Modeli

Dilimize Elektronik Sistem Güvence Kontrol Modeli olarak çevrilen eSAC bilgisayar aracılığıyla yapılan işlere yönelik olarak ortaya çıkan risklere ilişkin geliştirilen bir modeldir (STOTT). Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA), Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından 1999 yılında geliştirilmiştir. E- ticaret ile ilgili ortaya çıkan risklere karşı sistemin kurulması sorumluluğu yöneticiye bırakılmıştır. Sistemin etkinliğinden sorumlu olanı ise iç denetçi olarak belirtilmiştir (Dabbaoğlu, 2007). Görevde bulunan iç denetçi finans ve muhasebe konularının yanında bilişim sistemlerinin denetiminden de sorumlu tutulmuştur. İç denetçinin sayılan her alanda yetkinliğinin bulunması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Aksoy, 2005).

1.3.3. SysTrust (System Trust) Modeli

1999 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA) ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilen ve dilimize Güven Sistemi olarak çevrilen SysTrust modeli dijital alanda üretilen bilgilerin güvenilirliği ve güvenliği ile ilgilenen bir modeldir. Sistemi oluşturma sorumluluğu yöneticide iken çalışma etkinliğini sağlama sorumluluğu dış denetçiye verilmiştir. Sistem kurumun hedeflerine ulaşma yolunda güvenilir mali raporlama ile doğru veri akışı sağlamayı amaçlayan bilgi sistemi odaklı bir yapı oluşturmaktadır (Aksoy, 2005).

1.3.4. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli

1970'li yıllarda Amerika Birleşik Devletlerinde hileli finansal raporlama artış göstermiştir. Raporlamanın güvenilirliğini sağlayacak, sistemin etkinliğini arttıracak, meslek ahlakını, etik kuralları kurumsal kültürle harmanlayacak bir düzenleme

gerekliliği hasıl olmuştur. Hileli raporlamaya engel olmak amacıyla oluşturulan Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting) sistem açığıını kapatmak amacıyla Treadway Commission adıyla gönüllülerden oluşan bir komisyon oluşturmuştur. 1985 yılında kurulan komisyon tarafından 1987 yılında yayımlanan raporda iç kontrol sistemi ile ilgili yorum farkını ortadan kaldırmak, sistemin etkinliğini ve değerlendirilmesini sağlamak amacıyla bir rehber hazırlanması gerekliliğine değinilmiştir. Rapora istinaden komisyon üyeleri bir temsilci göndererek COSO olarak anılan “Sponsor Kuruluşlar Komitesi” oluşturulmuştur. 1992 yılında yayımlanan “İç Kontrol: Bütünleştirilmiş Yapı” (Internal Control-Integrated Framework) isimli rapor ile COSO Modeli Amerika’da birbirinden farklı meslek gruplarının ortak görüşü ile oluşturulan ilk modeldir (Balyemez, 2016). Komisyonun içerisinde bulunan kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA)
- Amerika Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)
- Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA)

Pek çok meslek grubunun yanında Avrupa Birliği, Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluş Örgütü (INTOSAI) gibi uluslararası alanda saygınlığı bulunan kurumlar, birlikler tarafından da referans olarak görülen iç kontrol modeli kurumsallaşmayı sağlama noktasında kabul görmüştür (Doğmuş, 2010).

COSO’ya göre iç kontrol sistemi; işlerin düzenli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Risklerin tespit edilip gerekli önlemlerin alınması, mevzuata uygunluğun sağlanması, finansal raporların güvenilirliğinin oluşturulması, kaynakların kayıplara ya da hor kullanmalara karşı korunması ve benzeri hedeflerle yola çıkan kurumların üst yöneticiden personele kadar süreci sahiplendiğine dair makul güvence sağlayan bir modeldir (Protiviti Risk Business Consulting Internal Audit, 2014). COSO modeli, iç kontrol sistemini bitmek bilmeyen bir süreç olarak görmekte ve tüm kurum çalışanlarını bu sisteme dahil etmektedir.

İnternet kullanımının yaygınlaşması, sosyal medya kavramının geniş kitlelerde karşılık bulması, bilişim kavram ve sisteminin gelişmiş olması, işletmeler ve kuruluşların uluslararası alanlara açılması ve uyum kapasitelerinin artması gibi pek çok faktöre göre karşılaşılan riskler de artmış ve çeşitlenmiştir. Bu değişimlere uygun müdahaleler yapılamaması durumunda şirketlerde iflas etmeye varan sonuçlarla karşılaşmıştır. Bu iflasların nedeni olan hileli finansal raporların kontrolünün sağlanabilmesi için yasal zemin hazırlanarak uygulamaya geçilmiştir. Bu yasalar ile birlikte COSO modelinin de geliştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. 1992 yılında yayınlanmış olan COSO Modeli çağın gereklerine uygun olarak 2013 yılında “İç Kontrol Entegre Çerçeve” adı ile güncellenmiştir (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015). Güncellenen yeni raporda daha önce yer alan kavramlar yeniden ele alınarak çerçevesi genişletilmiştir. Etkili ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, geliştirilmesi için gerekli ilke ve standartlar açık şekilde belirtilmiştir. Güncellenen çerçevede hem finansal raporlama amaçlarını içerecek hem de finansal olmayan iç raporlama gibi başka raporlama biçimlerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir (Cömert, 2015).

Ülkemizde Avrupa Birliği ile üyelik müzakereleri sonucu 2000’li yılların başında kamu alanında iç kontrol sistemini oluşturmak ve güçlendirmek amacıyla reform süreci başlatılmıştır. Avrupa Komisyonu aday ülkelere COSO ile uyumlu iç kontrol modelini önermektedir. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan mali yönetimin saydamlığı, hesap verilebilirliği ve etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi ile COSO sistemi birbiri ile uyum göstermektedir (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

Şekil 1.1: COSO Küpü



Kaynak: (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

COSO modeli kapsamında yer alan iç kontrol standartları; “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme” olarak yer almıştır. Kısaca bu beş bileşene değinecek olursak; Kontrol ortamında iç kontrol sisteminin temelini oluşturma amacıyla strateji amaç ve hedeflerin belirlenebilmesi için gerekli ortamın sağlanması amaçlanmaktadır. Risk değerlendirmesi aşamasında ise riskleri belirleme, değerlendirme süreci ve nasıl yürütüleceği baz alınmaktadır. Faaliyetler sürdürülürken karşılaşılabilecek risklerin yönetilmesine yardımcı olacak prosedürlerin belirlenmesi, kontrol strateji ve yöntemlerinin oluşturulması hususu kontrol faaliyetlerini oluşturmaktadır. Bilgi ve İletişim tarafında karar alma sürecinde ihtiyaç duyulacak bilginin güvenilir ve doğru olarak elde edilmesi ve kullanılabilirliğinin sağlanması planlanmaktadır. İzleme bileşeni ise iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek şekilde tasarlanmıştır. Bahsedilen bileşenlerin iç kontrol sistemi amaç ve faaliyetleri arasında bulunan ilişki Şekil 1.1’de yer almaktadır.

Tablo 1.1:İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması

	COSO	COBİT	ESAC	SYSTRUST
Sistemi oluşturma sorumluluğu	İşletme yönetimi	Yönetim	Yönetim	Yönetim
Sistemi etkin çalıştırma sorumluluğu	Yönetim	Yönetim, iç ve bağımsız dış denetçiler	İç denetçiler	Bağımsız dış denetçiler
İç kontrol sisteminin etki alanı	İşletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi ve işletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi	Bilgi sistemleri
Tanım	İşletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personelce oluşturulan ve etkilenen bir yöntem.	İşletme politikaları iş yapış tarzı ve Organizasyon yapısını kapsayan bir yöntem.	Çalışanlardan oluşan bir sistem. Yöntemler ve alt sistemlerden oluşur.	Tanım yapılmamıştır.
Amaç	Güvenilir finansal Raporlama Faaliyet Etkinliği Yasa ve Yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere Uygunluk Tam, doğru ve gizli bilgiler	Güvenilir Finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Yönetimin hedeflere ulaşma başarısı

Kaynak: (Aksoy, 2005).

1.4. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri

Devletler kurumların performansını artırmak amacıyla gerçekleştirdikleri hizmetlerin kalitesini, etkinliğini iyileştirme yönünde yeni mekanizmalar oluşturarak bunların uygulanmasını sağlayacak yeni düzenlemeler hazırlamışlardır. Bu kapsamda iyi yönetim kavramı ortaya çıkmıştır. Kamu alanında saydamlığın, hesap verilebilirliğin, sonuç odaklı yönetim ve bütçe anlayışının karşılık bulmasına odaklanılmıştır. Bu sayede vatandaşın beklentisi karşılanarak memnuniyetinin artırılması sağlanacaktır. Hedef odaklı yönetim anlayışı kurumların organizasyon yapısından mali yönetimine ve bu unsurların kontrolü ile izleme, değerlendirme aşamasına kadar geçen süreçlerin etkinliği için çeşitli araçların kullanılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Gerçekleşen bu değişim, dönüşüm sürecinde benimsenen ve uygulamaya konulan yönetim aracı ise iç kontrol olmuştur. İç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi ve değerlendirilmesi süreçlerinin kurumlar tarafından benimsenmesi aşamasında yol gösterici olarak Kamu İç Kontrol Rehberi yayımlanmıştır.

Finansal yönetimin yanında yönetsel kontrolleri de içinde barındıran iç kontrol sisteminin kurumlarda uygulama alanı bulması iç kontrol bileşenleri ile mümkün olmaktadır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014). Bu bileşenler ise;

- Kontrol Ortamı
 - Risk Değerlendirmesi
 - Kontrol Faaliyetleri
 - Bilgi ve İletişim
 - İzleme
- olarak sıralanmaktadır.

1.4.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol ortamı; bir idarede çalışan personelin iç kontrol bilincinin oluşturulması ile idarenin hedef ve amaçlarının bilinirliğinin sağlandığı, görev ve sorumluluklarının belirlendiği bir bileşen olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında organizasyon yapısının oluşturulduğu, insan kaynakları politikalarının hazırlanarak uygulanma aşamasının sağlandığı, yönetimden personele varana kadar etik kuralların benimsendiği, personelin yetkinliğinin artırılması amacıyla gerekli eğitim ve donanımın sağlanmasına yardımcı bir çalışma ortamı olarak tasarlanmıştır. Sağlam bir zemine oturtulan kontrol ortamı ile iç kontrol bilinci ve değerlerinin personele ulaşması sağlanacaktır. İş ve işlemleri gerçekleştirme yöntemi, çalışan ile yönetici arasındaki ast- üst ilişkisini içeren prosedürlerin hazırlandığı ve uygulandığı kontrol ortamı bir bütün olarak uygulandığında kurum kültürünü oluşturma yolunda öncü bileşen olarak görülmektedir. Başarılı olarak belirlenen ve uygulamada olan bir kontrol ortamı iyi işleyen, etkin bir iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

Kontrol ortamı için Kamu İç Kontrol Rehberinde dört adet standart belirlenmiştir. Bunlar;

- Etik Değerler ve Dürüstlük
- Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler
- Personelin Yeterliliği ve Performansı
- Yetki Devri

olarak sınıflandırılmıştır.

İç kontrol sisteminin temelini oluşturduğu için diğer kuruluşlar tarafından ele alınan kurum kültürü, yönetimin felsefesi, yetenek ve dış etkenler kavramlarına da kısaca değinilecektir.

a) Etik Değerler ve Dürüstlük

Etik kavramı çeşitli mesleklerin yürütülmesi aşamasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kontrol ortamı için önem arz eden etik değerler kavramında kurumun değerlere bağlılığı ile standartların uygulama yönüyle yönetim tarafından nasıl desteklendiği ile ilgilenilmektedir. Kurum bünyesinde çalışan her personel dürürlükte olan etik davranış ilkelerine uygun olarak iş ve işlemlerini yürüterek kişisel ve mesleki dürüstlük değerlerini kurum içerisinde sürdürmelidir. İç kontrol sisteminin etkinliği için sistemi tasarlayan yöneticiden personele kadar herkesin etik değerler ve dürüstlük ilkesine riayet etmesi gereklidir. Personelin uyması gereken kurallar mevzuat yanında kurumun da belirleyeceği davranış usul ve esasları ile çizilecek olan çerçevede sınırlandırılmalıdır (Eralp & Boztaş, 2014).

b) Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler

İkinci standart olarak karşımıza çıkan Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler başlığı altında yer alan misyon kavramı idarenin var oluş amacı ile ilgili olduğu ve kurumsallaşma yolunda belirlenmesi gereken öncelikli kavramlar arasında yer alması nedeniyle Strateji Unsurları bölümünde detaylı olarak incelenecektir. Organizasyon yapısına baktığımızda ise idarenin amaçlarını gerçekleştirme için genel bir çerçeve sağlamaktadır. Mevzuatla şekillenmiş olan idarelerin organizasyon yapısının uygun şekilde oluşturulması için birimlerin teşkilat şeması içerisindeki yerinin, görev dağılımının net olarak belirlenmesi gereklidir. Buna istinaden; yönetsel, uygulama, kontrol ve denetim sorumluluğu görevler ayrılığı ilkesine göre yapılmalıdır. Örneğin; yönetim kurulu üyelerinin idarenin farklı bir fonksiyonundan sorumlu tutularak görevlendirilmesi, sadece toplantı zamanı değil diğer zamanlarda da idarede bulunarak sorumluluğunda bulunan iş ve işlemleri takip etmesi kontrol ortamının işlerliğini sağlayarak benimsenmesini kolaylaştıracaktır (Kaval, 2008).

Üst kademedan alt kademeye kadar yer alan birimlerin görev ve sorumlulukları idarenin misyonu ile uyumlu olması gereklidir. Belirlenen görev ve sorumlulukların çerçevesi yazılı olarak çizilmelidir. Buna göre öncelikle iş analizi yapılması ve görev tanımlarının bu analize uygun olarak çıkarılması gerekmektedir. Oluşturulan tanımlar personele bildirilmeli ve yılda en az bir defa değerlendirilerek gerekli görüldüğü durumlarda revize edilmesi sağlanmalıdır. İdarenin yönetiminde bazı işlerin doğası gereği ya da gizli bilgilerin ortaya çıkması, yolsuzluk, hile gibi durumların ortaya çıkmasını önlemek adına hassas görevlerin yönetim alanına uygun olarak belirlenmesi gereklidir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

c) Personelin Yeterliliği ve Performansı

Kontrol ortamının üçüncü standardı olan personelin yeterliliği ve performansı ile idarenin amaç ve hedeflerine ulaşması yolunda önemli faktörlerden olan insan kaynağının iyi yönetilerek etkinliğin sağlanması arzu edilmektedir. İnsan kaynakları noktasında bir yönetim modeli belirlenmesi ile oluşturulacak standart ve politikalar doğrultusunda mevcut personelin yetkinliğinin artırılması planlanmalıdır. Yeni başlayan personelin işe alışması sürecinden, performansının artırılması, moral ve motivasyonun yüksek tutulması hususuna kadar tüm süreçlerin takip edilmesi gereklidir. Bu noktada yer alan temel unsurlar arasında; iş analizleri ile insan kaynakları planlaması yapılması, işe alım süreçlerinin takibi, liyakat sistemi, eğitim ve gelişim faaliyetleri, çalışma ortamı bulunmaktadır. Bunun yanında düşük performans gösteren, göreve uygunsuz davranan personelin disiplin uygulamalarının yapılması gerekmektedir. Tüm unsurların bir arada yer aldığı bir insan kaynakları politikası kurumun amaç, hedeflerine ulaşması noktasında önemli yer tutmaktadır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

d) Yetki Devri

İdarenin iş ve işlemleri hakkında hangi makam ya da organların karar alabileceğini gösteren kavram yetki olarak tanımlanmaktadır. İdarelerde faaliyetlere

ilişkin iş akış şemaları belirlenirken süreci kimlerin yöneteceği, yetkinin kime verileceği belirlenmelidir. Yetki devri kanuna dayandırılarak yapılmakta olup, kişiye değil makama devir edilmelidir. Devredilecek yetkinini sınırları da açıkça belirlenmelidir. Aynı konu hakkında birden fazla kişiye yetki devri yapılmamalıdır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

e) Kurum Kültürü

Kurum kültürü, bir idarede var olan ve yeni gelen personele öğretilen ortak kural ve değerler bütünü olarak ifade edilmektedir (Vechio, 1988). İdarenin amaçlarını gerçekleştirme için çalışanların kapasite ve odaklarını tek bir noktada birleştirme azmi kurum kültürüne başka bir tanım olmaktadır. Her bir çalışan için ayrı ayrı belirlenen hedefler olarak değil ekip çalışması şeklinde çalışanların ortak hedefleri gerçekleştirme bilinç ve isteğinin oluşmasının sağlanması kurumsallaşma yolunda atılacak en önemli adımlardan biridir. Bu kültür çalışanların davranışları, alışkanlıkları ile geçmişten günümüze gelen değerler toplamı olarak oluşurken çalışanlara bir kimlik sunmaktadır. Kimliğin benimsenerek kullanılması ve devamlılığının sağlanması kurumsallaşmanın ana direklerinden birini oluşturmaktadır. Bu sebeptendir ki üst yönetimin tutum ve davranışları ile iç kontrol sistemine verilen önemin tüm personele aktarılması, personelin sürece dahil edilmesi iç kontrol sisteminin kurum içine yerleştirilmesi ile doğrudan ilişkilidir (Eralp & Boztaş, 2014).

f) Yönetim Felsefesi

Yönetim kurum faaliyet ve yapısına uygun olacak şekilde iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumludur. Bu anlamda etik anlayışa sahip, alanında yetkin personel ile iç kontrol sisteminin önemini önce kendi bünyesinde benimseyerek aktarması ve yapılan uygulamaların takipçisi olması gerekmektedir. Sisteme önem veren yönetici, tutum ve davranışları ile personele örnek olmalı ve kurum genelinde yaygınlaşması yönüyle destek sağlamalıdır. Üst yönetimin sisteme yaklaşımı ile

uygulamaları arasında pozitif bir yaklaşım görüldüğü takdirde tüm kurum personeline yönetimin felsefesi sirayet edecektir (Eralp & Boztaş, 2014).

g) Yetenek

Yetenek kavramı, bir işi anlayabilmek, yerine getirebilmek için gerekli olan bilgi ve beceri gücü olarak tanımlanmaktadır. Yönetici ve personel iç kontrol sistemini kurup, gereklerini yerine getirebilmesi için belirli bir bilgi ve uzmanlığa sahip olması gerekmektedir. Bilgi ve uzmanlık gerektiren işler belirlenmeli ve işe uygun personel görevlendirmesi yapılmalıdır (Eralp & Boztaş, 2014).

h) Dış Etkenler

Kurumların faaliyet alanlarını ilgilendiren konularda yapılan mevzuat değişiklikleri ve düzenlemeler takip etmeli ve buna göre revize etmelidir. Kurum yapısı veya yönetimde yaşanacak değişim ile birlikte yeni bir yönetim anlayışının gelmesi de muhtemel olacaktır. Diğer bir etken ise paydaşların beklentisinin değişmesi, değişen teknoloji ya da ekonomik koşullar olmaktadır. Bu ve buna benzer olan, kurumun kendi inisiyatifleri dışında gerçekleşen olaylara göre sistemin gözden geçirilmesi gerekmektedir (Eralp & Boztaş, 2014).

1.4.2. Risk Değerlendirme

İdarelerin amaç ve hedeflerine ulaşma noktasında kendisine tahsis edilen kaynakları etkin, etkili ve ekonomik şekilde kullanması gerekmektedir. Kaynakların kullanımını esnasında verilen kararlar beraberinde riskleri de getirmektedir. Risk; faaliyet ya da sürecin doğal akışını bozarak olması gerektiği gibi yürümesini engelleyecek, amaç ve belirlenen hedeflere ulaşılmasını sekteye uğratabilecek olay veya durumlar olarak tanımlanabilmektedir. İdareler belirledikleri hedefleri gerçekleştirmek amacıyla açık ve etkin bir kontrol ortamı oluşturduğu takdirde bu amaç ve hedeflere ulaşma yolunda faaliyetlerini sürdürürken meydana gelebilecek

riskleri tespit etme ve buna uygun olabilecek önlemi alması kolaylaşacaktır. Risk değerlendirme standartlarına baktığımızda ise;

- Planlama ve Programlama
- Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

olarak karşımıza çıkmaktadır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

a) Planlama ve Programlama

Risk değerlendirmesinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için misyon ve vizyonunu belirleyen idarenin amaç ve belirlediği hedeflerini stratejik planlarında açık ve net olarak belirtmesi gerekmektedir. İdarenin yürütülecek faaliyet ve projeleri ile kaynak ihtiyaçlarına, hedef ve göstergelerine performans programında yer verilecektir. İdare ve birimler görev alanı çerçevesinde mevzuata uygun olarak stratejik planda yer verdikleri hedeflerini spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir ve süreli olarak belirlemelidir. İdare bütçesi stratejik plan ve performans programları ile uyumlu olarak gerçekleştirilmelidir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

b) Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Risk değerlemesi belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma noktasında meydana gelebilecek olayların değerlendirilmesi ve buna uygun cevabın belirlenerek verilmesi sürecidir (Aksoy, 2008). İdareler her yıl sistemli olarak amaç ve hedeflerine uygun olacak şekilde risklerini belirlemeli ve yılda en az bir kez olacak şekilde analiz etmelidir. Tespit edilen risklere karşı alınacak aksiyon belirlenerek eylem planları oluşturulması gerekmektedir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

Etkin ve işleyen bir iç kontrol sisteminde gerçekleştirilen risk değerlemesi güven, teminat sunmaktadır. Yürütülecek faaliyetlerin sürdürülebilirliği ve etkinliği açısından değişen dünya düzeni ile birlikte değişen ve çeşitlenen risk türlerine karşı aksiyon alabilme fırsatı sunması nedeniyle beş bileşen içerisinde kısa vadede üzerinde

durulması ve sürekli takip edilmesi iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırarak kurumsallaşma sürecini hızlandıracaktır.

1.4.3. Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol sisteminin bir diğer unsuru olan kontrol faaliyetleri idarenin amaç ve hedeflerini gerçekleştirme sürecinde karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği riskleri tespit etme, düzeltme, önleme ya da yönlendirmesini sağlayacak politika ve prosedürler bütünü olarak ifade edilmektedir. İdarelerin faaliyet alanlarının genişliği ya da iş çeşitliliği nedeniyle yürütülen eylemler birbiri ile ilişkili ya da birbirinin devamı olacak şekilde iç içe geçmiş olabilir. Bu nedenle; iç kontrol sistemi bir parçayı değil bütünü kapsayan bir süreç olduğundan sürekliliği sağlamalıdır. Sürekliliğin devamı için yapılması gerekenlerin bütünü politika, politikanın uygulanması ise prosedür olarak tanımlanmaktadır (Eralp & Boztaş, 2014). Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi idarenin risk değerlendirmesini tamamlamış olmasıyla doğrudan ilişkilidir. Sadece mali alanda olmayıp mali olmayan kontrolleri de kapsayan kontrol faaliyeti idare için bir bütün olarak tasarlanmalıdır. Hem amaç, hedefler ile ilişkili hem de ihtiyaç duyduğu alanla ilgili bir yol belirlemelidir (Candan, 2006).

İdarenin karar alma süreci, faaliyet ve işlemlerini yürütürken geliştirilen politika, prosedür, teknikler ile öngörülen risklerin etkisini, olasılığını azaltabilecek ya da ortadan kaldıracak araçların geliştirilmesi işlemi kontrol faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Kontrol faaliyetlerinin risk değerlendirme aşamasından sonra planlaması yapılmalı ve fayda- maliyet analizi göz önünde tutulmalıdır. Meydana gelecek risklere karşı ortaya konulacak kontrol faaliyetinin maliyeti, riskin meydana gelmesi sonucu ortaya çıkacak zarardan az olmalıdır. Aksi takdirde karşılaşılan tabloda iç kontrol sisteminin etkinliğinden söz edilemez. Kontrol faaliyetlerinin etkinlik değerlendirmesi de diğer bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulama aşamasında hedeflenen ile meydana gelen sonuçların uyuşması gereklidir. Uygulama öncesi maliyetler ile uygulama sonrası maliyetler karşılaştırılmalı ve düzenli olarak değerlendirmesinin yapılması gereklidir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

Etkinliği sağlamamanın bir diğer yolu ise hem üst yönetim hem personel tarafından günlük işlerin bir parçası olarak görülmesidir. Oluşturulan politika ve prosedürlerin işlerlik kazanması, personelin mevcut işine yük olarak görmemesi, ek zaman harcayacağını düşünmemesi ile mümkündür. Değerlendirme sürecinde tespit edilen risklerin izlenmesine olanak sağlayacak şekilde tasarlanan kontrol faaliyetleri sürdürülebilir bir iç kontrol sisteminin etkinliğini arttıracaktır (Eralp & Boztaş, 2014).

Kontrol faaliyetleri için belirlenen standartlar;

- Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri
 - Prosedür belirlenmesi ve belgelendirilmesi
 - Görevler Ayrılığı
 - Hiyerarşik Kontroller
 - Faaliyetlerin Sürekliliği
 - Bilgi Sistemleri Kontrolleri
- olarak belirlenmiştir.

1.4.4. Bilgi ve İletişim

İdare faaliyetlerinin amaç ve hedefler doğrultusunda yürütmesi, hesap verme mekanizmasının işlerlik kazanması bu faaliyetlere ilişkin bilgi üretilmesi ve çeşitli iletişim araçları ile paylaşılmasına bağlıdır. İç kontrol sisteminin dördüncü unsuru olan bilgi ve iletişim bileşeninin standartları;

- Bilgi ve İletişim
 - Raporlama
 - Kayıt ve Dosyalama Sistemi
 - Hata Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi
- olarak belirlenmiştir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

Etkin bir iç kontrol sisteminde bilgi ve iletişim önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İster üst kademededen alt kademeye, isterse alt kademededen üst

kademeye dikey yönlü ya da aynı kademedeki kişi veya bölümler arasında yatay yönlü olsun bilgi akışına ve iletişim kanallarının açık olmasına ihtiyaç vardır. Karar alma sürecinin sağlıklı olarak yürütülmesi, hizmet odağında etkinlik, kaynakların kullanılmasında verimlilik sağlama noktasında gerek üst yönetimin gerekse personelin güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyacı bulunmaktadır. Ancak elde edilen bilginin idarenin amaç ve hedeflerini gerçekleştirme noktasında fayda sağlayabilmesi için doğru iletişim kanalları ile iletilmesi ve kullanılması gereklidir (Demirbaş, 2005).

Güvenilir ve doğru bilginin sağlanabilmesi gerçekleşen iş ve işlemlerin eşanlı kaydedilmesi ve sınıflandırmasıyla mümkündür. Bilginin oluşması aşamasında yapılan iş ve işlemlerin kayıt altına alınması, başlangıç aşamasından onay aşamasına kadar takip edilmesi, işlem sonucu oluşan belgenin ise sınıflandırılarak dosyalanması ve arşivlenmesi güçlü bir bilgi iletişim sisteminin varlığı için gereklidir. İlgili kişinin tam, doğru, güncel ve anlaşılabilir olan bilgiye zamanında ulaşması ve amacına uygun olarak kullanmasını sağlayacak bilgi ve iletişim sistemi, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yardımcı olacaktır (Derici, 2013). Örneğin; birimlerde bilgilerin işlenmesi ile oluşturulan ve üst yönetime sunulan raporlar idarenin amaç ve hedeflerine ulaşması için atılacak adımlarda alınacak kararları etkilemektedir. Yönetim sürecinde doğru kararların alınabilmesi için bilgilerin doğru, eksiksiz ve güvenilir olması hayati önem taşımaktadır. Bu örneğe de dayanarak karşımıza çıkan raporlama unsuru izleme faaliyetini kolaylaştırmakta, karar verme mekanizmasını etkilemesi yönüyle sadece üst yönetim odaklı değil yatay-dikey yönlü olarak karar oluşturma ve uygulama sürecini etkinleştirmektedir. İdare oluşturduğu politika, faaliyet ve projelerine dair mali ya da mali olmayan tüm bilgiyi yazılı ya da sözlü olarak ifade etmekte olup, ifadenin belirli zamanlarda yatay ya da dikey raporlama ağı ile yapılması bilgi iletişim sisteminin etkinliğini sağlayacaktır. Bu sebeple bilgi ve iletişim unsuru; idarenin bilgi yönetim sistemi, iletişim araçları, bilgilerin kayıt edilme, raporlama ve saklanma süreçlerini kapsamaktadır.

1.4.5. İzleme

İç kontrol sisteminin beşinci ve son bileşeni olan izleme unsuru idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma noktasında gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkinliğini ölçmek, iç kontrol sisteminin işlerliğini ve beklenen katkıyı ne kadar sağladığını değerlendirmek, sistemin geliştirilebilir noktalarını tespit etmek için gerekli eylemlerin belirlenmesidir. İç kontrol sürekli olarak gelişime ve değişime açık bir sistemdir. Bu nedenle idarede uygulanmakta olan iç kontrol sisteminin etkinliğini belirli aralıklarla değerlendirmek gereklidir. Sistemin yeni koşullara sağladığı uyum katsayısını değerlendirmek ve yeni kontrol yöntemleri geliştirmek amacıyla izleme gerçekleştirilir. Diğer yandan mevcut sistem kritiği yapılmalıdır. Öncesinde etkin olduğu gözlenen kontrollerin etkinliğini kaybetmesi ya da performansının azalması söz konusu olabilir. İç ya da dış çevreden kaynaklı olabilecek bu etkinlik kaybı izleme unsuru ile tespit edilir ve yerine işlerliğini, kalitesini arttırabilecek yeni bir faaliyet oluşturulur ya da mevcut kontrolün revize edilmesi istenebilir (Cömert Doyrangöl , 2001).

İzleme unsuru yönetime yeni risk alanlarını tespit etme, uygulama yönünde yeni kontrol faaliyetleri geliştirerek meydana gelebilecek olumsuz olayları önceden tespit etme şansı verir. İç kontrol sistemini kurma ve izleme sorumluluğu üst yönetimde olduğundan yılda en az bir defa yapılacak toplantılarla tasarlanan ile gerçekleşen arasındaki farkı pozitif ya da negatif olarak değerlendirmesi gereklidir. İç kontrol idarenin tüm personelini kapsayan katılımcılık esaslı bir sistem olduğundan sorumlu olarak tayin edilenler;

- Üst Yönetici
- İç Denetim Birimi
- İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu (İKİYK)
- Strateji Geliştirme Birimi (SGB)
- Harcama Yetkilileri
- İdaredeki diğer yönetici ve çalışanlar

şeklinde sıralanabilir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

İç kontrol sisteminin izlenmesi ve değerlendirilmesi özel değerlendirme ile sürekli izleme şeklinde gerçekleştirilebilir. Sürekli izleme; idarenin faaliyetlerini gerçekleştirdiği süre içerisinde eş anlı ve devamlı olarak personel ile hiyerarşik olarak görevini gerçekleştiren yöneticilerce sürdürülmektedir. Bu sayede riskler faaliyetin normal işleyişinde devam ederken tespit edilerek kontrole dair aksamalar için gerekli önlemler zamanında alınabilmektedir.

Özel değerlendirme de ise; iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirmesi için yapılan üst yönetimin ve çalışanların katılımıyla gerçekleştirilen eylem, politika ve prosedürlere uyumun gözlenmesidir. Bu yönüyle öz değerlendirme yaklaşımı ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşım, iç kontrol sistemine dair üst yönetim ve çalışanların bilinçlendirilmesi, sistemin işlerliğini artıracak yeni yollar bularak amaç ve hedeflere ulaşma olasılığını personelin bilgisine başvurarak değerlendirme faaliyetidir (Eralp & Boztaş, 2014).

İç kontrol katılımcı bir yöntemle, amaç ve hedefler ile uyumlu olarak risk odaklı bir yönetim anlayışı ile oluşturulan kontrol faaliyetlerinin sürekli izlendiği, idarede çalışan personelin farkındalığını kazandığı bir sistem olarak tasarlanmışsa etkinliğinden söz edilebilir. İç kontrol sistemi tüm bu bileşenlerin uyumlu çalışması ile idareye makul güvence sağlamaktadır (Eralp & Boztaş, 2014).

1.5. İç Kontrol Sistemi Oluşturmada Faktörler

Tasarlanma aşamasında idarenin amaç ve hedeflerinin göz önünde bulundurulması ve varmak istediği noktada etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması için çeşitli analiz ve değerlendirmeler yapılmalıdır. İdarenin karşılaşılabileceği riskler tespit edilmeli ve iç kontrol sistemi içerisinde gerçekleştirilecek faaliyetlerin fayda- maliyet analizinin yapılması gereklidir. Bu nedenle idarenin göz önünde bulundurulması ve değerlendirmesi gereken faktörler arasında;

- Risk Faktörü
- Maliyet Faktörü

bulunmaktadır.

1.5.1. Risk Faktörü

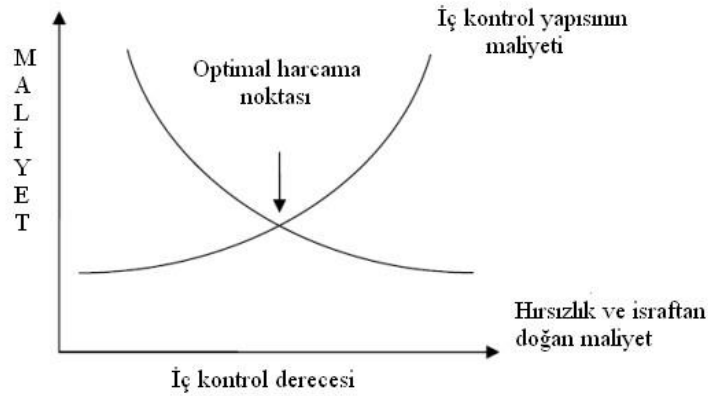
Risk faktörü, idarenin planları doğrultusunda ulaşmak istediği amaç ve hedefleri engelleyebilecek olay ve ihtimaller bütünü olarak tanımlanabilir. İdareyi olumsuz anlamda etkileyebilecek mevcut risklerin yanında faaliyetlerin devamlılığı sırasında karşılaşılabilecek olası risklerin tespit edilmesi gereklidir. Bunlar personel kaynaklı, mali yönlü ya da yönetsel iç riskler olabileceği gibi gelişen teknoloji, mevzuat değişikliği, tedarikçi ya da politika kaynaklı ve benzeri de olabilir. Tespit edilen risklerin etki ve olasılığı azaltması yönüyle kontrol prosedürlerinin hazırlanması ve uygulamaya alınması sağlanmalıdır. Yetkili merciiler karar mekanizmasını kullanırken yapılan risk değerlendirmesini de göz önünde bulundurur ise etkin bir iç kontrol sisteminden bahsetmek mümkün olacaktır (Baran , 2006).

1.5.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol sisteminin tasarlanması aşamasında değerlendirilmesi gereken diğer bir faktör olarak karşımıza maliyet faktörü çıkmaktadır. İdareler için her bir faaliyetin maliyeti olduğu gibi söz konusu faaliyetlere uygulanacak kontrol prosedürleri ile de ek bir maliyet oluşacaktır. Prosedürlerin artması ile doğru orantılı devam edecek olan maliyetlerin sistemden elde edilecek faydayı aşmaması gereklidir ki iç kontrol sisteminin etkinliği sürdürülebilsin. Öncelikli olarak faaliyet alanlarındaki olası riskler belirlenmeli ve bu risklere uygun bir yol haritası oluşturulmalıdır. İdare için belirlenen riskler ile kontrol faaliyetinin bağlanması sonucu kabul edilebilir risk düzeyi elde edilmeli ve oluşturulan bu kontrollerin faydası maliyetinden yüksek olmalıdır. Söz konusu faaliyet risklerinin aşırı kontrol edilmesi de sistemden elde edilebilecek faydayı azaltabilir (Uyar, 2010).

İdare faaliyetleri birbirini etkileyen ya da birbiri içine geçmiş pek çok iş ve işlemden oluşmaktadır. Bir alanda gösterilecek aşırı kontrol diğer alanda elde edilecek faydayı azaltacak ya da yok edebilecektir. İç kontrol prosedürlerinin artarak uygulanması savurganlığı, kötü kullanımı, kaynak israfı, yolsuzluk gibi istenmeyen durumları azaltacak ancak, tamamen yok edilmesi konusunda garanti vermeyecektir. Çok iyi işleyen, etkin bir iç kontrol sisteminde dahi öngörülemez olaylar ve kayıplar meydana gelecektir. Söz konusu bu sistemde iç kontrol derecesi ile maliyet arasındaki ilişkinin daha iyi aktarılabilmesi için aşağıdaki şekilden yararlanılmıştır (Eralp & Boztaş, 2014).

Şekil 1.2: İç Kontrol- Maliyet İlişkisi



Kaynak: (Eralp & Boztaş, 2014).

Şekilde görüldüğü üzere, iç kontrol derecesindeki artış kontrol faaliyetinin maliyetini de arttırmaktadır. Bunun yanında yolsuzluk, savurganlık gibi nedenlerden kaynaklı maliyetler azalmaktadır. İdare her iki eğrinin kesiştiği optimal harcama noktasına ulaşana kadar söz konusu maliyetlere katlanmalıdır. Söylenbilir ki, bu noktaya gelene kadar idare faaliyetleri için oluşturulan iç kontrol mekanizması ile yolsuzluk, savurganlık gibi kötü kullanımın sebebiyet vereceği maliyetleri karşılayabilmektedir, sistemin faydası getireceği maliyetten fazladır. Ancak optimal noktadan sonra sisteme ilave edilecek her bir kontrol faaliyet maliyeti söz konusu faydayı aşacak ve fayda ile maliyet arasında negatif bir büyüme söz konusu olacaktır.

Şekilden de anlaşılacağı gibi idare optimal noktaya ulaşana kadar iç kontrol derecesini arttırarak devam edebilirken optimal nokta sonrasında iç kontrol derecesini arttırmamaya dikkat etmelidir (Eralp & Boztaş, 2014).

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİMİN İNCELENMESİ

Stratejik yönetim eş anlolu olarak bir takım uygulamaların birlikte uygulandığı yönetim modelidir. Temelinde tüm yönetim sistemlerinin bir unsuru olan strateji kavramı ve bu kavramın parçaları 5018 sayılı kanunla kamu yönetimi uygulamalarına dahil olmuştur. Bu bölümde strateji kavramı unsurları, araçları, tarihsel gelişimi ve stratejik yönetimle ilişkili yürütülen faaliyetlerden bahsedilecektir.

2.1. Strateji Kavramı

Strateji kelimesi birçok alanda kullanılan ve bu nedenle farklı tanımlamaları olan bir kavramdır. Mütercimler' e göre strateji kavramı tarihsel gelişimi içerisinde öncelikle askeri terminolojide kullanılmıştır. Sonrasında ise, devlet yöneticileri tarafından yönetim ve düşünce biçimi olarak kavramlaştırılmıştır. Günümüzde hayatın pek çok alanında karşılık bulan strateji kelimesinin etimolojik kökeni “generallik sanatı” anlamına gelen Yunanca kökenli “strategos” sözcüğüdür. Yine Mütercimler' e göre ister sanat, isterse saltanat olarak kullanılsın stratejinin yönetmek ve yöneticilik ile ilgili olduğunu görmekteyiz (Mütercimler, 2016). Türk Dil Kurumu ise strateji kelimesini şöyle tanımlamaktadır: “Bir ulusun veya uluslar topluluğunun, barış ve savaşta benimsenen politikalara destek vermek amacıyla politik, ekonomik, psikolojik ve askeri güçleri bir arada kullanma bilimi ve sanatı, sevkülceys” (Türk Dil Kurumu, 1932).

Strateji kavramı, ortaya çıkışından itibaren askeri alanda bulunduğu karşılığı önemini artırarak sürdürmüş ve günümüzde pek çok alanda kendine yer bulmuştur. Askeri alanda strateji geliştirme, stratejik düşünme ve hareket etmede kullanılan ilkeler küreselleşmenin etkisi ile günlük hayatın her alanına yayılarak ayrılmaz bir

parçası haline gelmiştir. Bu nedenle, gün içerisinde sıkça duyduğumuz stratejik düşünme, stratejik ortak ya da stratejik konum kavramları artık anlaşılması güç, uzak kavramlar değildir. İleriye dönük hedefler koyma; hedeflere uygun amaç ve araçlarla kaynakları etkin, ekonomik kullanabilme, karşılaşılabilecek engellere karşı tedbir alma disiplinini sağlarken çevre ile uyumlu hareket etme gibi anlayışları bir bütün halinde sunmaktadır (Bircan, 2002). Tarihsel olarak bu gelişim bilimsel bir disiplin olarak kabul görmesi ve literatüre girmesi açısından etkili olmuştur. Günümüzde hala askeri alanla ilgisi bulunuyor olsa da iktisadi, siyasi ve sosyolojik olarak tüm süreçleri kapsadığı görülmektedir (Eren, 2000).

Strateji kelimesinin askeri alandan çıkarılarak bir kavram olarak iş dünyasına girmesi 1960'lı yılların sonrasına tekabül etmektedir. Ancak günümüzde kullanılan asıl anlamına gelme süreci 1980'li yılların sonudur. Thomas A. Stewart'ın Entelektüel Sermaye adlı kitabında (Stewart, 2000) askeri terminolojide kesin ifadeler barındıran strateji kavramının yönetim alanında daha az kesin ifadelerle daha şeffaf bir çerçevede yer aldığını belirtmiştir. Stratejinin pazarlama veya üretim sürecini kapsayan programlama ile karıştırıldığı kitabında yer almaktadır. Ayrıca Stewart strateji kavramını geleceğin ilk adımı olan yarın ile başlatıp, geçmişle beslenen önem arz edecek yolları belirleyen bir araç olarak görmektedir.

Dinçer'e göre strateji, kurumsal düzeyde rekabet ve üstünlük elde etmek, çevresel faktörleri kontrol etmek ve bunları sağlamak adına amaçlar belirleme ve bu amaçları gerçekleştirmek için faaliyet ve projeler oluşturmak olarak tanımlanmıştır (Dinçer, 2007).

Strateji kavramının tanımlamalarına ve tarihsel süreçteki kullanım alanlarına bakıldığında askeri alandan günümüzün yönetim alanı olmak üzere diğer alanlarda da kullanılan bir yapıya dönüştüğü görülmektedir. Strateji ve stratejik düşünme bir karar oluşturma, yol gösterme gibi unsurları içinde barındıran ve bahsi geçen tüm alanlarda kişi, kurum ve idarelerin yönetim aracı olmaktadır. Bu bölümde strateji kavramının

unsurlarına, benzer kavramlarla ilişkisine değinilecek olup, stratejik yönetim sürecinin tarihsel gelişimi ve hazırlığına ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

2.1.1. Strateji Unsurları

Strateji kavramı düşünsel ve plansal olarak birçok kavramı içinde barındırmaktadır. Geçmişini dikkate alarak bugünü ve yarını tasarlamak strateji kavramına dahil olan süreçlerin, bir zincirin parçası gibi iç içe geçerek kullanılması ile imkan bulmaktadır. Stratejik yönetim ve stratejik düşünme aşağıda bahsedilecek unsurların bütünsel olarak kullanılmasıyla işlevsel hale gelmektedir. Bu unsurlar tek başlarına birer anlama sahip olsalar da bir araya geldikçe bir yapının bütünü oluştururlar. Stratejik yönetimde misyon, vizyon gibi kavramlar temel amaç ve hedeflerin kaynağını oluşturduğundan stratejik planlamanın da önemli unsurları olmaktadır (Muslu, 2014). Bu kavramlar;

a) Misyon

Türk Dil Kurumuna göre misyon kavramı görev anlamına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, 1932). Ülgen ve Mirze' ye göre ise misyon stratejinin oluşturulma aşamasının başlangıç noktası olarak görülmektedir. Bir işletmenin stratejisi hazırlanırken oluşturulan misyonun yol gösterici olacağı düşünülmüştür. Misyon ile kurumun var olma amacının yanında nerede ve nasıl üretim yapacağı, hangi ürünleri kullanması gerektiği, kurum değeri ve felsefesinin ne olacağı belirlenmiş olacaktır. Kurum kendini tanıyarak diğer kurumlardan farkını ortaya koymuş olacaktır (Ülgen & Mirze, 2010).

Var olma nedenini misyon kavramı ile açıklayan idare hedefine ulaşmak için çizdiği yol haritasında rotasını tanımlar ve oluşturduğu değer ile uyumlu bir anlayışı sürdürme görevini üstlenir. Kurumda belirlenen misyon hem tüm çalışanları hem de yapılmakta olan tüm faaliyetleri kapsayıcı olmalıdır. Çalışanlar için motivasyon

artırıcı ve bağlayıcı bir araç olarak görülen misyon, stratejik yönetimin başarısının temel taşı olarak görülmektedir (Öztemel, 2001).

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzuna göre misyon bir idarenin var olma nedeni olarak açıklanmaktadır. Yine aynı kılavuza göre misyon kavramı kurumun yasal mevzuat çerçevesinde yapmakla yükümlü olduğu hizmetleri belirterek elinde bulundurduğu kaynaklarla uyumlu şekilde ifade edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2018).

Misyon organizasyon kuruluşunda belirlenirken faaliyet alanlarına uyumlu olarak diğer organizasyonlardan farkı ortaya konulmalıdır. Kurum kültür ve değerini destekleyecek neyi, niçin yaptığını belirterek çalışanların da benimsemesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır (Yatkın, 2003).

b) Vizyon

Vizyon kavramı da misyon gibi stratejik yönetim sürecinin başarısı için temel taşlardan biridir. Kurumun uzun vadede ulaşmak istediği noktanın bir resmi olarak tanımlanabilir. Geçmiş ve bugünü düşünerek geleceği tasarlamak olarak ele alınabilecek bu kavram hayali bir düş dünyasını kavramlaştırmak değil gerçek verilerden yola çıkarak araştırma ve analizlerle dolu bir alt yapıya ihtiyaç duyan bir bildirimdir. Bu yönüyle günümüzden geleceğe uzanan yolculukta bugün ki gerçekler ile yarınki hayalleri de gerçekleştirmeye iten bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Erçetin, 2000).

Raynor vizyon kavramının fayda sağlayabilmesi için üç temel hususa dikkat çekmektedir. Bunlardan birincisi vizyon kuruma yol gösterici bir unsur olarak tanımlanmalı, slogandan ziyade amaca uygun bir bildiri olarak sunulmalıdır. İkinci olarak tutarlı ve birbiri ile çelişmeyen bir anlatım tercih edilmelidir. Farklı unsurların bir arada kullanılması ile uzlaşmadan uzak karmaşık bir vizyon yol gösterici olmaktan uzaklaşarak birleştirici özelliğini kaybetmeye neden olacaktır. Son olarak ise tek

başına bir yol gösterici olarak düşünülmemelidir. Tamamlayıcısı olarak misyon bildirimini, değerler ve ilkeler ile bir bütün haline gelerek hedeflenen yola ışık tutacaktır (Raynor, 1998).

Vizyonun belirlenme aşaması stratejik yönetim için bir başlangıç noktası oluşturmaktadır. Gelecekte yapılması muhtemel işlerin üst yöneticinin bakış açısıyla yansıtılması ile vizyonun derinliği amaç ve hedeflerin zenginleşmesini de sağlayacaktır. Bu nedenle vizyonun belirlenmesi strateji, amaç, hedef ve misyonun ilham kaynağı olacaktır (Şener, 2010).

c) Amaç

Toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve hizmet sunmak adına kurulan organizasyonlar, var olma nedenlerini gerçekleştirebilmek için önceden belirlenen amaçlarına ulaşma gayesi gütmektedirler. Bu açıdan bakıldığında amaç organizasyonun faaliyetlerini gerçekleştirerek arzu edilen geleceğe ait sonuçlar bütünü olarak tanımlanabilmektedir. Amaç, faaliyetlerin neden yapıldığını ve elde edilmek istenilenin ne olduğunu ortaya koymaktadır (Eren, 2000). Türk Dil Kurumu ise amaç kavramını ulaşılmak istenilen sonuç, maksat olarak tanımlamaktadır (Türk Dil Kurumu, 1932).

Amaçların anlaşılabilir, gerçekçi, açık ve motive edici bir yönü bulunmalıdır. Üst yönetici ve çalışanlar tarafından benimsendiği takdirde amaçların gerçekleşme olasılığı artacaktır. Gerçekçi belirlenen amaçlar çalışanların motivasyonunu arttıracaktır. Amaçlara ulaşma istek ve arzusu çalışan personelin göstereceği çabayı arttırdığı gibi kuruma aidiyet noktasında da perçinleyici bir güç olacaktır. Stratejik planın çerçevesini oluşturmaktadır. Stratejik amaçlar kurumun bir bölümüne ait değil tamamını kapsayan şekilde belirlenmelidir (Dinçer, 2007).

Stratejik amacın sahip olması gereken özellikler şu şekilde sıralanmıştır;

- Kurumun öncelikleri belirlenmeli ve durum analizi yapılmalı, sonuçlarına göre amaçlar oluşturulmalıdır.
- Misyon ve vizyon ile uyumlu amaçlar seçilmelidir.
- İddialı ama gerçekçi amaçlar seçilmelidir.
- Uzun vadeli önceliklerini belirleyerek orta vadeli zaman dilimi içerisinde gerçekleştirilebilir amaçlar oluşturulmalıdır.
- Her kademedede elde edilmek istenilen sonuçlar için başarı standardizasyonu geliştirilmeli ve izleme, değerlendirme aşaması gerçekleştirilmelidir.
- Çevresel ya da dışsal değişiklikler olmadığı sürece kolay kolay değiştirilmemelidir (Güner S. , 2005).

Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzuna göre amaçlar kurumun hizmetleri için geliştirdiği politikaların uygulanması ile elde edilecek sonuçların ifadesi olarak geçmektedir. Kılavuza göre sonuçlar sosyal, ekonomik ve bunlar arasındaki ilişkinin getirdiği sorunların çözümü veyahut vatandaşların, kurumun söz konusu ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. Amaç sayısının en az iki en fazla da yedi tane belirlenmesi kılavuzda yer almaktadır. Bir diğer ayrıntı ise belirlenen amaçlardan bir tanesinin kurum kapasitesini arttırması, kurumun gelişimi ile ilgili olması gerektiğidir (Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2018).

d) Hedef

Türk Dil Kurumuna göre hedef yapılması tasarlanan iş, varılacak nokta olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 1932). Açık bir şekilde ifade edilen ulaşılmak istenilen noktaya çerçeve çizen amaç kavramının ölçülebilir olmadığını daha önce belirtmiştik. Bu kapsamda genel nitelikli amaçların kavram düzeyinden uygulama alanına indirgeme unsuru hedef olarak tanımlanabilir. Amaç kavramının alt dallarını bir ya da birden fazla belirlenmiş olan hedefler oluşturmaktadır. Gerçekleşen hedeflerin bütünü ulaşılan amacın bir göstergesidir (Dinçer, 2007).

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda hedeflerin idarenin misyon, vizyon ve amaçları ile uyumlu olması gerekliliği belirtilmiştir. Spesifik olarak belirlenen hedeflerin ölçülebilir ve sonuç odaklı olması gerekliliği vurgulanmıştır. Herkes tarafından anlaşılabilir ve gerçekçi olması belirlenen amaca hizmet etmesi gerekliliğinin bir sonucudur. Amacın göstergesi olan hedef için ölçüm zamanı bir çerçeve ile belirli olmalıdır (Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2018).

2.1.2. Strateji ve Benzer Kavramlar

Strateji kavramının ve unsurlarının tanımına özelliklerine değindikten sonra strateji kavramı ile birlikte sık sık anılan ve uygulamada bir biri ile iç içe geçmiş bazı kavramların açıklanması gerekliliği doğmuştur.

İdarenin amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda belirlediği plan ve programlarını uygulama yolunda kullandığı yöntem ve taktiklerin sistematik bir bütünlüğe sahip olması olarak tanımlayabileceğimiz strateji kavramı, saydığımız pek çok kavramı içinde barındırmaktadır. Ancak, benzer özellik göstermekle birlikte farklılıkları da bulunmaktadır. Kısaca bu kavramları açıklayacak olursak;

a) Taktik

Strateji ve taktik birbiri ile yakından ilişkili kavramlardır. Ancak, taktik kavramı strateji kavramına göre daha teknik ve detaylıdır. Strateji daha önce de açıkladığımız gibi idarenin tümünü ilgilendiren, gerekli koordinasyonlarla belirlenen amaçlara ulaşmak için yapılan kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını barındıran uzun dönemli planlar bütünüdür. Taktik ise, idarelerin kaynaklarını belirli bir amaç etrafında kısa dönemleri kapsayacak şekilde kullanmasıdır. Stratejilerin uygulanması için daha kısa ve amaç odaklı programların küçük ölçekli alanda uygulanması taktik olarak ifade edilir. Stratejilerin hayata geçirilebilmesi için bir takım taktikler

geliştirilmesi gerekli olup, stratejiyi gerçekleştirebilme yolunda bir araç olarak kullanılmaktadır (Güçlü, 2003).

Strateji belirlemede üst yönetim, liderler ön planda iken taktikler de yönetimin alt birimlerindeki uygulayıcılar ön plandadır. İdare içi bilgiler ile değerlendirilen ve uygulamaya alınan taktikler her birim için farklı yürütülebilir. Karar verme zamanı ve seçeneğin dar olması nedeniyle sorunların tespiti kolay yapılabilir, riskler erken belirlenebilir.

b) Yöntem

Yöntem; bir amaca ulaşmak için izlenen yol, usul olarak tanımlanmıştır. İş ve işleyişlerin planlanması ve uygulanması aşamasında pek çok yöntem kullanılmaktadır. Bu nedenle stratejik planlama yapılması aşamasında pek çok nicel ve nitel yöntemler kullanılmaktadır. Yöntemler uygulama aşamasında kullanıldığı için zamanla standartlaşması mümkündür. Pek çok uygulamada kullanılması için standarda bağlanmış yöntemler de bulunmaktadır (Akgemci, 2007).

c) Plan

Türk Dil Kurumu'na göre plan kavramı; Bir işin, bir eserin gerçekleştirilmesi için uyulması tasarlanan düzen olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 1932). Plan kavramı amaçlara ulaşma yolunda neyin, nerede, nasıl yapılacağını tasarlanması ve beklenen sonuçlara ulaşılması hedefidir. Plan, yapılması hedeflenen iş ve işlemlerin yazılı hale getirilmesidir. Kaynaklar amaçlara yönlendirilerek etkin, verimli bir kullanım ile hedeflenen zaman ve şekilde gerçekleşmesi için rehberlik görevi gören bir belgedir. Hedeflenen yolların hangi yöntemler uygulanarak gidileceği ve bu yolda hangi kaynakların ne kadarının bu yola tahsis edilmiş olduğunu plan göstermektedir (Akyüz, 2001).

d) Program

Program, bir amacın gerçekleştirilmesi için kat edilen aşama ve adımlar ile bunlardan sorumlu olan kişileri gösteren belgelerdir (Çomaklı, Ekici, & Şahım, 2007). Planların ayrıntılı açıklamaları olan, kısa süreli ve kısmi riskleri içeren uygulamalardır (Pamuk, ve diğerleri, 1997).

2.2. Stratejik Yönetim

Küreselleşen dünya ile birlikte firmalar, kamu kurumları ve diğer çeşitli organizasyonlar değişime uyum sağlamıştır. Kurumsal düşünme yapılarını değiştirerek stratejik düşünme yapısını bir yönetim unsuru haline getirmişlerdir. Stratejik yönetimin temelini geleceğe yönelik, yenilikçi anlayış oluşturmaktadır. Gelişim temelli, katılımcı yöntemlerle hazırlanan planlar çözüm odaklı anlayışla bir araya gelerek stratejik yönetimi oluşturmaktadır. Stratejik yönetim ile kurumların uzun dönem yol haritası çizilmektedir. Odağına ulaşılmak istenen amaç ve hedeflere yönelik meydana gelebilecek problemler için oluşturulacak stratejileri alan yönetim anlayışı kurumsallaşma yolunda idarelere rehber niteliği taşımaktadır (Narinoğlu, 2007). Bunun yanında geçmişten günümüze kadar süregelen geleneksel yönetim anlayışı yer almaktadır. Günlük problemlerin çözümüne yönelik olarak alınan tedbirler kişi ve yönetimlerin tecrübesi odaklı bir anlayışla devam etmiştir. Geleneksel yönetim anlayışının yetersiz kaldığı noktalarda aranan cevaplar stratejik yönetim sisteminde bulunmuştur.

Geleneksel yönetim anlayışının yetersiz kaldığı alanlara örnek vermek gerekirse; vatandaş ile yönetim arasında ilişkinin sağlanması, finansal yönetim, insan kaynakları ve benzeri karşımıza çıkmaktadır. Bu noktalara çözüm getiren stratejik yönetimidir (Durna & Eren, 2002). Fonksiyonel yönetim ile stratejik yönetimin odaklandığı konulardan başlayarak, amaç, risk ve sonuçlarına kadar iki anlayış arasında bulunan bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Stratejik yönetim ile geleneksel yönetim arasındaki farklara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.1:Stratejik Yönetim ve Fonksiyonel Yönetim Arasındaki Farklar

	Fonksiyonel Yönetim	Stratejik Yönetim
Odak Noktası	Günlük problemlerin çözümü ve kişi, grup ve örgütün yıllık ve aylık hedeflerinin gerçekleştirilmesi	Uzun dönemli yaşama ve gelişme problemlerinin çözümü, örgütün yeni amaçlar ve stratejileri
Amaçları	Geçmiş tecrübelerle dayalı karlılık	Geleceğe yönelik karlılık ve büyüme
Sınırlamaları	Mevcut kaynak ve kabiliyetleri, çevre	Mevcut ve muhtemel kaynak ve kabiliyetleri, çevre
Sonuçları	Etkinlik, verimlilik ve denge	Büyüme, gelişme ve süreklilik
Bilgi Kaynağı	İşletmenin birimlerine ait işlem ve kayıtlar, mevcut şartlar	Bölümler, işletme ve gelecekteki çevresel fırsatlar
Veri Yapısı	Çok fazla sayıda olmayan ve bölümlere ait veriler	Çok fazla sayıda, değişik ve çok kaynaklı
Örgüt Yapısı	Bürokratik ve durgun	Yenilikçi ve esnek
Liderlik	Geleneksel ve görev yönelimli	Vizyoner, açık ve değişimlerden etkilenir
Problemin Niteliği	Acil, kısa dönemli, somut ve aşağı yukarı benzer nitelikte	Uzun dönemli, tehir edilebilir, soyut ve birbirinden farklı
Problem Çözme	Tepki niteliğinde ve geçmiş tecrübelerle dayalı	Katılımcı, yeni çözüm yolları arayarak
Zaman Ufku ve Risk	Kısa vadeli ve düşük riskli	Uzun vadeli, yüksek riskli, hayati

Kaynak: (Dinçer, 2007).

Stratejik yönetimin temelinde etkili stratejiler oluşturmak, yürütmek ve sonuçlarını izleyerek karar oluşturmak yer almaktadır (Dinçer, 2007). Stratejik yönetimi bir yönetim sistematığı olarak kullanarak, varlık nedeni olan misyon ile ulaşmayı istenen nokta olan vizyona dayalı düşünce pratikleri bir sistem halinde uygulanabilmektedir (Bryson J. M., 1995).

Stratejik yönetim için idarenin geleceğini beklentilere ya da ihtimallere karşı akışa bırakmaması, amaçları doğrultusunda geleceğini tasarlaması şeklinde ifade ederek genel bir çerçeve çizilebilir. İdarelerin sürekli değişim gösteren riskli bir

çevrede faaliyet göstermesi ile değişen durumları önceden öngörme ve bunlara karşı önlem alması, aksiyon geliştirmesi gerekmektedir. Stratejik yönetim bu şekilde çevreyi ve idareyi değerlendirme ve geleceğe istenilen doğrultuda yön verme imkanı sunmaktadır. İdare iç ve dış paydaşları ile yapacağı koordinasyonlu çalışmalar ile ortak bir amaç oluşturarak, idarenin alt birimlerinin birbirinden farklı amaçlar gütmesinin önüne geçecektir. Bir stratejinin olmaması halindeyse idare içinde bulunan her birim farklı amaçlar güderek kendi isteği doğrultusunda çalışmalarını yürütme eğilimi taşıyacaktır (Üzün, 2000).

Stratejik yönetimin aşamaları;

- Organizasyon yapısının belirlenerek, görev ve yetkilerin tüm kuruma bildirilmesi
- Stratejik planlama yapılması
- Denetim ve kontrol sisteminin oluşturularak idarenin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma yönü ve derecesini izleme ve değerlendirmesi, meydana gelen sapmalar ile ilgili gerekli faaliyetlerin oluşturulması, gerekli görüldüğü durumlarda ise revize edilmeli ya da yeni stratejiler oluşturulması şeklindedir (Tosun, 1992).

Yönetim aşamalarından biri olan stratejik planlama olgusuna ilerleyen bölümlerde daha detaylı olarak değinilecektir.

2.2.1. Stratejik Yönetim Tarihsel Gelişimi

Stratejik yönetimin temelleri sanayi devrimi ile birlikte ortaya çıkan işletmelerin oluşumu ile atılmıştır. Sanayi devrimi öncesinde üretim gerçekleştiren insanlar günlük yaşamlarını idame ettirebilmek amacıyla çalışmaktaydı. Kişiler kendi yetenek ve iş görme kabiliyetlerine göre küçük alanlarda ihtiyacını karşılayacak kadar üretimde bulunuyordu. Sanayi devrimi işletme yapılarını değiştirmiştir. El becerisine dayalı, küçük ve dağınık üretim bir kenara bırakılarak üretim birimlerinin bir araya toplandığı gelişen teknolojinin kullanıldığı, işçi sayısının arttığı fabrika sistemine geçiş sağlanmıştır (Genç, 2009).

Yaşanan bu değişimler akademik ve bilimsel alana da sirayet etmiştir. Akademik alanda ilk olarak 1920’li yıllarda Harvard’da yapılan “işletme politikaları” dersi ile örnek olayların tartışılması yapılmıştır. Bunun yanı sıra muhasebe, pazarlama ve üretim gibi alanların birbiri ile entegre edebileceği fikri gelişmiştir. Diğer okullar da Harvard’da oluşan modeli örnek olarak gelişimine fayda sağlamıştır. Stratejik yönetim anlayışına akademik olarak verilen pek çok katkı ile stratejik yönetim kavramının bilimsel alt yapısı oluşturulmuştur (Kadıoğlu, 2009).

1950’li yıllar sistemli düşünce yapısının oluşması ile planlama faaliyetlerinin kısa ve uzun dönemli olarak yapılmaya başlandığı dönem 1950’li yıllara tekabül etmektedir. 1965 yılına gelindiğinde Igor Ansoff’un yayınlamış olduğu Şirket Stratejisi (Corporate Strategy) adlı eserde “Stratejik Başarı Paradigması” kavramını geliştirmiştir. İşletmelerin geleceği tasarlama çabalarına analitik bir yaklaşım sunmuştur (Aktan C. C., Yönetimde Rönesans ve Kalite Devrimi, 2000). 1970’li yıllarda ise işletme stratejisi kavramının önem kazandığı görülmektedir. İşletmelerin hedeflerine ulaşma garantisinin olmadığı ancak bu hedeflere gidilecek yolun belirlenebileceği düşüncesi ortaya çıkmıştır (Grant, 2005). 1980’li yıllarda değişen konjonktüre uygun olarak ileride karşılaşılabilecek durumlara göre strateji senaryoları oluşturulmaya başlanmış ve stratejik yönetim ve yönetimde rekabet kavramı ortaya çıkmıştır. 1990’lı yıllar ise, bilgi teknolojilerinin etkin olarak kullanıldığı, sadece rekabetin yeterli olmadığı rekabet üstünlüğünün sağlanmaya çalışıldığı yıllar olmuştur. Siyasal, ekonomik gelişmeler ile birlikte değişen dünya algısı yönetime bakışı da değiştirmiş ve iyi strateji planlayan şirketler varlıklarını sürdürmüşlerdir (Dinçer, 2007).

Tablo 2.2: Stratejik Yönetimin Tarihsel Gelişimi

Dönemler	1950'ler	1960'lar	1970'ler	1980'ler	1990'lar
Ana Tema	Bütçe, Üretim, Planlama ve Kontrol	Şirket Planlama	Şirket Stratejisi	Rekabet ve Sektör Analizi	Rekabet Üstünlüğü
Odak Noktası	Bütçeler Yoluyla Mali Kontrol	Planlı Büyüme	Portföy Planlaması	Sektör Ve Pazar Seçme, Bunlar Arasında Konumlanma	Şirketin Rekabet Üstünlüğü Alanları, Stratejinin Dinamik Boyutu
Kavram Ve Teknikler	Mali Bütçeleme, Yatırım Planlama ve Proje Değerlendirme	Piyasa Tahminleri, Çeşitlendirme Ve Sinerji	Portföy Planlaması Bir Unsuru Olarak SİB'ler Tecrübe Eğrileri, Pazar Payı Dönüşümleri	Sektör Yapısının Analizi, Rekabet Analizi ve PİMS Analizi	Kaynak Analizi, Örgüt Kapasitesi ve Yeterliliği Analizi, Hız Analizleri, Cevap Verebilme Ve İlk Yumruk Avantajı
Örgütsel Göstergeler	Şirketin Kilit Fonksiyonu Olarak Finansal Yönetim	Planlama Bölümlerinin geliştirilmesi, Çok Çeşitlendirilmiş Yapının Doğuşu	Stratejik Kontrol ve Finansal Bütünleşme, Şirket Bölümleriyle Merkez Arasında Bir Diyalog Olarak Stratejik Planlama	Cazip Olmayan Şirket Birimlerinin Tasfiyesi Aktif Varlık Yönetimi	Şirketin Yeniden Yapılandırılması, Reengineering, Stratejik Birleşmeler, Yönetim Bilgi Sistemleri, İK Yönetimi, Yeni Örgütsel Formlar Yoluyla Örgütsel Kabiliyet ve Kapasitenin Yeniden Tasarımı

Kaynak: (Dinçer, 2004).

Küreselleşen dünya ile değişen stratejik yönetim anlayışının tarihsel gelişimine yukarıdaki tabloda yer verilmiştir. Kurumların odak noktasının yıllara göre değişimiyle birlikte kullanılan kavram ve teknikler de değişime uğramıştır. Değerlendirme ve izleme aşamasında pek çok farklı göstergeden yararlanılmaya başlanılmış ve sadece rekabet etme amacı ile değil rekabet üstünlüğü yaratmanın yolları aranmıştır. Başlangıcında uzun dönemli bir planlama ile yola çıkan şirketler ilerleyen yıllarda şirket planlamasına geçerek planlı büyümeye odaklanmışlardır. Sonraki yıllarda ise stratejik planlama önem kazanmış ve 1980'li yıllarla birlikte rekabet, sektör analizi kavramları ön plana konulmuştur. Gelişim hızına karşı çağı yakalamak isteyen kurumlar yönetim algısını hızla değiştirerek günümüzde stratejik yönetime odaklanmışlardır. Bilgi ve teknolojiye ulaşma hızındaki artış ile birlikte kurumlarda sadece bugünü planlamanın günü kurtarmak olduğu görülmektedir. Kurumlar kısa, orta ve uzun vadede beklenti, amaç ve hedeflerine uygun olarak çıkardığı yol haritası ile gelecekte oluşması muhtemel risklerini azaltarak elde edebileceği bir fırsatları kullanma imkanı yaratabilmektedir. Gelecekteki belirsizlikleri bir iç görüye bağlı olarak değil sistemsel olarak planladığı olaylar bütünü ile bertaraf ederken hem paydaşlarına hem çalışanlarına güvenli bir alan yaratarak motivasyonu ve çalışma isteğini perçinlemektedir.

2.2.2. Stratejik Yönetimin Özellikleri

Stratejik yönetim, bir süreç olarak planlamayı da içinde barındıran ve amaç, hedeflerin belirlenmesinden başlanarak bu hedeflere ulaşılması sırasında ve sonrasındaki durumları tasarlamak için oluşturulmuş yapının tamamı olarak düşünülebilir. Günümüzde kamu ve özel idarelerin bir araç olarak kullandığı stratejik yönetim rekabet ve üstünlük sağlama, kar elde etme, şirket politikaları oluşturma ve gerçekleştirme çabasını gerçeğe dönüştürmede kullanılmaktadır.

Strateji, kurumların tasarlanmış politikalar yoluyla rakipleri üzerinde avantaj sağlamaya yönelik yaptığı planlardır. Açık bir stratejik yönetime sahip kurumlar kendilerini ve çevreyi tanıma yolunda ne yapmak ve ne olmak istediğine dair

belirleyeceği amaç ve hedefler doğrultusunda bakış açısı kazandırmaktadır. Kurumların stratejisi, belirlenen genel amaçlara hizmet eder ve kurumların güçlü taraflarının bu amaçlara hizmet edecek şekilde donatılmasını ve yönlendirilmesini amaçlar (Özeroğlu & Köse, 2014).

Eren'e göre strateji ve stratejik yönetim kavramlarının özellikleri şu şekildedir (Eren, 2013);

- a) Strateji, idareyi ve dış çevreyi odak noktası haline getiren ve karar verme sürecine etki eden engelleri bertaraf eden bir kavramdır.
- b) Strateji, idarelerin genel amaçları doğrultusunda oluşturduğu dönemsel amaçları ve bunlara ulaşmak adına diğer faktörleri bir arada tutan unsurdur.
- c) Strateji geleceğe yönelik politikalar dizisi olup, orta ve uzun vadeli amaçlarla ilgilidir.
- d) Strateji uzun vadeli politikalarla ilişkili olmasının yanında gündelik hayatın gerektirdiği kararlara yön verme yanı sıra finansal ve beşeri kaynakların nasıl kullanılacağıyla ilgili yöneticiye yön göstermektedir.
- e) Strateji ekonomik, siyasi, sosyolojik ya da teknolojik etmenlerden dolayı sürekli değişen çevresel faktörlerin hem pozitif hem de negatif etkisini ölçerek, pozitif etkilerden yararlanırken negatif etkileri bertaraf etmeyi sağlar.
- f) Strateji varılması hedeflenen yolda karşılaşılabilecek engellerin tespit edilmesini sağladığı için belirsizliği ortadan kaldırarak kurumlar ve çalışanlar için gerekli motivasyonu sağlayan bir araçtır.
- g) Strateji organizasyonların kaynaklarını belirli bir zaman aralığında etkin ve verimli kullanılmasına yardımcı bir araç olmakla birlikte organizasyonun faaliyet alanını da belirlemektedir.

Stratejik yönetim kavramı için tek bir tanım yapılmamakla birlikte yönetim sisteminin hiyerarşik olarak üst yöneticiden başlayarak kurumsallaşma yolunda amaç ve hedeflerle çizilmiş bir çerçeve içerisinde çevre ile uyumlu politikalar güderek kaynakların doğru projelere kanalize edilmesini sağlamaktan geçtiğini söyleyebiliriz. Burada dikkat edilmesi gereken husus çevresel fırsatların ve tehditlerin önceden değerlendirilerek gerekli görülen önlemlerin olumlu ya da olumsuz şekilde alınarak organizasyonun güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarması gerekliliğidir (Bayraktaroğlu & Atay, 2016).

2.3. Stratejik Planlama

Stratejik yönetim yapısının oluşturulması ilk olarak stratejik planlama yolu ile başlamaktadır. İdareler stratejik planlama yolu ile orta ve uzun vadeli amaçları, hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak yol ve yöntemlerini belirlerler. Stratejik Planlamada plan dönemi başındaki nokta ile plan dönemi sonundaki nokta arasındaki izlenecek yolların tarifi yapılır (Taner, 2015). Stratejik planlama idarelerde uzman birimin yürüteceği bir yapı iken stratejik yönetim kavramı bir düşünce mekanizması olarak karar vericiler olan üst yönetim ve tüm birimleri kapsayan bir yapı olmaktadır.

Stratejik planlama tasarlanmış ve kendine özgü bir yapısı olan, belirlenmiş süreçlerin bir araya gelerek oluşturduğu sistemli bir yapıdır (Gürer, 2006). Stratejik planlama yapısı sürekli olarak tekrarlanarak yöneticilerin stratejik düşüncelerini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır.

Stratejik planlama; içerisinde stratejik düşünmeyi barındıran, geleceğe dair varılması arzu edilen yolda pusula görevi gören, gelecekte yaşanacak muhtemel olaylar için bugünden karar alınmasını sağlayan, tutarlı ve makul bir karar verme sistemi hazırlayan bir yönetim aracıdır. Ayrıca, temel problemlerin çözümüne odaklanırken diğer yandan performansı arttırmakla ilgilenen, değişen çevre koşulları

ile başa çıkılmasını sağlayan bir ekip çalışması ve uzmanlığı içinde barındıran bir araçtır (Bryson J. , 1988).

Stratejik yönetim ile stratejik planlama kavramları birbirinden ayırt edilmesi gereken kavramlardır. Daha önce “Stratejik Yönetim” bölümünde de belirtildiği gibi stratejik planlama stratejik yönetimin bir aşamasıdır ancak tek başına yeterli değildir. Planlanan hedeflere ulaşmak için yönetilmesi gerekmekte ve stratejik yönetime ihtiyaç duyulmaktadır.

2.3.1. Stratejik Planlamanın Tarihsel Gelişimi

Planlama unsurunun yönetim sistemleri için müttemim cüz olduğu yaklaşımını ortaya atan Henri Fayol, yöneticilere yol gösterme niteliği taşıyan, sorunların çözümüne kaynak sağlayacak, idarelerin geleceğe dönük olarak hazırlanmasına rehberlik edecek yönetim temelli öğretinin bulunmayışına dikkat çekmiştir (Fayol, 1917). Yönetimin bir sisteme dayandırılması ihtiyacını aktaran ve fonksiyonlara ayırarak incelemiştir. Öngörmek olarak adlandırdığı fonksiyon kavramı kendisinden sonra planlama olarak genişletilmiş ve literatüre girmiştir (Baransel, 1979). Planlama olarak evrilen öngörme kavramını ise Fayol “Geleceği dikkatlice incelemek ve aksiyon programını ortaya koymaktır” şeklinde açıklamıştır (Fayol, 1917). Bu açıklamadan günümüze kadar planlama kavramı pek çok değişim ve gelişim göstermiştir.

Planlama kavramının strateji ile birlikte anılması ve stratejik planlamanın bir yönetim sistemi aracı olarak kullanılması İkinci Dünya Savaşı sonrasına kadar uzanmaktadır. Bu zamana kadar uzun vadeli plan ve programların hazırlanması analitik bir düşünce sistematiği olarak değil, geleceğe yönelik beklentilerin karşılanmasından kaynaklanmaktadır. Daha istikrarlı ve tahmin edilebilir olan çevre koşulları ile birlikte geleceğe yönelik olay ve yöntemler daha tahmin edilebilir şekildedir. Bu nedenle sistemli bir plan, bütçe ya da mali kontrole ihtiyaç duyulmamıştır. Ancak, 1950’li yıllara gelindiğinde planlama ihtiyacı hasıl olmuş ve

şirket planlaması adı altında planlamalar başlamıştır. 1960'lı yıllarda planlama olgusuna alışma süreci ile birlikte uygulama alanında planlama bazen engel bazense çözüm olarak görülmüştür. 1970'li yıllarda gelişen ve büyüyen firmaların sayısının artmasına rağmen geçmiş veri ve tecrübelerle dayanarak planlama yapılmaya devam edilmiştir. Söz edilen bu planlama yapısının yetersiz kalması ile strateji ve planlama kavramının birleştirilmesi gerekliliği karşımıza çıkmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004). Şirket stratejisinin belirlenmesi, portföy planlaması yapılmasını temel alan bu yıllar ile birlikte stratejik yönetim kavramı önem kazanmış ve günümüz stratejik plan anlayışı oluşmaya başlamıştır.

2.3.2. Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama

Kamu yönetimi alanında gerçekleştirilen planlama hem ulusal hem uluslararası alanda yaşanan sosyal, ekonomik, siyasi değişimlerden etkilenmektedir. Kamuda planlama iki dünya savaşı görmüş olan Avrupa ülkelerinin, meydana gelen zararın ve harcanan kaynakların finansmanı sağlamakta zorlanması sonucu ekonomik yaşama sirayet etmesi ile başlamaktadır. Ekonomiye müdahale etmeye başlayan devletler için planlama yapma gerekliliği ortaya çıkmıştır. Ekseriyetle 2. Dünya Savaşı sonrası dönemde kalkınma planları gündeme gelmiştir (Genç, 2009).

Ülkemizde 1. Dünya Savaşı sonrası yaşanan Kurtuluş Savaşı esnasında İzmir'de düzenlenen İktisat Kongresi ile planlama esaslı kararlar alınmıştır. Buna göre, devletin ekonomik gücü olan bir yapı olarak konumlanacağı, sanayi sektörünü devletin teşvik edeceği, rekabet gücü kazanılabilmesi için sanayinin bütünlük arz etmesi gerektiği gibi konularda alınan kararlar ile devlet eliyle kalkınma modeli, devletçilik anlayışı ortaya çıkmıştır. Devletçilik anlayışının uygulama alanı bulunduğu Birinci Beş Yıllık Sanayi Planının 1934-1939 yılları arasında uygulanması ile sanayi gelişimi planlanmıştır. Ulusal ölçekli ilk plan olması nedeniyle önem arz eden uygulama kaynakların iyi tasarlanan projelere aktarılmasını sağlarken teknoloji kullanımının artması amaçlanmış ve etkileri ölçülmüştür (Ergun, 2004).

Ülkenin sosyal, ekonomik ve kültürel alanda kalkınmasını hızlandırmak adına 1960 yılında Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuştur. Bu teşkilat ile planlama odaklı bir devlet anlayışının kalkınma yolunda başarılı olacağı düşüncesinin esas alındığı görülmektedir. Teşkilat, devletin amaçlarının belirlenmesi konusunda rehberlik görevi üstlenmiştir (Tutar & Öztürk, 2003).

Strateji temelini planlı kalkınmaya dayandıran devlet, değişen sosyoekonomik olgular ile birlikte zaman içerisinde ekonomiden devlet eli ağırlığını azaltmaya başlamıştır. 1980'li yıllar ile “Piyasa Temelli Kamu Yönetimi”, “Girişimci Hükümet”, “Yönetişim” ve benzeri isimler ile gündeme yeni bir yönetim anlayışı gelmiştir. Kurallar çerçevesinde hareket edilen, yöntemlere bağlı bir anlayıştan sorumluluk sahibini belirleyen, performans ölçümüne önem gösteren, strateji, hedef ve önceliklerini belirleyen bir anlayışa geçilmiştir. Fonksiyonel yönetim anlayışı yerini böylece stratejik yönetim anlayışına bırakmıştır (Hergüner, 2019).

Planlama anlayışı ile idarelerin keyfi uygulamaları sınırlandırmış, kaynakların uzun vadeli hedeflere yöneltilmesini sağlamıştır. Stratejik yönetim anlayışı ile de şeffaf, katılımcı, vatandaşın karar alma süreçlerinde yer aldığı, hesap verilebilirliğin olduğu bir anlayış getirmiştir. Bu anlayış ile idarelerin faaliyetlerini etkin ve verimli olarak sürdürmesini izleyebilmek için denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi sağlanmıştır. Böylece, devlet yönetiminde sınır, sorumluluk ve disiplini sağlamıştır (Genç, 2009). İlk defa 2001-2005 yılları arasında hazırlanan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan strateji kavramı ile dünya üzerinde yaşanan köklü değişimlerin öngörülmesi, doğacak fırsat ve tehditler için aksiyon alınmasının sağlanması amacıyla uzun vadeli gelişim stratejisine yer verilmiştir. 2001-2023 dönemini kapsayan “Uzun Vadeli Gelişimin Temel Amaçları ve Stratejisi” gelişimin temel amaçlarının belirlenmesi ve hedeflerin uygulamaya konulmasını içerisinde barındırmaktadır (DPT, 2000). Bu plan kapsamında yer alan Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum ile kısa ve uzun vadeli hedeflerin belirlenmesi, önceliklerin saptanması, AB müktesebatının mevzuatımıza aktarılarak etkin bir uygulama alanı bulması amaçlanmaktadır. Bu süreçte nitelikli insan gücüne verilen önemin artması ile

görevinde olan kamu personeline kurum içi eğitimlerin verilmesi plan içerisinde yer alan diğer ayrıntılardandır (DPT, 2000). Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı ile Uzun Vadeli Strateji ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı ile kamu yönetimi alanında stratejik plan hazırlanması, iç kontrol ve ön mali kontrol yapılması, performansın izleme ve değerlendirilmesinin yapılması hukuki bir zorunluluk halini almıştır (Aşgın, 2006).

12 Temmuz 2001 tarihinde Dünya Bankası ile imzlanmış olan 1. Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredi Anlaşması (PEPSAL-1) ile kamu sektörü, bankacılık alanı ve makro-ekonomik çerçevede reform yapılması ile ilgili bir takım taahhütte bulunulmuştur. Taahhütlerin kamu sektöründe uygulama alanı bulması ile stratejik planlama, kamu harcama ve bütçe yönetimde reform yapılması karşımıza çıkmaktadır (Aşgın, 2006). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde yapılan reformların önemli bir parçasını stratejik planlama oluşturmaktadır. Performans denetimi yapmak, şeffaf, hesap verebilir ve hedef-sonuç odaklı mali ve idari yapıyı oluşturmak stratejik planlama temeline oturtulmuştur.

58. Hükümet Acil Eylem Planı'nın Kamu Yönetimi Reformu bölümünde sorumlu kuruluş Devlet Planlama Teşkilatı olarak belirlenmiş ve "Kuruluş düzeyinde stratejik planlama uygulamasına geçilecek" ibaresi yer almıştır. Süre için ise pilot uygulama alanı bir yıl sonrasında sürekli olarak uygulama ibaresi yer almıştır (T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı (AEP), 2003). Plana bağlı olarak mevzuat değişikliğine gidilerek ve 10 Aralık 2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayınlanmıştır (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

Stratejik yönetim kavramının temel ayağı olan stratejik planlama kavramı ilk olarak 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile Türk Kamu yönetiminde kullanılmaya başlanmıştır. Stratejik plan 5018 sayılı kanunda " Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan " olarak tanımlanmıştır. Kamu idarelerinin beş yıllık bir ölçekte amaç ve hedeflerini

belirlemeleri, kaynak dağılımı ve planlamalarını yapmalarını sağlamak üzere birincil ve ikincil mevzuat, rehber ve kılavuzlar yayınlanmıştır.

Stratejik plan ve stratejik yönetime ilişkin mevzuat hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişikliklere ve yardımcı rehberlere aşağıda hazırladığımız tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.3: Stratejik Yönetime Dair Mevzuat Düzenlemeleri

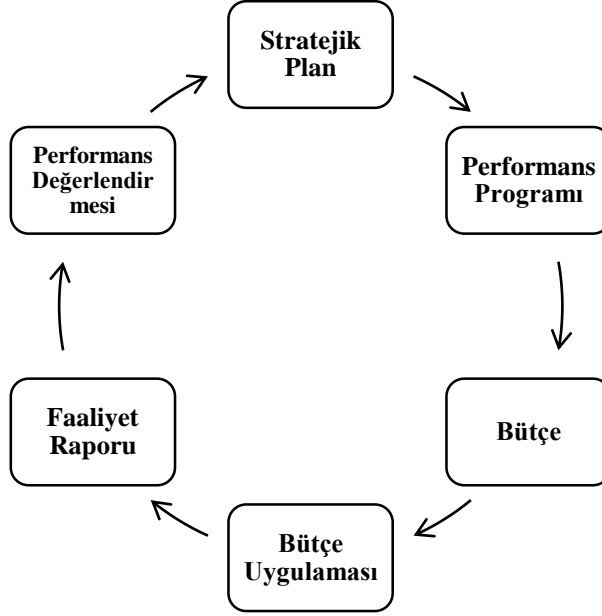
TARİH	İLGİLİ MEVZUAT
2003/14 ve 2004/37 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararları	2004 yılında pilot uygulamalar (Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi, Denizli Valiliği İl Özel İdaresi, İller Bankası Genel Müdürlüğü, Kayseri Büyükşehir Belediyesi)
2003	Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu'nun İlk Sürümü
24/12/2003 tarihli 5018 sayılı	Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
Temmuz 2004	Strateji Yaşam Rehberi
15/07/2004 tarih ve 5227 sayılı	Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun
23/07/2004 tarihli ve 5216 sayılı	Büyükşehir Belediyesi Kanunu
08/10(2005 tarih ve 25960 sayılı	İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
4/03/2005 tarihli ve 5302 sayılı	İl Özel İdaresi Kanunu
13/07/2005 tarihli ve 5393 sayılı	Belediye Kanunu
24/12/2005 tarihli 5436 sayılı	Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı	İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
2006	Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu İkinci Sürümü
18/02/2006 tarihli ve 26084 sayılı	Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

17/03/2006 tarihli ve 26111 sayılı	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
17/03/2006 tarihli ve 26111 sayılı	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
26/05/2006 tarihli ve 26179 sayılı	Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
12/07/2006 tarihli ve 26226 sayılı	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
25/08/2007 tarih ve 26624 sayılı	Malî Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği
07/04/2008 tarih ve 5 sayılı Kurul Kararı	Kamu İç Denetim Rehberi
05/07/2008 tarihli 26927 sayılı	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik
2009	Performans Programı Hazırlama Rehberi
19/12/2010 tarihli ve 27790 sayılı	Sayıştay Kanunu
02/12/2013	Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Genelgesi
07/02/2014 tarihli ve 13 Sayılı Onayı	Kamu İç Kontrol Rehberi
Aralık 2014, Sayıştay Başkanlığı	Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi
Aralık 2014, Sayıştay Başkanlığı	Performans Denetimi Rehberi
26/02/2018 tarih ve 30344 sayılı	Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
2018	Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu Üçüncü Sürüm
02/05/ 2018 tarih ve 30409 sayılı	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlara Dair Tebliğ
03/09/2018, Strateji ve Bütçe Başkanlığı	Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi

Kaynak: (Mevzuat Bilgi Sisteminden derlenerek hazırlanmıştır, 2019).

Türk Kamu Yönetiminde 5018 sayılı kanunla temeli atılan ve yukarıda yer alan tabloda belirtilen stratejik planlama yapısı kamu harcama, karar alma, raporlama gibi tüm fonksiyonların dizayn edildiği bir yapı olmaktadır.

Şekil 2.1: Stratejik Yönetim Döngüsü



Kaynak: (Yılmaz , 2011).

Şekil 2.1’de yer aldığı üzere stratejik planlama her bir idarenin karar alma sürecini yöneten bir yapı olmakta ve tüm yönetsel sistematığının üstünde bütüne etki etmektedir. Beş yıllık bir dönem için hazırlanan stratejik planların yıllar itibariyle takibi ve bütçe ile arasındaki köprü görevi performans programları ile yapılmaktadır. Performans programlarının ve dolayısıyla stratejik planlamanın takibi ve raporlaması ise faaliyet raporları ile yapılmaktadır. İlerleyen bölümlerde detaylıca bahsedilecek olan stratejik yönetim döngüsünün başarılı olması idarenin iyi bir stratejik plan yapmasına bağlıdır.

2.3.3. Stratejik Planlama Araçları

Stratejik yönetim sürecinin en önemli unsurlarından olan stratejik planlan oluşturulurken kullanılacak pek çok analiz ve teknik bulunmaktadır. Stratejik yönetim sürecinde yöneticilerin alması gereken kararların seçenek fazlalığından problemin çözme yöntemine kadar birçok olay, durum için strateji oluşturulması ve seçilmesi gereklidir. Bu nedenle yönetim sürecinde kullanılabilecek analiz ve tekniklerin açıklanması yerinde olacaktır.

a) **SWOT Analizi:** İşletmenin başarılı olabilmesi için önem arz eden faktörlerin tespit edilmesi sağlanır. Bu faktörler alınacak stratejik kararların belirlenmesinde kilit rol oynamaktadır. Süreç, işletmenin iç ve dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditlerini belirlemesi ile güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarmasından oluşur (Dinçer, 2004). SWOT, İngilizce olarak aktarılmak istenilenin ifadenin baş harfleri ile oluşturulan bir kısaltmadır.

S: Strength (İdarenin güçlü taraflarının belirlenmesi, rakiplerine üstünlük sağlama yönü)

W: Weaknesses (İdarenin zayıf taraflarının belirlenmesi, rakiplerine göre daha az verimli yönü)

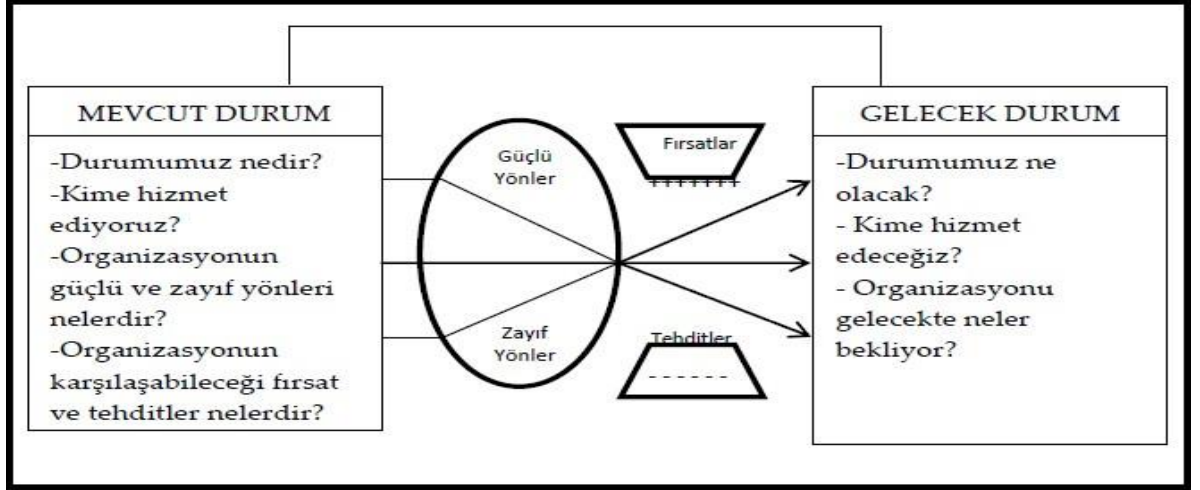
O: Opportunities (İdarenin fırsatları belirlemesi, idareyi ileriye taşıyacak yönler)

T: Threats (İdarenin tehdit ve tehlikeleri belirlemesi, idarenin gelişimini durdurabilecek olumsuz yönler)

olarak ifade edilmektedir.

İdarenin faaliyet gösterdiği dış çevreyi iyi tanıması ve kendini iyi anlayarak anlatabilmesi başarılı olmasının anahtarıdır. SWOT' un açılımından da anlaşıldığı gibi analizde güçlü ve zayıf tarafların iyi belirlenmesi gereklidir. Kendisini tanıtamayan ya da çevresini net algılayıp, tanımlayamayan idareler bu yönlü gelebilecek tehditleri belirleyip önlem almakta geç kalacak ya da fırsatları fark edemeyecektir. Bu yönüyle SWOT analizi bir "Mevcut Durum Analizi" olarak ifade edilir. Aynı zamanda idarenin gelecekteki durumunu tespit etme yönlü bir analiz de olduğundan "Gelecek Durum Analizi" olarak da ifade edilmektedir. SWOT analizi bu yönüyle uzağı ve yakını gösteren bir gözlük olarak ifade edilmiş olup, aşağıdaki şekilde bu tanımın şematik haline yer verilmiştir (Aktan C, 1999).

Şekil 2.2:SWOT Gözlüğü



Kaynak: (Aktan C, 1999).

b) Portföy Analizleri: Stratejik plan, idarenin hedeflerine ulaşması için gerekli araçları önceden tespit edip, geleceği tasarlamak olduğundan idare için önemli analiz yöntemlerinden biri de portföy analizi olmaktadır. Analizin yapılabilmesi için; pazar konumu, pazar payı, rakipler ve rekabet avantajı tespit edilmelidir. Karar verici merciinin yanlış yönlendirilmemesi için, yine bu analizde de idareler güçlü ve zayıf yönlerini analiz etmelidir. Matrisler ile idarenin izleyeceği strateji ile yatırımlarını kanalize edeceği alanların belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Eren, 2001). İdarede stratejik iş biriminin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve gelecekte bu faydanın tespit edilmesi sağlanmalıdır (Dinçer, 2004). İdarenin faaliyetlerini yürütmeye kilit rol oynayan stratejik iş birimi uygun strateji seçiminde rol oynamaktadır. Bu birimlerin belirlenmesi ile pazar payı ve büyüme oranı tespit edilir ve yatırım kararı verilir. Stratejik planlama sürecinde en çok tercih edilen portföy analizleri ise;

- McKinsey Matrisi
- Pazar Rekabet Matrisi
- Boston Danışmanlık Şirketi, Büyüme/ Pazar Payı Matrisi
- Hofer Analizi, Ürün Yaşam Analizi
- Ansoff Büyüme Matrisi
- Öğrenme (Tecrübe) Eğrileri

- Strateji Haritası

olmaktadır (Dinçer, 2004).

c) **Q-Sort Analizi:** İdareler strateji seçiminde çeşitli alternatifler arasında en fazla önem arz eden ile en az önemli olan arasındaki konuların değerlendirilerek önceliğinin belirlenmesi sağlanır (Aktan C, 2003).

d) **Senaryo Analizi:** Geleceği tasarlama olarak değerlendirilen stratejik plan için en uygun analiz şekillerinden biri de senaryo analizidir. Amerikan Hava Kuvvetleri düşünce kuruluşu Rand Corporation'da çalışan Herman Kahn tarafından geliştirilmiştir. Geleceğin bilinmezliğini en aza indirmek ve tahmin edilebilir gelecek oluşturmak için oluşturulan kurgular olarak gelecek senaryosu kullanılmaktadır. Gelecekte ne olacağı söylenemeyecektir ancak bunun yerine gerçekleşme ihtimali olan olayların ortaya konulması amaçlanmaktadır. Çevre, ekonomi, siyasi ortam, teknoloji gibi unsurları göz önünde bulundurularak çeşitli varsayımların yapılması sağlanmaktadır (Aşçı, 2017).

e) **Vizyon/ Misyon Bildirileri:** İdarenin amaç ve hedeflerinin yer aldığı yazılı doküman vizyon bildirisi. İdarenin vizyona ulaşması için ortak değerlerin belirtildiği yazılı belge ise misyondur (Aktan C, 2003).

f) **Arama Konferansı:** Ortak akıl yaratma, çözümlere ortak sorunlar bulma, idarenin daha iyiye ulaşması için gereklerin belirlenmesi ve ortak hedefler oluşturma tekniğidir. Bu teknik ile amaçlanan; genelde birbiri ile direkt ilişkisi bulunmayan belirli sayıda çalışanın bir araya gelmesi ve pek çok farklı bakış açısının süreci etkin hale getirebilmek için toplanması, ortak akıl yürütmesi ve diyalog kurulmasıdır. Öncelikle küçük gruplar olarak toplanılarak ortak akıl bulunmaya çalışılır. Daha sonrasında bu küçük grupların çalışmaları bir araya getirilerek tekrar görüşmeler yapılır ve nihai konferans sözleşmesi üzerinde uzlaşmaya çalışılır (Yeşil & Gerçek, 2004).

g) Delphi Tekniği: Senaryo analizi geliştiricisi Rand Corporation tarafından geliştirilen bu teknik geleceğe yönelik tahmin geliştirme yöntemidir. Sorunun çözüme ulaşması için alanında uzman kişilerin bir araya gelmesini gerektirmeyen, yüz yüze görüşmeler ya da tartişma ortamı oluşturmadan yrtlen bir tekniktir. Burada konunun uzmanı olan kişilere idareyi etkileyebilecek sorunların çözümü için nerileri sunması ve yapılabilirliği, zamanlaması ile ilgili yorumları istenir. Uzmanların neri ve görüşleri sınıflandırılarak tekrar uzmanlara geri gönderilir. Süreç karara varılıp, uzlaşma gerçekleştiği ana kadar devam eder (Hodgetts, 1997).

h) Fayda-Maliyet Analizi: Özellikle yatırım projelerini etkinlik yönüyle değerlendiren, en yüksek faydayı sağlayacak projelerin seçimi ve önceliğinin belirlenmesinde yarar sağlayan bir analiz yöntemidir. Kamuda kötü kullanım ve israfın önlenmesi açısından önem arz eden bir analiz yöntemi olmakla birlikte kamusal alanda yatırım projelerinde de yaygın bir kullanım alanı bulmuştur (Aktan & Sakal, 2004).

i) PESTLE Analizi: evre analizi olarak da adlandırılan analiz ile idare üzerinde etkili olabilecek politika, ekonomi, sosyoloji, teknoloji, kültürel, yasal unsurların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. İdareyi etkisi altına alan ya da etkileyebilecek unsurların değerlendirilerek sınıflandırılması analizin ilk aşamasını oluşturmaktadır. rnek vermek gerekirse;

- Politik etkenler; Uluslararası ya da bölgesel gelişmeler, kamuda meydana gelebilecek reformlar, hkmet politikaları ve benzeri
 - Ekonomik etkenler; ülke, bölge, şehir düzeyinde kalkınma politikaları, vergi reformu, bütçe politikası, enflasyon düzeyi, faiz oranı, döviz kurları, işsizlik oranı ve benzeri
 - Teknolojik etkenler; Gelişen yeni teknolojiler, ar-ge çalışmaları, bilgi iletişim hizmetlerine ilişkin değerlikler ve benzeri
- olarak sayılabilir (Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi, 2019).

j) **Risk Analizi:** İdarelerin amaç ve hedeflerini gerçekleştirme yolunda karşılaşılabileceği olumsuz olay ve durumların etki ve olasılığını önceden değerlendirilip, önceliklendirilmesi sonucu söz konusu olumsuzlukların yaşanmaması, etkinin azaltılması ya da bertaraf edilmesinin sağlanması amacıyla gerçekleştirilen analiz yöntemidir. İdareler risklerini belirlerken iç ve dış çevre, faaliyet alanı, gösterdiği faaliyet ve ürün, hizmet yönüyle değerlendirmelidir. Stratejik plan hazırlık aşamasında belirlenen riskler; dış çevre riski, stratejilere yönelik risk ve kurum içi riskler olarak ayrılabilir. Kurum içi riskler ise; operasyonel, finansal, stratejik risk ile uyum ve itibar riski olarak sınıflandırılabilir. Stratejik yönetim açısından önem arz ettiğini düşündüğümüz risk analizine ilerleyen bölümlerde detaylı olarak yer verilecektir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

2.3.4. Stratejik Planlama Süreci

İdarenin amaçlarına ulaşma yolunda kendisi ve çevresi arasında oluşturduğu bağ ile hedeflediği uzun dönemli denge halini koruması ve bu hali devam ettirmesi stratejik planlama sürecinin çıkış noktasıdır. İdarenin neyi, neden yaptığı konusunda karar aşamasından başlayarak faaliyetlerini yürütmesine kadar rehberlik görevi gören disiplindir. İdarenin bütün olarak ele alınması sağlanarak tamamı hakkında sistematik bir süreç yürütülmesi sağlanmaktadır. Amaçların, araç ve faaliyetlere dönüşümü stratejik planlama sürecinden geçmektedir (Poister & Streib, 2005).

Mevcut kaynaklar ile geleceği tasarlama faaliyeti olan stratejik planlamada tem unsur olarak, şu anki durumun analiz edilmesi, idarenin bulunduğu yere gelene kadar kat ettiği aşama, nereye gidildiği ve gidilmek istendiği ile gidilmesi arzu edilen yere nasıl ulaşılacağı yer almaktadır. Amaç sadece sonuca ulaşmak değil onu belirleyen koşulları da yönetebilmektir ki bunlar planın içeriği, prosedür ve siyasi istek gibi unsurların göz önünde bulundurulması ile mümkündür (Albrechts , 2001).

Tablo 2.4: Stratejik Plan Hazırlık Süreci

Stratejik Plan Hazırlık Süreci	<ul style="list-style-type: none">• Planın sahiplenilmesi• Planlama sürecinin organizasyonu• Hazırlık programı	Planlama sürecinin planlanması
Durum Analizi	<ul style="list-style-type: none">• Kurumsal tarihçe• Uygulanmakta olan stratejik planın değerlendirilmesi• Mevzuat analizi• Üst politika belgeleri analizi• Faaliyet alanları ile ürün ve hizmetlerin belirlenmesi• Paydaş analizi• Kuruluş içi analiz• PESTLE analizi• GZFT analizi	Neredeyiz?
Geleceğe Bakış	<ul style="list-style-type: none">• Misyon• Vizyon• Temel değerler	Nereye ulaşmak istiyoruz?
Strateji Geliştirme	<ul style="list-style-type: none">• Amaçlar• Hedefler• Performans göstergeleri	
Performans Programı	<ul style="list-style-type: none">• Performans hedefleri• Performans göstergeleri• Faaliyetler• Projeler• Maliyetlendirme• Bütçeleme	Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?
İzleme Ve Değerlendirme	<ul style="list-style-type: none">• Stratejik plan izleme toplantısı• Stratejik plan değerlendirme toplantısı Faaliyet raporu• İç denetim	Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?

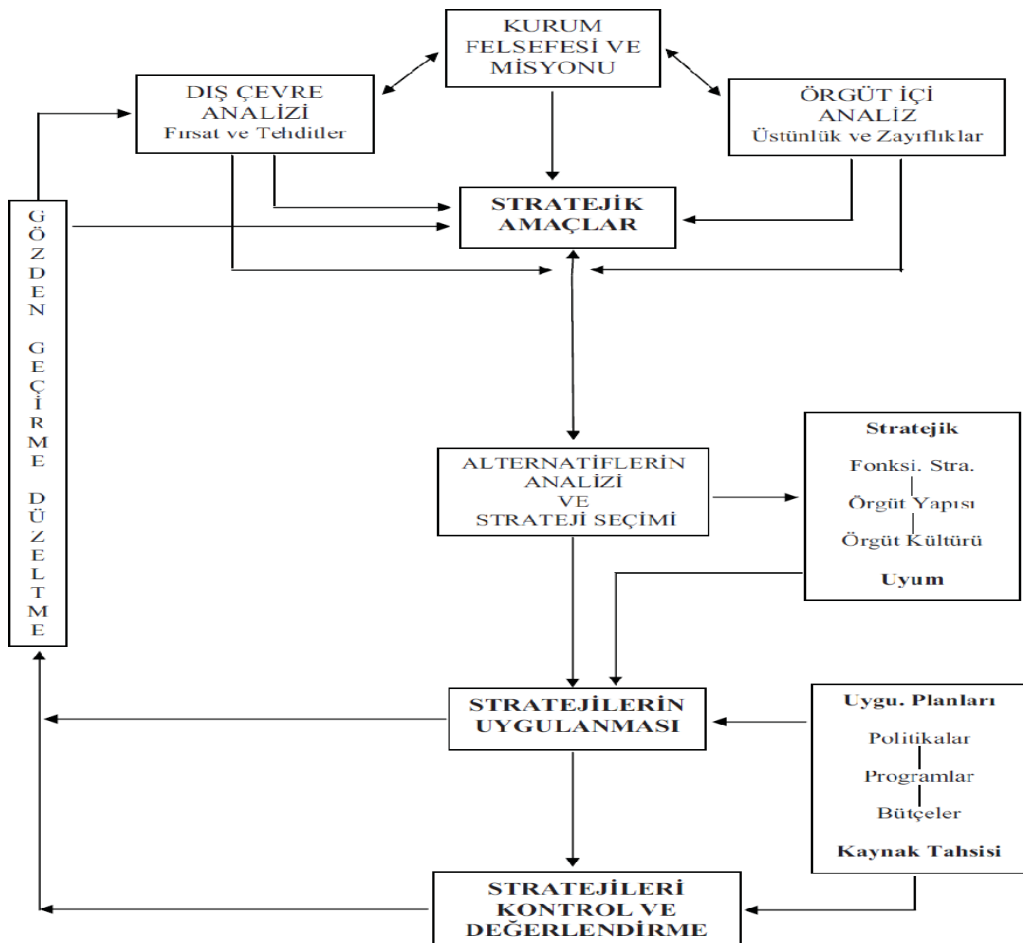
Kaynak: (Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi, 2019).

Stratejik plan hazırlama süreci idarelerin tüm personelinin bir arada görev aldığı sahiplenmeyi gerektiren ve belli bir dönem süren çalışmalardan oluşmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere Belediyeler İçin Stratejik Plan Rehberi'nde kamu idareleri için stratejik plan hazırlık sürecinin tüm aşamaları belirtilmiştir. Belli bir periyoda bağlı olarak idareler zorunlu aşamaları ve unsurları gerçekleştirerek topyekün şekilde plan hazırlama sürecini yürütürler.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 41. maddesinde "Belediye başkanı, mahallî idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma planı ve programı ile varsa bölge planına uygun olarak stratejik plan ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programı hazırlayıp belediye meclisine sunar." denilmektedir. İlgili kanun hükmünde belirtildiği üzere üst yönetici olan belediye başkanı mahalli idare seçimlerinden sonra stratejik plan çalışmalarını genelge ile başlatır (Belediye Kanunu, 2005).

Belli bir zaman aralığında hazırlanan stratejik planlarda her plan dönemi ayrı bir yönetim dönemi olarak ele alınır. Her dönemde misyon, vizyon, amaç ve hedefler ile temel politika ve öncelikler yeniden belirlenir.

Şekil 2.3: Stratejik Yönetimin Süreci ve Safhaları



Kaynak: (Dinçer, 2004).

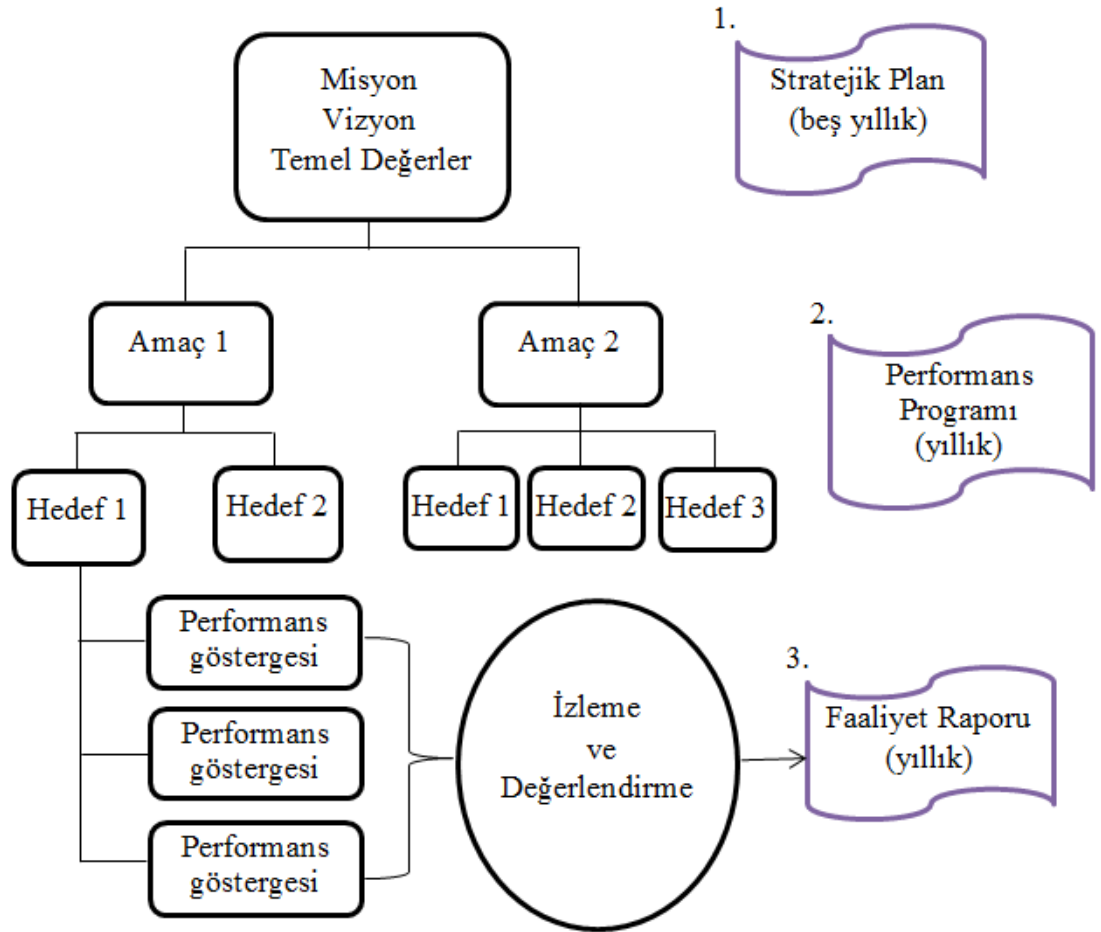
Yukarıdaki şekilde aktarıldığı üzere, stratejik plan hazırlık sürecinde ana başlıklardan olan geleceğe bakış içerisinde kurumun misyon, vizyon ve temel değerleri belirlenmektedir. Geleceğe bakma faaliyeti ile geçmiş ve gelecek dönemler arasında bağlantı kurulması sağlanmaktadır. Bu sayede, önceki planlar ile yeni tasarlanan plan arasında yaşanabilecek tutarsızlığın önlenmesi çalışması yapılır. Böylece, uzun vadeli stratejik yönetimin etkinliğinin artması sağlanacaktır. Geleceğe yönelik amaç ve hedeflerin doğru saptanabilmesi için geçmiş dönem gerçekleştirme analizi, mevcut kaynakların tespiti, dış çevre ve kurum içi analizin gerçekleştirilmesi yani mevcut durum analizi gerçekleştirilmektedir. Gerçekleştirilen durum analizi çerçevesinde tespit edilen ihtiyaçlara yönelik olarak amaçlar ve amaçlara ulaşma yolunda hedefler belirlenmektedir. Stratejik Planlama aşamasında kullanılacak çeşitli analiz ve yöntemlere daha önceki bölümlerde yer verilmiştir. Analiz ve değerlendirmeler sonucu alternatifler arasından uygun bulunan stratejiler planlanarak uygulama alanı bulmaktadır. Uygulama aşaması sürekli izleme ve değerlendirmeyi de beraberinde getirmektedir. Uygulama öncesi ve sonrası arasında meydana gelen farkın gözlendiği izleme çalışmalarında performans göstergeleri esas alınarak amaç ve hedeflerin gerçekleştirme sonuçlarına bakılır. Değerlendirme aşamasında ise halen devam etmekte olan veya tamamlanan amaç ve hedeflere ulaşmanın ne ölçüde yarar sağlandığı ile karar alma sürecine verdiği katkının belirlenmesi yapılır. Stratejik planda yer alan amaç, hedef ve göstergelerin ilgililik, etkinlik ve sürdürülebilirliği yönüyle değerlendirme yapılmaktadır (Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi, 2019).

2.3.5. Performans Esaslı Yönetim

Performans esaslılığa yönelik 5018 sayılı kanunun Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başlıklı 9. Maddesinde “ Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.” hükmü yer almaktadır.

Şekil 2.4.'de görüldüğü üzere stratejik planlamanın dönemler halinde uygulanmasında temel araç performans programıdır. Performans programında beş yıllık stratejik amaç ve hedeflerin izlenmesine yönelik performans hedefleri belirlenmektedir. Stratejik hedefin yapısına göre performans programlarında ilgili yıla ait fakat stratejik hedefi besleyen yeni performans hedefleri de belirlenebilir. Yine stratejik planda yer alan performans göstergelerinin ilgili yıllarındaki izleme ve değerlendirmesi de performans programı ile yapılmaktadır.

Şekil 2.4:Hedef-Faaliyet İlişkisi



Kaynak: (Songür, 2015).

Plan döneminin başında belirlenen beş yıllık amaç ve hedefler ile kaynak dağılımının temel alındığı performans programının işlevsel hale gelebilmesi stratejik plandaki beş yıllık öngörünün çok iyi yapılması gerekir. Bu da kurum iç-dış analizi,

risk değerlendirmesi, kaynak dağılımını gibi hususlara yeterince önem verilmesi ile mümkün olmaktadır.

Performans esaslı yönetim döngüsünün önemli bir ayağı da faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları 5018 sayılı kanununun 41.maddesinde “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleşmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlölükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütölen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.” olarak tanımlanmıştır. Bir nevi stratejik planın yıllık raporlanması olan faaliyet raporlarının stratejik planın ilerleme ve gerçekleşme ölçütü olarak kullanabilmesi performans programının yukarıda bahsedilen köprü olma işlevinin etkililiği ile doğru orantılıdır.

2.3.6. İç Kontrol Sisteminin Stratejik Plan, Performans Programları ve Faaliyet Raporlarıyla İlişkisinin İncelenmesi

Stratejik yönetimi oluşturan en önemli hususlardan biri olan stratejik planlamanın hazırlık süreci, uygulama ve sürecin performans programı ve faaliyet raporu ile sürekli izlenip değerlendirilmesi stratejik yönetim olgusunun bir ayağını oluşturmaktadır. Çalışmanın ana fikri olan iç kontrol sisteminin stratejik yönetimi işlevsel hale getireceği düşüncesi ise iç kontrol sisteminin stratejik planlama ve unsurları üzerindeki etkisini de değerlendirme gerekliliğini ortaya çıkmıştır.

Kamu alanında artan ihtiyaçların zamanında karşılanması ve kamu kaynaklarının etkin, verimli, ekonomik kullanımı hususunda artan kamu bilinci yeni bir yönetim anlayışını beraberinde getirmektedir. Kamu yönetimi alanında görölmekte olan bu değişim ve dönüşümde mali disiplin, kaynakların ekonomik, etkin kullanılması, şeffaf bir yönetim anlayışını beraberinde getirmiştir. Kaynakların yalnızca kamu yararına yönelik kullanılması anlayışı çağın gereklerini karşılamaya yetmemeye başlamıştır. Bir kaynağın girdi miktarı kadar çıktı elde etme anlayışı yerine

aynı girdi miktarından maksimum çıktı elde etme anlayışı ile planlanan hedeflere ulaşılması yolunda atılan adımlar önem kazanmıştır. Değişen bu kamu anlayışıyla birlikte stratejik planlama ve performans esaslı bütçe süreci gibi yönetim anlayışı karşımıza çıkmaktadır. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme birbirinden ayrı yöntemler olmamakla birlikte bir sistemi oluşturan parçalar bütünüdür (Karasu & Demir, 2012).

Stratejik plan kurumun varmak istediği yol olarak ifade edildiğinde performans esaslı bütçe bu yola ulaşılması için gereken maliyet planlamasını ve gerekli kaynakların etkin kullanılmasını sağlama aracıdır. Stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme arasındaki bu ayrılmaz bağ performans programı ile program döneminde devam ettirilmektedir. 5018 Sayılı Kanununun 17. Maddesinde de belirtildiği üzere kurumlar ödenek tavanlarının belirlenmesi aşamasında ve bütçeleme anlayışının çok yıllık olarak uygulanmasında stratejik planlarıyla birlikte performans hedeflerini esas alarak hareket edecektir. Yine 5018 sayılı kanunda belirtildiği üzere idareler, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kullanılan kaynakların bütçe hedefleri ve gerçekleşme sonuçları ile mevcut hedeften sapma nedenlerini ölçerek faaliyetlere ilişkin bilgilerini de kapsayan mali verilerin yer aldığı faaliyet raporunu her yıl hazırlamakla yükümlüdür (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

Geleceğe dönük bir bakış açısıyla bugün ile yarını kesintisiz hizmet anlayışında bağlayan uzun vadeli bir yönetim anlayışını getiren stratejik planlama kavramı amaç ve hedeflere ulaşılması için kaynak tahsisinde öncelik sağlama, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde etkin hizmet anlayışına yol göstericidir. Bu bağlamda bütçe hazırlanırken göz önünde bulundurulan stratejik plan ve buna bağlı olarak performans hedeflerinin maliyet değerlendirilmesinin yapılması, kaynak tahsisinde hedef odaklı hareket edilerek önceliklendirme yapılması ve bu sonuçların izlenmesi ile kurumsallaşmaya giden yolda köprü vazifesi görmektedir. Kaynakların etkili ve verimli olarak kurum hedef, amaçlarına, belirlenmiş olan politikalarına uygun olarak kullanılabilmesi, iş ve işlemlerin düzenli, mevzuata uygun olarak

yürütülebilmesi amacıyla iç denetimi de kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak karşımıza iç kontrol kavramı çıkmaktadır (Tümer, 2010).

İç Kontrol kurumsal gelişimi artıracak olan faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi amacıyla kuruma adapte edilmeye çalışılan yeni kamu yönetimi anlayışının ve 5018 sayılı kanunun getirmiş olduğu Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarını da kapsayan geniş ve kapsamlı bir yapılanmadır. Üst yönetimden başlayarak yöneticiler ve tüm personelin katılım sağladığı iç kontrol sistemi kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için güvence sağlamaktadır. Bahsedilen amaçlara ulaşmak, hedeflerin gerçekleşmesi aşamasında karşılaşılabilecek risk ve fırsatların yönetilmesine ilişkin alınan önlemlerin tamamı iç kontrol sistemi içerisinde yer almaktadır. Hem üst yöneticiler hem de bütçe ile ödenek tahsis edilmiş olan harcama yetkilileri her yıl hazırlanan faaliyet raporuna iş ve işlemlerin hedef, amaç ve mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, mali yönetim ilkeleri, kontrol düzenlemelerine ilişkin iç kontrol güvence beyanını düzenleyerek birim ile idare faaliyet raporlarına eklemektedirler (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Kurumsal risk yönetimi idarelerin amaç ve hedeflerini yürütürken karşılaşılabilecekleri durumları tanımlayan, kontrol faaliyetleri yürütmesini sağlayan sistematik bir dizi faaliyet olarak tanımlanabilir. Risk yönetim faaliyeti, insanlar tarafından var oldukları günden itibaren, kendilerine yönelik olarak gördükleri tehlikelerin farkına varmak ve bunlar için önlemler almak yoluyla değerlendirilmiştir. Kurumların risk yönetim algısı da hedeflerine ulaşma yolunda maruz kalabilecekleri risk niteliğindeki durumların değerlendirilmesi amacıyla şekillenmiştir.

İç kontrol sisteminin temel alındığı COSO modeline göre Kurumsal risk yönetimi: “İdarelerin etkilenebileceği durumları tanımlamak, risklerin türlerine göre ayırarak

hedeflerine ulaşmada, mali bilgi ve belgelerin doğruluğunu sağlamada, yasa ve benzeri düzenlemelere uyma konusunda yeterli bir güvence oluşturma amacıyla yapılmış ve tüm çalışanların katıldığı sistematik süreçler bütünüdür.” olarak tanımlanmıştır (COSO, 2004). İç kontrol sistemi önceki bölümlerde bahsi geçtiği üzere mali ve mali olmayan durumları kapsamaktadır. Mali olmayan durumlardan kasit risk odaklı olarak faaliyet göstermek ve mali olmayan işlemlerinde süreç iyileştirmelerini yapmaktır (Güner M. F, 2009).

Kurumsal risk yönetimi idarelerin karşılaşılabilecekleri tehlikeli durumların bertarafına yönelik olarak güvence sağlamak ve tehlikeleri fırsata çevirme konusunda faydalar sağlamaktadır. İç ve dış kaynaklı riskleri tanımlamak doğru karar alma ve uygulamada idarelere bakış açısı kazandırmaktadır (Hoyt & Liebenberg, 2006). Türk kamu yönetiminde risk odaklı yönetim yaklaşımı 5018 sayılı kanunun yarattığı değişimin sonucu olarak uygulama alanı bulmuştur. Söz konusu kanunun ikincil ve üçüncül mevzuatında ve bu kanuna dayalı çıkarılan rehber ve kılavuzlarda kurumsal risk yönetim yapısının kamu idarelerince oluşturulması ve yürütülmesi kapsamında düzenlemeler bulunmaktadır. 2018 yılında yayınlanan Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberinde: “ Hedeflerin belirlenmesi ve detaylandırılması aşamalarında her bir hedefe ilişkin risklerin tespit edilerek analiz edilmesi ve bu risklere ilişkin önlemlerin belirlenmesi gerekir. Hedefe ulaşmada karşılaşılabilecek riskler, açıklamaları ve kontrol faaliyetleriyle birlikte tanımlanır. ” ifade edildiği üzere belediyeler için risk yönetim yapısı stratejik hedef düzeyinde oluşturulması gereken bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıdaki şekilde, kurumsal risk yönetimi misyon ve vizyonun belirlenmesi ile oluşturulan stratejinin performans ile entegre edildiği takdirde performans gelişimi sağlayarak kurumsallaşmayı arttıracakları anlaşılmaktadır.

Bu bölümde risk olgusu, belirlenmesi ve değerlendirilmesi, izleme ve raporlama süreci hakkında bilgiler verilecek, stratejik planlamaya ilişkin etkisi hakkında değerlendirmeler yapılacaktır.

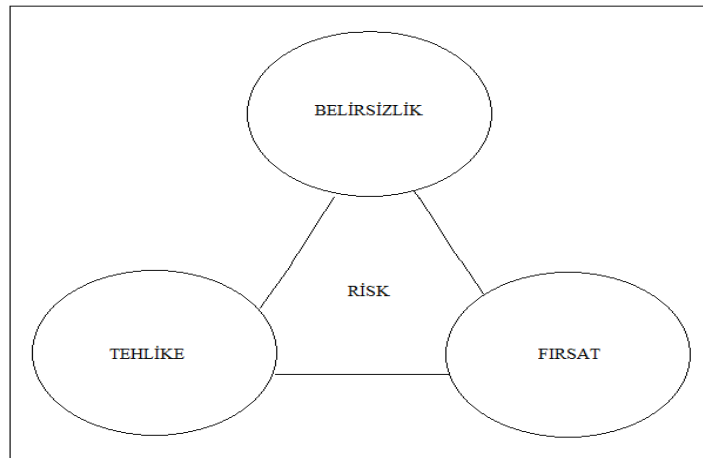
3.1. Risk ve Risk Olgusuna Bağlı Kavramlar

Risk kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde “Zarara uğrama tehlikesi, riziko” olarak tanımlanmıştır. Risk kavramı birçok alanda kullanılan ve temelde; amaç ve hedeflere ulaşma yolunda etkili olabilecek bir durumun yaşanma ihtimali olarak tanımlanabilir. Risk kavramı ilk olarak konusunda ilgili az sayıda kişinin yönettiği risk politikaları ile yönetsel bir süreç niteliğinde uygulamalardan oluşmuş fakat zamanla yetersiz kalmış ve risk yönetimi kurumsal bir düzeyde yönetilme sürecine doğru evrilmiştir (Bozkurt , 2010).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü riski: “İdarelerin stratejik düzeyde mali, idari ve operasyonel düzeydeki hedeflerinin engellenmesine neden olacak durumların gerçekleşme olasılığıdır.” olarak tanımlamıştır.

Risk kaynağına, boyutuna, etkisine ve gerçekleşme durumunda yaratacağı etkilerine göre sınıflandırılmaktadır. Riske karşı alınacak önlemler veya kontrol tedbirleri de bu bağlam üzerinden oluşturulmaktadır (Karakaya, 2019). Riskler bu sınıflandırma sürecinin sonunda tehlikeli bir durum olarak riskten kaçınma ya da riski fırsata çevirme seçenekleri üzerinden değerlendirilebilmektedir.

Şekil 3.1: Risk ve İlişkili Kavramlar



Kaynak: (Altıntaş, 2018).

Risk kavramı yapısı gereği belirsiz bir durumun yaratabileceği sonuçların değerlendirilmesi sürecinde kullanıldığından benzer birtakım kavramlarla karıştırılabilmektedir. Tabloda da görüldüğü üzere belirsizlik, tehlike ve fırsat kavramları risk kavramının bir parçası, nedeni veya sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Olasılık kavramı, bir şeyin meydana gelme ihtimali olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirsizlik gelecekte ne olacağına dair bilgiden yoksun olma durumudur (Vaughan & Vaughan, 1995). Tehlike ise büyük zarar veya yok olmaya neden olabilecek durum olarak ifade edilmektedir (Türk Dil Kurumu, 1932). Geleceğe yönelik olarak alınacak kararlarda etkinliğin sağlanması için veriler kesin olarak belirlenmemektedir. Risk olayın olma ihtimalinin bilindiği, belirsizlik ise olma ihtimalinin bilinmediği durum olarak ifade edilebilir. Risk sürecine ilişkin çerçevenin çizilebilmesi için risk kavramıyla ilintili olarak gelişen kavramların da açıklanması gerekmektedir.

a) Risk İştahı

Risk iştahı, kurum için bütüncül olarak ele alınmakta ve vizyon, misyon ile ilişkilendirilmektedir. Üst yönetimin kabul edebileceği risk miktarını gösteren risk iştahı, risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, kontrol faaliyeti oluşturulması aşamasında dikkate alınacak noktayı ve o noktanın aşılmaması için gerekli izleme, değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesini temin etmektedir. Risk iştahı stratejinin belirlenmesi noktasında önem arz etmektedir. Kurumun karşı karşıya kaldığı riskler ve risk seviyeleri birbirinden farklıdır. Yönetim stratejilerini belirlerken kurumun almaya razı olduğu riske bağlı olarak uygun stratejiyi belirlemelidir (Güneş, 2009). Söz konusu stratejiden vazgeçilmesi durumunda ya da stratejinin belirlenen risk iştahını aşması durumunda stratejiler gözden geçirilerek revize edilmesi gerekmektedir. Risk iştahının aşılması ile belirlenen hedeflere ulaşmak için kurumun alabileceği riskin üzerinde bir risk yüklenmesine neden olunacaktır. Misyon ve vizyona ulaşılması amacıyla seçilen hedeflerin risk iştahına uygun olması ve belirlenen makul güvenceyi devam ettirmesi gerekmektedir (Rittenberg & Martens, 2012).

b) Risk Kapasitesi

Kurumun karşı karşıya kalacağı riskin etkisini karşılayabilme kapsayabilme gücü olarak ifade edilebilir. Risk kapasitesinin belirlenmesi risk iştahını oluşturma açısından önem arz etmektedir (Bozkurt , 2010).

c) Risk Toleransı

Kurumun temel değer, misyon ve vizyonuna bağlı olarak oluşturulan hedeflere ulaşma yolunda meydana gelebilecek risklerin ne kadarına tahammül edebileceğinin ölçülmesi olarak açıklanmaktadır. Risk toleransı risk iştahıyla ilintili çalışmaktadır. Risk iştahını açık ve uyumlu olarak tanımlayan kurumlar hedeflerine risk toleransını yansıtmalıdır. Risk toleransının uygulanması risk iştahı çerçevesinde aksiyon alındığına ve hedeflere ulaşma noktasında makul güvence oluşturulmasını sağlamaktadır (Rittenberg & Martens, 2012).

d) Risk Zekası

Risk yönetim sürecini uzun süredir uygulayan kurumlarda meydana gelebilecek riskin kaynağı, içeriği, etkisi vb. unsurların tespit edilmesini kolaylaştıran geçmiş bilgi ve deneyimler risk zekası olarak ifade edilmektedir (Apgar, 2006).

Kurumsallaşma adına risk yönetim sürecini stratejik yönetim ile entegre yürüten kurumların oluşturmak ve uygulamak istediği yegane unsurlardan biri risk zekası kavramıdır. Kurumların stratejilerini belirlerken yararlandığı bilgi birikimi ve deneyim yetkin kişilerden oluşan donanımlı bir idareye kapı aralamaktadır. Bu da risk zekasının bütüncül olarak benimsenmesi yolu ile mümkün olmaktadır.

Risk zekasına haiz bir kurum yapısının oluşması için uzun dönem uygulama ve çaba gerektiren bir süreçten geçilmesi gereklidir. Farklı faaliyet alanları ya da iş zorlukları ile birlikte riskleri tek tek düşünme sürecinden bir faaliyeti etkileyebilecek

çeşitli risklerin aynı anda düşünüldüğü ve birbirini etkileme anlarının tespiti amacıyla senaryoların oluşturulduğu komplike bir yapıya ulaşma süreci zahmet ve zaman gerektirmektedir. Riskten kaçınma odaklı çalışma anlayışı yerine kurum değerini arttıracak ve fayda sağlanabilecek fırsatların tespitine odaklanmış risk yönetimini kurum kültürüne dönüştürme eğiliminde olan bir anlayış risk zekasını oluşturmaktadır (Tekgül, 2007).

e) Yapısal (Kalıtsal) Risk

Kurumların sürece dair tedbirlerini ne kadar almış olursa olsun ortadan kaldıramayacağı, kurumun kendi yapısından yahut işin, faaliyetin doğasından kaynaklanan risk yapısal (kalıtsal) risk olarak ifade edilir (Karakaya, 2019).

f) Doğal ve Artık Risk

Risk yönetim sürecinde meydana gelebilecek tahmin riskine herhangi bir tedbir almadan önce oluşan ve uygun kontrol faaliyeti ile alınacak aksiyonda etki ya da olasılığının değiştirilebileceği risk doğal risk olarak tanımlanmaktadır. Sürece dair alınan tedbirlere rağmen riskin etkisinin ortadan kaldırılamadığı durumlarda oluşan risk türü ise artık risk olarak ifade edilmektedir (Reding , ve diğerleri, 2009).

3.2. Kurumsal Risk Yönetim Süreci

Risk yönetim süreci birbirine bağlı ve bağımlı aşamalardan oluşmaktadır. Riskin belirlenmesi, riskin değerlendirilmesi aşamasında ölçülmesi ve önceliklendirilmesi, kontrol faaliyeti oluşturulması aşamasında riske verilecek cevabın seçilmesi, alternatifler arasında yapılan seçimin uygulanması ve izlenerek raporlanması süreçlerinden meydana gelmektedir. Stratejik yönetimin önemli bir unsuru olan risk yönetim süreci unsurlarına aşağıda değinilmiştir.

3.2.1. Risklerin Belirlenmesi

Kurumlar geleceğe dair belirsizlikleri tespit ederek söz konusu bu belirsizliklerin getireceği risklerden kaçınmak bunun yanında ortaya çıkabilecek fırsatlardan da yararlanmak istemektedir. Süregelen alışkanlıklardan kalma, deneyim ya da öğretilerden beslenen risk belirleme yöntemleri değişen ve gelişen koşullar yanında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kurumlar birbirinden farklı risk türlerini belirlemeye ve yönetmeye başlamışlardır. Kurum risklerini belirleme sürecinde iki farklı yöntem deneyebilir. İlk olarak mevcut risklerini tek tek değerlendirip yönetmeyi seçebilirken ikinci olaraksa tüm risklerini faaliyetlerin bir parçası olarak görerek kurum içerisinde bir risk yönetim sistemi çerçevesinde değerlendirip, yönetmektir. İkinci seçenek kurumsal olarak risk yönetim sistemini oluşturmaktadır. Etkili bir risk yönetim sistemi ise doğru belirlenmiş riskler ile kurum içerisinde kabul görmüş etkin bir kurumsal risk yönetim yapısı ve uygulamaları ile sağlanacaktır (Akçakanat, 2012).

Etkili ve etkin bir kurumsal risk yönetim sistemi oluşturulurken bazı sorulara cevap aranmalıdır. Bunlar;

- Başarmak istediğimiz noktada hedeflerimiz neler?
- Belirlenen hedeflere ulaşmamızı engelleyecek unsurlar nelerdir? Risk oluşturabilir mi, riskin meydana gelme olasılığı nedir ve meydana gelme durumunda kurumu nasıl etkiler?
- Riskler meydana gelmeden engellenebilir mi? Kurum risk stratejisi nedir, risklere karşı alınacak tedbir, önlem, tutum nasıl belirlenir?
- Kurum riskleri yönetme yeterliliğine sahip midir? Risk stratejilerini yönetebilmek için gerekli kontrol faaliyetleri belirlendi mi, etkinliği var mı?
- Hedeflere ulaşma yolunda izleme sistemi mevcut mu? (Reding , ve diğerleri, 2009).

şeklindeki sorulardır.

Her kurumun birbirinden farklı olarak amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için belirlediği hedefleri ile stratejileri bulunmaktadır. Kurumsallaşmanın ilk aşaması olarak görülen misyon ve vizyonun belirlenmesi unsuru risk yönetim sürecinin de temelini oluşturmaktadır. Oluşturulan misyon doğrultusunda yönetim tarafından

stratejik hedefler belirlenmektedir. Söz konusu hedeflere ulaşılması için meydana gelebilecek olumsuzluk ve engeller yani riskler belirlenmelidir. Hedeflerin tanımlanması aşaması hem kurum bazında hem de birim bazında gerçekleştirilmelidir. Doğru ve etkili bir risk değerlendirmesi yapılması, kurumun risk toleransının iyi belirlenmesi amaçların açık, anlaşılır ve birbiri ile tutarlı şekilde tasarlanmasına bağlıdır (Dinapoli, 2016). Belirlenen riskler stratejik yönetim sürecine entegre edilerek oluşabilecek sosyoekonomik, teknolojik, politik belirsizliklerin minimuma indirilmesi, kayıpların azaltılması sağlanacaktır (Hertz & Howard, 1984).

Stratejik yönetimin bir unsuru olan kurum performansının faaliyet ve idare bazında değerlendirilmesi sürecinde kaynakların tahsisi ve sorumlusunun belirlenmesi aşamasında da risklerin tespiti önem arz etmektedir (Özeren, 2006). Risklerin belirlenmesi aşamasında göz önüne alınması gereken birtakım hususlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- İdareler risk yönünü belirlerken iyi karar vermelidir. Karar vericiler stratejik düzeyden faaliyet düzeyine göre ya da faaliyet düzeyinden stratejik düzeye uzanan bir yönle riski tayin edebilmektedir. Sadece biri üzerinden hareket edilebileceği gibi süreci iki yönlü olarak da yürütülmesi mümkündür.
- Riskler belirlenirken stratejik (idare bazlı), birim (proje bazlı), ve operasyonel (faaliyet bazlı) olarak tespit edilmelidir.
- İdareyi etkileyebilecek kurumsallaşmaya ket vurarak hedeflere ulaşılmasını engelleyecek stratejik riskler stratejik plan hazırlık aşamasında tespit edilmelidir.
- İdarede yer alan birim ve alt birimler, proje ve faaliyet bazında hedeflerini stratejik amaç ile hedefler doğrultusunda tasarlayarak bunlara ilişkin risklerini tayin etmelidir. Bunun yanında, belirlenen birim ve alt birim faaliyet riskleri stratejik düzeyle sınırlandırılmayıp daha geniş kapsamlı bir risk profili oluşturulması önemsenmelidir.
- Risk yönetim süreci durağan bir yapıya sahip değildir. Dinamik bir sürecin yönetilmesi aşamasında mevcut hedefler için belirlenen risklerin değişmesi

yanında gelişen ve değişen olgular ile birlikte yeni risklerin de ortaya çıkması mümkündür.

Doğrudan ya da dolaylı olarak hedeflerin gerçekleşmesini etkileyebilecek çeşitli risk türleri düzey bazında belirlenirken idarenin tercihi doğrultusunda seçilecek yön ile ilişkili olarak stratejik plan ile bağlantısı kurularak stratejik yönetim ile risk süreci entegre edilmelidir.

Riskin belirlenmesi aşamasının titizlikle gerçekleştirilmesi idarenin hedeflerine ulaşması yolunda koruma görevi görerek yol kenarı izleme sistemi görevi görmektedir. Bunun yanında hedefleri olumlu olarak etkileyebilecek, avantaj sağlayacak durumların tespitine de yol açılacağından hedeflere ulaşmanın kısa yolunun belirlenmesine de katkı sağlayacaktır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

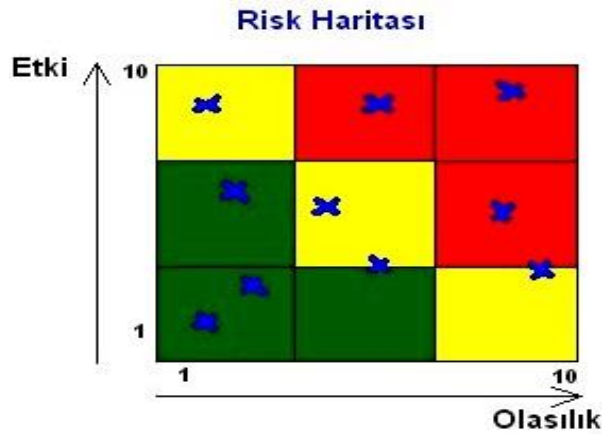
Risklerin tespit edilmesi aşamasında stratejik planlama araçları olarak kullanılan analiz yöntemlerinden SWOT Analizi, PESTLE Analizi gibi ihtiyaca yönelik çeşitli analizler kullanılabilir.

3.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi

Kurumsal risk yönetimi kapsamında belirlenen risklerin stratejik amaç ve hedefler ile ilişkisinden kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılması aşamasına kadar geniş bir çerçevede oluşturulan makul güvencenin devamlılığının sürdürülebilmesi amacıyla risk değerlendirilmesi aşaması önem arz etmektedir. Risklerin tanımlanması ile birlikte söz konusu risk için karar alma mekanizmasının nasıl işleyeceği ve yönetileceğine dair risk değerlendirilmesi yapılması gereklidir. Değerlendirme aşaması için kritik nokta belirlenen ve sınıflandırmaya tabi tutulan riskin derecelendirmesi yani önceliklendirilmesi işlemidir. Olay ya da olgunun önemi etki ve olasılık ile bir arada ölçülmektedir. Bir olayın olma ihtimali olasılığı yansıtırken, kuruma olan yansıması etkiyi oluşturmaktadır (COSO, 2004).

Kurumsal risk yönetimi sürecinde risklerin değerlendirilmesi için pek çok kurum riskin etki ve olasılığını ölçebileceği risk haritalarını kullanmaktadır. Kamu İç Kontrol Rehberinde de yer alan ve aşağıda gösterilen bu haritada risklerin etki ve olasılığını ölçme aşamasında rakam kullanılmıştır. Olasılığın yer aldığı kısımda yeşil alana tekabül eden 1 rakamı riskin gerçekleşme olasılığının neredeyse olmadığını ifade ederken 10 rakamı risk gerçekleşme olasılığının neredeyse kesin olduğunu belirtmektedir. Etki kısmını değerlendirdiğimizde ise, riskin kuruma olan etkisinin çok az önemli olduğu 1 rakamıyla ifade edilmiş ve 10 rakamı ile sonucun kuruma olan etkisinin fazla olacağı belirtilmiştir. Harita risklerin aynı anda etki ve olasılığının analiz edilmesini sağlarken idarenin risk iştahını da göz önünde bulundurmasını sağlar. Belirlenen risk stratejisi ile idarenin düşük, orta ve yüksek düzeyli risklerinin belirlenmesi sonucu hedef ve öncelikler ışığında kuruma özgü risk haritası oluşturulur. Risk değerlendirmesi aşamasında yürütülen çalışmalar ve yapılan değerlendirmeler sonucunda oluşturulan risk haritası kurumun riske karşı tutumunu ve ortak bakış açısını yansıtmaktadır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

Şekil 3.2:Risk Haritası



Kaynak: (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014).

Oluşturulan risk haritası ile birlikte kurumun risk iştahı da belirlenir. Risklerin çeşitleri ve düzeyleri ile ilgili üst yönetimde değerlendirmesi ile kurumun kabul edilebilir risk düzeyi ile doğal ve artık riskini belirlemesi esastır. Kabul edilebilir risk, kurumun söz konusu riskler karşısında faaliyetlerini sürdürmeye devam etme

noktasını belirtmektedir. Her kurumun riski kabul etme seviyesi birbirinden farklılık göstermektedir. Bunlar, kurum faaliyeti, büyüklüğü, yapısı ve benzeri unsurlara göre şekillenmektedir (INTOSAI, 2007).

3.2.3. Risk Tutumu

Risk yönetim süreci çerçevesinde belirlenen risklerin, değerlendirme aşamasında ölçülmesi ve önceliklendirilmesi ile birlikte alınacak tedbir, önlem yahut verilecek cevap ile riskin nasıl yönetileceğini belirlemelidir. Risklere karşı geliştirilecek cevap verme stratejileri her risk türü ve seviyesi için farklılık göstermektedir. Risk tutumu, kurum kültürüne uyum sağlayan bütüncül bir şekilde tasarlanarak, kurum hedef ve temel değerlerine uygun olarak geliştirilmelidir (Türedi & Koban, 2016). Riske cevap verme aşamaları;

- Risk değerlendirmesi sonucu verilecek cevap için sorumlunun kişi veya birim bazında tayin edilmesi
- Riske karşı verilecek cevaplar arasındaki ilişkinin netleştirilmesi
- Diğer unsurlar ile riske cevap verme kararı arasındaki ilişkinin belirlenmesi
- Cevabın uygulanma zamanının planlanması
- Riske karşı seçilen cevabın verimliliğinin ölçülmesi ile ilgili planlama yapılması
- Riskleri harekete geçiren unsurların belirlenmesi
- Duruma göre, risklere cevap verme ile ilgili olarak dönemsel ölçümlerinin dışında ara dönemler de belirlenmelidir.

Riske karşı oluşturulacak alternatif tutumlarda dikkate alınacak hususlar arasında (COSO, 2004);

- Alınacak kararların riske dair etki olasılık değerlendirmesi sonucu hangi riskin kurum risk iştahı ile uyum sağladığı belirlenmelidir. Bu şekilde kurum hedefi ile söz konusu riskin değerlendirilmesi ve önceliklendirilmesi yapılarak kurum

risk düzeyi ile risk iştahi bütüncül olarak analiz edilecektir. Kurumun risk alma ya da riskten kaçınma yapısına uygun olarak karar verilmelidir.

- Söz konusu tutumun fayda-maliyet değerlendirmesi yapılması gereklidir. Riski yönetmek amacıyla verilen kararların maliyeti ile riski kabullenmenin maliyetinin değerlendirilmesi sonucu verilecek risk kararı ortaya çıkmaktadır.
- Sadece belirli risklere odaklanma dışında kurum hedeflerini gerçekleştirebilmek adına muhtemel fırsatları belirlemek yer almaktadır.

Risk tutumları risklerin olası sonuçlarını iyileştirme ya da bertaraf etmeye dayalı olarak kurumsal yapıya zarar vermeyecek aksine kurum değerini arttıracak şekilde gruplandırılmıştır (Hillson, 2002).

a) Kaçınma

Riskin yönetilmesi imkansız hale geldiyse ya da yönetilemeyecek kadar büyükse, söz konusu faaliyet kurum için olmazsa olmaz değilse kurum riski oluşturan faaliyete son vermeyi tercih edebilir. Risklere ilişkin sık rastlanmayan bu stratejinin uygulanması maliyetli olabilmektedir. Bir faaliyetin sonlanması, çekilmenin olması belirlenen risk iştahi seviyesi ile ters orantılı olarak değerlendirilmektedir. Kurumun risk iştahi seviyesi ne kadar yüksekse riskten kaçınma isteği o kadar düşük olacaktır (Türedi & Koban, 2016).

b) Azaltma

Azaltma risklerin etki veya olasılığını yahut her ikisini de düşürmek için uygulanan tutumdur. Risklerin kabul edilebilir seviyede tutulması amacıyla geliştirilecek kontrol faaliyetleri riske cevap verme yöntemini oluşturmaktadır. Azaltma yöntemi yüksek olasılıkla gerçekleşecek riskin kurumu etkileme gücünün düşük olduğu durumlar için uygulama alanı bulmaktadır (Vose, 2008).

c) Paylaşma

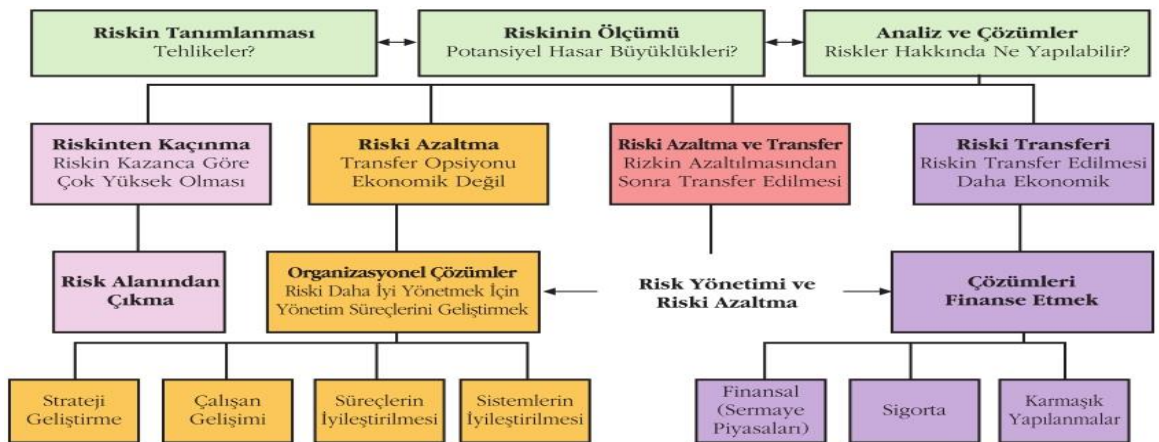
Riskin etki ve olasılığının bir kısmının veya tümünün birim ya da taraflarca transfer edilmesi ya da paylaşılarak azaltılması faaliyetidir. Riskin gerçekleşme olasılığının düşük olmasına rağmen yüksek etkiye sahip olduğu durumlarda tercih edilmektedir (Vose, 2008).

d) Kabul Etme

Kurum risklere karşı herhangi bir tedbir alma yoluna gitmeden mevcut risk seviyesinde durumu kabul etme isteğinde bulunma faaliyetidir. Kurum tarafından belirlenen risk iştahının içerisinde yer alan düşük etki ve olasılığa sahip riskler için bu yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemin seçilme durumunda dahi oluşturulacak risk eylem planında yer alması ve değerlendirmeye alınması önem arz etmektedir (Vose, 2008).

Aşağıda yer alan şekilde risk yönetim süreci çerçevesinde tanımlanan ve değerlendirilen riskler için alınacak aksiyonların çeşitli analiz ve yöntemler ile değerlendirilmesi sonucu söz konusu riske verilecek cevapların belirlenmesi, uygun olanın seçilmesi ve uygulanması için tasarlanacak olan stratejinin oluşturulması aşaması yer almaktadır.

Şekil 3.3: Risk Yönetim Çözümleri



“Kaynak:” (TÜSİAD, 2008a).

e) Kontrol Etme

Kurum üst yönetimi tarafından gerçekleştirilen risk yönetiminin etkin, etkili ve bütüncül bir şekilde yürütülmesi amacıyla belirlenen politika ve prosedürler kontrol faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Yönetim belirlenen risk tutumunun etkin ve planlamaya uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirme aracı olarak kontrol faaliyetlerini kullanır. Bazen bir risk tutumunu değerlendirmek için birden fazla kontrol faaliyeti tasarlamak gerekebilirken bazen de oluşturulan bir kontrol faaliyeti birçok risk tutumunu değerlendirebilmektedir. Kurumun hedeflerine ulaşma yolunda kontrol faaliyetleri önemli bir yer tutmaktadır (COSO, 2004).

Kontrol etme tutumu aşağıda yer alan yöntemler aracılığıyla uygulama alanı bulmaktadır (COSO, 2004);

- Yönlendirici Kontrol;

Bir sonuca ulaşmak için sağlanan kontrol yöntemidir.

- Önleyici Kontrol;

Olay gerçekleşmeden önce olayın meydana gelmesini önleyen tehditleri sınırlandıran kontrollerdir. İstenmeyen olay ya da durumun engellenmesi amacıyla tasarlanan kontrollerdir.

- Tespit Edici Kontrol;

Olay ortaya çıktıktan sonra olayların tanımlanmasını ve yönetimi olay hakkında bilgilendirmek amacıyla oluşturulan kontrol yöntemidir.

- Düzeltici kontrol;

Olay ortaya çıktıktan sonra sonuçlarını düzeltmek için uygulanan kontrol yöntemidir.

3.2.4. Risklerin İzlenmesi ve Raporlanması

Risk yönetim sürecinin etkinliğinin ölçülmesi, performansın değerlendirilmesi amacıyla izleme ve buna istinaden raporlama kurumlar için önem arz eden bir yapı olarak görülmektedir. Sürekli olarak değişen bir çevrede faaliyet gösteren kurumların gerek faaliyet alanı, gerek dinamik yapısı, gerekse yönetim anlayışı nedeniyle risk yönetimi zaman içerisinde farklılık gösterebilmektedir. Tasarlanan risk tutumları etkisini kaybedebilir ya da süreç içerisinde etki düzeyi azalabilir. Buna karşılık olarak yeni tutum veya kontrol faaliyetleri geliştirilmesi gerekmektedir. Benzer pek çok durum için zamanında aksiyon alınması hizmet kalitesi ile sürdürülebilirlik açısından önem teşkil etmektedir. Bu nedenle izleme, değerlendirme ve raporlama işlemi sürecin önemli bir ayağını temsil etmektedir (COSO, 2004).

Risk yönetim sistemi içerisinde yer alan izleme ve raporlama süreci; riskin varlığını kontrol etmek, etki ve olasılık değerinin değişim tespitini gerçekleştirmek, değişen risklerin öncelik derecesini değerlendirmek, kontrol faaliyetlerinin etkinliğine güvence sağlamak, yeni risklerin tespitini yapmak amacıyla uygulanmaktadır. Kurum risk iştahında bir değişiklik gerçekleşip gerçekleşmediği izleme ve değerlendirme süreci ile belirlenmektedir. Yine sürecin kurum tarafından anlaşıldığı, takip edildiği ve kontrollerin etkinliğine dair güvence sağlamak amacıyla izleme faaliyeti gerçekleştirilir. Başka bir eylem gerekli midir, ne zaman gereklidir sorularına yanıt aranır. Değerlendirme süreci yılda en az bir kez gözden geçirilmelidir (HM Treasury, 2004). Yeni risk oluşumuna karşın uygun önlemler alınmalı yahut tespit edilen risklerin değişikliği değerlendirilmelidir. Riskin değerlendirilmesi risk düzeyine uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Yüksek riske sahip alanların risk tutumu ve kontrolleri daha sık değerlendirilebilir. Risk yönetim sisteminin sürekli izlenmesi bütüncül olarak devam eden süreci kapsayarak koşullara hemen aksiyon alınmasını sağlamaktadır. Ayrı ayrı değerlendirme yapılması olayların gerçekleşmesi sonucu uygulanmaktadır. İzlemenin sürekli olarak yapılması sorunların çözümünü hızlandırırken yanında ayrı değerlendirmeler de risk yönetim sistemi hakkında makul güvence sağlamaktadır. Sürekli ve ayrı ayrı izlemenin süreç içerisinde birlikte

uygulanması risk yönetim sisteminin etkinliği ve verimliliğini artıracaktır (COSO, 2004b).

Risk yönetim sürecinde karar alma mekanizmasını etkileyen raporlama unsuru yöneticiler ve üst yönetim için önemlidir. Raporlama sisteminin aşağıdaki hususları içermesi gereklidir (Karabeyli, 1999);

- Anlaşılır bir üslupla kısa ve öz bilgilerden oluşmalıdır.
- Değerlendirmeye ilişkin kanıtlar destekleyici unsur olarak dahil edilmelidir.
- Gerek görülmesi halinde sayısal ya da grafiksel veriler kullanılmalıdır.
- İyi uygulama örnekleri dahil edilerek süreklilik arz eden hususlar belirtilmelidir.
- Süreç işleyişinde tespit edilen hatalar belirtilmeli ve düzeltici faaliyetlere ilişkin öneriler sunulmalıdır.
- Sürecin ilgililerine zamanında ve doğru olarak ulaştırılması gereklidir. Yatay ve dikey olarak raporlama ilgilisi kişiler belirlenmeli ve hangi sıklıkla devam edeceği planlanmalıdır.

3.3. Stratejik Planlama ve Risk Yönetimi İlişkisi

Risk yönetimi gelecekte yaşanması mümkün olayların kuruma vereceği zarar ile doğabilecek olumsuz sonuçları kontrol altına alınmasını, oluşacak fırsatların önceden tespit edilmesini ve bunların avantaja çevrilmesini amaçlamaktadır. Elde edilen sonuçlar ile kurumsal farkındalığı arttırmak böylece hedeflere ulaşma yolunda süreçleri koordineli yürütmek risk yönetimi ile gerçekleştirilmektedir (Manab, Hussin, & Kassim, 2007).

Riskler iç ya da dış çevre kaynaklı meydana gelebilmektedir. Hedeflere ulaşma yolunda engel teşkil eden, kötü kaynak kullanımına neden olabilecek, vatandaş memnuniyetsizliği oluşturabilecek, etkin karar alma mekanizmasını devre dışı bırakarak kötü kararlar alınması ile kötü yönetime sebebiyet verebilecek, itibar,

saygınlık kaybı ya da yolsuzluğa yol açabilecek bu ve benzeri durumlar risk olarak belirtilebilir.

Her kurum kendi yapı ve önceliklerine göre farklı stratejiler yürüterek farklı amaç ve hedefler belirlemektedir. Risk belirleme süreci stratejinin oluşturulması, amaç ve hedeflerin belirlenmesi ile başlamaktadır. Etkili bir risk yönetimi hedef ve amaçlarla bağlantılı olarak oluşturulan kurumun tamamını kapsayan risk planları ile sağlanmaktadır. Böylece, tüm temel risklerin tanımlanması sağlanacak ve kurum genelinde uygulama alanı bulacaktır. Oluşan risk bilinci ile uygulama alanı bulan risk planı kurum hedeflerine ulaşmayı sağlayacaktır (Smith & Lindell, 2007).

COSO tarafından 2004 yılında yayınlanan Kurumsal Risk Yönetim çerçevesine ilişkin doküman 2017 yılında güncellenerek “Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması” adı altında yeniden yayınlanmıştır (Karakaya, 2018). Daha önce iç kontrol sisteminin temel alındığı COSO modeline göre 2004 çerçevesi kurumsal risk yönetimi tanımına yer verilmişti. Bu çerçevede yapılan 2017 yılı revizyonu ile risk yönetimi; kurumların değer yaratma ve bu değeri koruma hususunda belirlenen ve uygulaması gerçekleştirilen stratejilerin oluşturulması anından sonuç elde edilinceye kadar geçecek süre içerisinde meydana gelebilecek risklerin strateji ile entegre edildiği, kültür, imkan ve uygulama olarak yer almıştır (COSO, 2017). Oluşturulan yeni tanımlama ile kurumsal risk yönetimi yalnızca risklerin tespit edilmesi ya da kabul edilebilir seviyeye indirgenmesi olarak değerlendirilmemiştir. Bunun yanında stratejilerin belirlenme aşamasından başlanarak tüm kuruma entegre edilen, sadece kağıt üzerinde değil yöneticilerin aktif olarak riskleri yönetmesi ve oluşacak fırsatların kullanılmasına fırsat verilecek bir yönetim sistemi olarak tasarlanmıştır. Kurumsal risk yönetimi durağan bir süreç olmayıp, verilen kararlar ile geliştirilen strateji ve hedeflerin uygulanması entegre, dinamik bir yapıdır. Yapılan bu değişim sonrasında yayımlanan Belediyeler için Stratejik Planlama Rehberinde de risk yönetiminin stratejik hedef düzeyinde yapılması gerekliliği vurgulanmıştır. Anlaşıldığı üzere, risk yönetimi stratejik yönetimin yapı taşlarından olan stratejik planlamanın bir unsuru olarak uygulama alanı bulan bir

süreçtir. Hazırlık aşamasından sonuçların izlenmesi ve değerlendirilmesi anına kadar geçen süre içerisinde hedeflenen ile elde edilen sonuç arasındaki farkın minimize edilmesi risk yönetim sürecinin tüm kuruma sirayet ederek stratejik plana dahil edilmesi yolu ile mümkün olacaktır (Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi, 2019).

3.4. Kurumsal Risk Yönetim Sistemi Faydaları

Kurumun geliştirdiği stratejik hedeflerine ulaşma yolunda köprü görevi gören risk yönetimi vizyonuna ulaşmayı sağlamaktadır. Değişimin sürekliliği, kurumların dinamik yapısı, rekabet koşullarının gün geçtikçe artması, ekonomik, kültürel, siyasi konjonktürün zamanla değişimi, gelişen teknoloji, küreselleşme gibi pek çok faktör ile birlikte kurumlar geleceğe dair belirsiz koşullar altında faaliyetlerini yürütmektedir. Belirsizliklerin öngörülebilir olmasını sağlamak amacıyla yürütülen kurumsal risk yönetimi oluşturulması ve uygulanması yönüyle kurum performansını arttırarak çeşitli faydalar sağlamaktadır (Lam, 2016).

Bu faydalar arasında;

- Kurumsal risk yönetimi yatırım niteliğindeki kararlar için orta ve uzun vadeli tahminlerin doğruluğunu artırır.
- Karar alma sürecinde bakış açısı kazandırarak fayda-maliyet analizine imkan verir.
- İdarelerin riski karşılama ve acil durum yönetimi konularında yeteneklerini geliştirir.
- Riski kabul etme ve risk niteliğindeki kararları almada sürekli bir düşünce pratiği geliştirilmesini sağlar.
- Anlık karar verme durumlarında gözden kaçabilecek durumların değerlendirilmesine imkan verir.
- Kurumun performansının risk odaklı takip edilmesini sağlar.
- Olayların yönetilmesinde etkinlik sağlayarak oluşacak zarar ve meydana gelecek risklerin azalmasını sağlar.
- Kurumsal yönetimin iyileştirilmesi ve kurum değerlerine katkı sağlamaktadır.

- Riskin ne kadarının tolere edileceği belirlenerek kurum risk iştahu analiz edilir.
- Kaynak ve sermaye tahsisinde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunulur.

Geleceğin belirsizliğinden kaynaklanan riskler için alınacak tedbirler ne kadar detaylı ve kusursuz tasarlanmış olursa olsun belirsizliği tamamen ortadan kaldırmanın imkanı olmayacaktır. Bu nedenle iyi tasarlanmış ve bütüncül uygulama alanı bulan kurumsal risk yönetimi makul düzeyde güvence sağlamaktadır (COSO, 2004).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM: SU KANALİZASYON İDARELERİ UYGULAMALARI

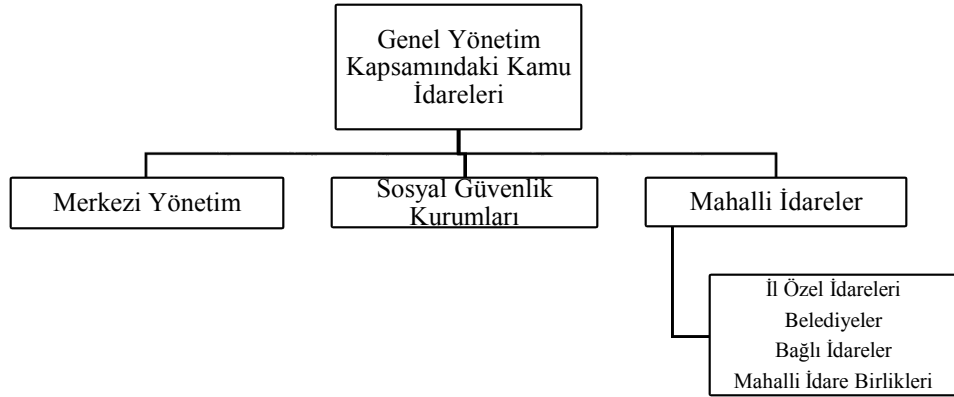
5018 sayılı kanunla kamu yönetimine hesap verme, kaynakları etkin, ekonomik, verimli kullanma kavramları dahil olmuştur. Stratejik planlama ve performans esaslılık genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri ve nüfusları elli binin üzerindeki belediyeler ile büyükşehir yapısında olan illerde büyükşehir belediyesine bağlı kuruluş olarak örgütlenmiş olan su ve kanalizasyon idareleri için zorunlu kılınmıştır.

Bu bölümde önceki bölümlerde bahsedilen iç kontrol sistemi, stratejik planlama ile kurumsal risk yönetimi hakkında bilgi ve değerlendirmeler ışığında su kanal idarelerinin yapısı incelenecektir. Çalışmada yer alan su ve kanalizasyon idarelerinin belirlenmesinde Türkiye'nin AB'ne üyelik süreci kapsamında hazırlanan "Bölgesel İstatistiklerin Toplanması, Geliştirilmesi, Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Analizlerinin Yapılması, Bölgesel Politikaların Çerçevesinin Belirlenmesi ve Avrupa Birliği Bölgesel İstatistik Sistemine Uygun Karşılaştırılabilir İstatistiki Veri Tabanı Oluşturulması Amacıyla Ülke Çapında İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırmasının Tanımlanmasına İlişkin Hakkında Karar" ile belirlenen 1 sayılı cetvelden yararlanılmıştır. İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması (İBBS) ile 3 kademeli bir

bölge sistemi oluşturulmuştur. Düzeyler belirlenirken ekonomik, sosyal, coğrafi açıdan benzer özellik taşıyan birbirine komşu iller ile bölgesel hazırlanan kalkınma planları ve nüfus göz önünde bulundurulmuştur (Resmi Gazete, 2002). Bu bağlamda TR2 ve TR4 bölgesinden seçilen üç su ve kanalizasyon idaresinin mevcut durum değerlendirmesi yapılarak, stratejik planlama ve iç kontrol sistemine ilişkin yapıları hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Su ve kanalizasyon idarelerinin genel yönetim kapsamında konumlandığı alana aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

Şekil 4.1: Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri



Kaynak: (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan derlenerek hazırlanmıştır, 2003).

4.1. Su ve Kanalizasyon İdareleri

Su, insanlığın var oluşundan itibaren temel yaşam kaynağı olarak önemini korumuştur. Zaman içerisinde yeryüzündeki su kaynakların azalması ile birlikte de geleceğe dair daha fazla önem arz eden unsurlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk yerleşim yerlerinin suyun yer aldığı alanlara paralel kurulması ile başlayan irili ufaklı birleşimler, değişen ve dönüşen dünya düzeni ile birlikte köyler, şehirler ve hatta metropollerin temelini atmıştır. Bunun yanında teknoloji, sosyoekonomik ve kültürel konjonktür değişimi, artan nüfus ile birlikte gelişen iş kollarına alan tanıyan şehirler bir cazibe merkezi haline gelerek göç almaya

başlamışlardır. Artan nüfus artan hizmet talebini de beraberinde getirerek şehirlerin dinamiklerini değiştirmiştir (Tutar, Kılıç, & Aytekin, 2012). İhtiyaçların artması ve çeşitlenmesi sonucu yerel yönetimlerin değişimle paralel bir hızla söz konusu ihtiyaçlara cevap verme gerekliliği ortaya çıkmıştır. Söz konusu ihtiyaçların temelini oluşturan su temini, tahliyesi ile arada gerçekleşen iş ve işlemlere karşılık mevzuatla birlikte yönetim anlayışı ve yapısında da değişiklikler gözlenmiştir. Bu bölümde genel anlamda su ve kanalizasyon idarelerinin kuruluş tarihi, görev alanı, yapısı gibi unsurlar incelenecektir.

4.1.1. Kuruluş ve Tarih

Geçmişten günümüze milletlerin var oluş mücadelesi ile başlayan kalkınma ve gelişme düzeyine kadar her döneme etki eden su, yaşamsal kaynağın en temel unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Tarihsel arka planına baktığımızda suya verilen öneme dair pek çok örnek görmekteyiz. Örneğin; Osmanlı Devleti şehirleşme yapısına bakıldığında sokaklarında pek çok çeşme, su kanalı ve benzeri su yollarının yapım, bakım ve onarımına dair eser görmekteyiz. Nizami bir şekilde halkın su ihtiyacının karşılanması amacıyla şehir dışından getirilen ve cami, han, hamamlara koordinasyonlu bir şekilde aktarılan yapı sistemi oluşturulmuştur. Tüm bu sistemin korunarak devam etmesi, halkın su ihtiyacının düzenli ve devamlı olarak karşılanması amacıyla Fatih Sultan Mehmed döneminde Su Nezareti kurulmuştur. Nezaretin görev, yetki ve sorumluluğu 1855 yılında İstanbul Büyükşehir Belediye uygulama modeli olarak kurulan Şehremaneti'ne devredilmiştir (İlhan, 2008).

Yapılan sınırlı değişikliklerin yanında 28/04/1926 tarih ve 831 sayı ile yürürlüğe Sular Hakkında Kanun girmiştir. Suyun tesis, isale ve idamesine dair temin ve tesviyesi köy ile belediyelerce yürütüleceği belirtilmiştir (Sular Hakkında Kanun, 1926). Söz konusu kanun sonrası 27/5/1933 tarih ve 2226 sayılı İstanbul Belediyesine Bağlı İstanbul Sular İdaresi Teşkilî Hakkındaki Kanun yürürlüğe girmiş olup, Sular Hakkında Kanunda belirtilen belediyelere devredilen vakıf sularının ve bunlara ait her hak, yükümlülük ve tesisleri İstanbul Sular İdaresine verilmiştir (Sular Hakkında

Kanun, 1926). Aynı şekilde sular idaresi ile ilgili olarak 6/4/1949 kabul tarihli 5363 sayılı kanun ilk maddesi ile Ankara Belediyesine bağlı olarak Ankara Sular İdaresi kurulmuştur (T.C. Resmi Gazete , 1949). İstanbul Sular İdaresi olarak anılan yerel yönetim yapılanması 1981 yılında 2560 sayılı Kanunla İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi adı ile faaliyetini sürdürmektedir (İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 1981).

Yerel yönetimlerin görev, yetki ve sorumluluk alanı 1580 sayılı Belediye Kanunu ile geniş kapsamlı olarak düzenlenmiştir. 1982 Anayasasının 127. maddesinde yerel yönetimler; halkın ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kurulacak kamu tüzel kişileri olarak kapsamlı bir şekilde tanımlanmıştır. Yine aynı madde içerisinde yerleşim yerlerinin büyüklüğü nedeniyle özel yönetim birimlerinin kurulabileceği ifade edilmiş ve büyükşehir belediyeleri kurulması için bir zemin hazırlanmıştır. Merkezden ve yerinden yönetim esaslarını belirleyen 1984 tarih ve 3030 sayılı kanun ile büyükşehir belediyeleri görev, yetkilerini belirlenmiştir. Bu yasa sonrası 1986 yılı itibariyle kurulan büyükşehir belediyelerinde İSKİ modeli olarak adlandırılan su kanalizasyon idareleri kent merkezlerinde kurulmaya başlanmış ve 2014 yılına kadar kurulan on altı büyükşehir belediyesi merkezinde su kanal idaresi kurulmuştur (Alıcı, 2017).

Hızla gelişen şehirler ile birlikte vatandaşın beklentileri değişerek artış göstermiştir. Hayatı kolaylaştıran, kaliteli, etkin ve çağdaş hizmete odaklanan şeffaf ve hesap verilebilir vatandaş merkezli bir yönetim yapılanması ihtiyacı göz önüne alınarak 6360 sayılı yasa hazırlanmıştır (On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2012). Büyükşehir ve bağlı kuruluş olarak su ve kanalizasyon idarelerinin yeni kurulan ya da var olan ayrımı yapılmadan tamamı için hizmet alanı il mülki alanı olarak belirlenmiştir. Yeni kurulan büyükşehir belediyesi ile su ve kanalizasyon idaresinin kurulur kurulmaz tüm il mülki sınırında hizmet üretme ve sunmakla görevli ve yetkili kılınması uygulama açısından pek çok zorluğu beraberinde getirmiştir (Alıcı, 2017).

Yasa ile sadece büyükşehir belediyelerinde değil tüm yerel yönetim sisteminde bir değişikliğe gidilmiştir. Meydana gelen değişimlere değinecek olursak (Tek & Karaoğlan, 2018) ;

- Yasa öncesinde on altı olan büyükşehir sayısına yasa ile birlikte on dört adet eklenerek büyükşehir statüsünde olan il sayısı otuza yükselmiştir.
- Büyükşehir olan illerde yer alan köylerin tüzel kişiliği sonlandırılarak mahalleye dönüştürülmüştür.
- 30 ilde faaliyet gösteren il özel idareleri görevi sonlandırılarak kaldırılmıştır.
- Yeni büyükşehir olan illerde ilçeler oluşturulmuştur.
- Merkezi yönetim payları meydana gelen değişiklikler ile birlikte yeniden düzenlenmiştir.
- Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı otuz büyükşehir belediyesinde de kurulmuştur.
- Yeni büyükşehir statüsü kazanan 14 ilde su ve kanalizasyon idaresi kurulmuştur.

4.1.2. Görev ve Yetki

1986 yılı sonrasında İstanbul Büyükşehir Belediyesi dışında kurulan tüm su ve kanalizasyon idarelerinde İSKİ model yapısı uygulanmıştır. Bu bağlamda içme suyu, kanalizasyon ile yağmur suyunun uzaklaştırılması ile ilgili alanda büyükşehir belediyesi bağlı kuruluşu olarak faaliyet göstermektedir. Günümüzde halen su ve kanalizasyon idarelerinin kuruluş yapısına haiz bir mevzuatı bulunmadığından 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun baz alınmaktadır (Alıcı, 2017).

Söz konusu kanunun 2. maddesinde su ve kanalizasyon idarelerinin görev ve yetkileri şu şekilde sıralanmıştır (İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 1981);

- İçme, kullanma ve endüstri suyu ihtiyaçlarının her türlü yeraltı ve yer üstü kaynaklarından sağlanması ve ihtiyaç sahiplerine dağıtılması için; kaynaklardan abonelere ulaşıncaya kadar her türlü tesisin etüt ve projesini yapmak veya yaptırmak, bu projelere göre tesisleri kurmak veya kurdurmak, kurulu olanları devralıp işletmek ve bunların bakım ve onarımını yapmak, yaptırmak ve gerekli yenilemelere girişmek,
- Kullanılmış sular ile yağış sularının toplanması, yerleşim yerlerinden uzaklaştırılması ve zararsız bir biçimde boşaltma yerine ulaştırılması veya bu sulardan yeniden yararlanılması için abonelerden başlanarak bu suların toplanacakları veya bırakılacakları noktaya kadar her türlü tesisin etüt ve projesini yapmak veya yaptırmak; gerektiğinde bu projelere göre tesisleri kurmak ya da kurdurmak; kurulu olanları devralıp işletmek ve bunların bakım ve onarımını yapmak, yaptırmak ve gerekli yenilemelere girişmek,
- Bölge içindeki su kaynaklarının, deniz, göl, akarsu kıyılarının ve yeraltı sularının kullanılmış sularla ve endüstri artıkları ile kirletilmesini, bu kaynaklarda suların kaybına veya azalmasına yol açacak tesis kurulmasını ve bu tür faaliyetlerde bulunulmasını önlemek, bu konuda her türlü teknik, idari ve hukuki tedbiri almak,
- Su ve kanalizasyon hizmetleri konusunda hizmet alanı içindeki belediyelere verilen görevleri yürütmek ve bu konulardaki yetkileri kullanmak
- Her türlü taşınır ve taşınmaz malı satın almak, kiralamak, ekonomik değeri kalmamış araç ve gereçleri satmak, İSKİ'nin hizmetleriyle ilgili tesisleri doğrudan doğruya yahut diğer kamu veya özel kuruluşlarla ortak olarak kurmak ve işletmek, bu maksatla kurulmuş veya kurulmakta olan tesislere iştirak etmek,
- Kuruluş amacına dönük çalışmaların gerekli kılması halinde her türlü taşınmaz malı kamulaştırmak veya üzerinde kullanma hakları tesis etmek.

4.1.3. Yapısı

Su ve kanalizasyon idarelerinin yapısı görev ve yetkilerde de belirtildiği gibi ayrı bir mevzuat bulunmadığından, 2560 sayılı İSKİ kanununda genel hatlarıyla çizilmiştir. İdare yönetim organları arasında; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Denetçi ve Genel Müdürlük sayılmıştır. Yönetim şemasında Genel müdür yardımcısı, Teftiş ve Kontrol Kurulu Başkanı, Daire Başkanlığı ve 1 inci Hukuk Müşaviri kadrolarına yer verilmiştir. Su ve kanalizasyon idarelerinin organizasyon yapısında yer alan unvanlar, norm kadro yönetmeliği Belediye Bağlı Kuruluşları Norm Kadro Standartları Cetveli E grubu standartlarına göre nüfusları oranında oluşturulan

personel sayısı ile organizasyon yapısı oluşmaktadır (Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, 2007).

Büyükşehir bağlı kuruluşu olarak faaliyet gösteren ayrı bütçe ve kamu tüzel kişiliği bulunan su ve kanalizasyon idareleri için ortak bir yapı tasarlanmamıştır. İSKİ temelli oluşturulan bu yapı ile birlikte her su ve kanalizasyon idaresinin misyon, vizyon ve temel değerlerine uygun olarak kendine haiz, faaliyetlerine uygun daire başkanlığı ve şube müdürlükleri farklı isim ve şekillerde tasarlanmıştır. Örneğin, su ve kanalizasyon idarelerinin internet sitelerinde yayınlanan yönetim şemaları incelenirse; Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSU, 1995) organizasyon şemasında su ve kanal hizmetleri genel müdür yardımcılığı makamına bağlanarak İşletmeler Daire Başkanlığı adı altında İşletmeler Koordinasyon Şube Müdürlüğü ile İçmesuyu ve Kanalizasyon Şube Müdürlüğüne bağlı ilçe şube müdürlükleri konumlandırılmıştır. Muğla Su ve Kanalizasyon İdaresi (MUSKİ, 2018) ise genel müdür yardımcısına bağlanan kanalizasyon ve atıksu arıtma dairesi ile içme suyu dairesi başkanlığı altında yapılan şube müdürlükleri üç bölgeye ayrılmıştır. Yine İSU' da genel müdür yardımcılığı makamına bağlı olarak tasarlanan mali hizmetler ve strateji geliştirme dairesi başkanlığı aynı organizasyon yapısında yer almıştır. Bazı su ve kanalizasyon idarelerinde strateji geliştirme dairesi oluşturulurken, mali hizmetler dairesi başkanlığı organizasyon yapısına dahil edilmemişken bazısında sadece mali hizmetler dairesi başkanlığı tek yönlü olarak tercih edilmiştir. 6360 sayılı yasa ile kurulan su ve kanalizasyon idarelerinden olan Muğla Su ve Kanalizasyon İdaresi (MUSKİ), Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi (BUSKİ, 2014) ya da Denizli Su ve Kanalizasyon İdaresi (DESKİ) sadece strateji geliştirme dairesi başkanlığını yapılanmasına dahil ederken İSU gibi Şanlıurfa Su ve Kanalizasyon İdaresi (ŞUSKİ, 2019) ve benzeri idareler mali hizmetler dairesi ile strateji geliştirme dairesi başkanlığının aynı anda faaliyet göstermesini tercih etmişlerdir.

4.2. Stratejik Planlama ve İç Kontrol Sistemi

Stratejik planlama süreci önceki bölümlerde bahsedildiği üzere kamu idarelerinin beş yıllık bir dönem için misyon ve vizyonu ile başlayarak amaç ve hedeflerini, kaynak planlamasının yapıldığı süreçtir. Fakat stratejik planların uygulanabilirliği ve işlevselliğinin sağlanması açısından hazırlık, uygulama ve raporlama süreçlerinin iyi kurgulanması gerekmektedir. Stratejik planlara yeterince önem verilmemesi, katılımcılığın olmaması, hazırlık sürecinin iyi analiz edilmemesi, üst yönetici veya idarecilerin destek vermemesi gibi nedenler planlamanın etkin yapılmamasına neden olmaktadır. Bütçe ve performans yönetiminin de stratejik planlamaya dayalı olması nedeniyle iyi oluşturulmamış planlama süreci beş yıllık kaynak dağılımı ve uygulamalarını da zorlaştırmaktadır (Songür, 2015). Stratejik planlama süreci pilot uygulamaların ardından 2006 yılında kamu idareleri için zorunlu kılınmıştır. Bu alandaki on yılı aşkın bir sürede stratejik planlama en azından kavramsal olarak kamu idarelerinde bir karşılık bulmaktadır. Stratejik planlama sürecinin işlevselliğini artırmak amacıyla Kamu idareleri için stratejik planlama kılavuzu çıkarılmış ve ihtiyaçları karşılaması adına güncelleştirmeler yapılarak 2018 yılında 3. versiyonunun hazırlanmasıyla kamu idarelerinin kullanımına sunulmuştur (Coşkun & Pank Yıldırım, 2018).

Kamu idarelerinin bütününe yönelik olarak hazırlanan rehber ve kılavuzlar, merkezi idareden ayrı bir yapısı olan görev ve sorumluluklarını ilk elden yürüten belediyelerin ihtiyacına tam anlamıyla karşılık vermemiştir. Buna istinaden 2018 yılında belediyeler için stratejik planlama kılavuzu yayınlanmıştır.

Kentlerin hızlı gelişimi vatandaşların hizmet alanındaki beklenti ve taleplerini çeşitlendirerek değişime uğratmıştır. Süreç yöneticileri ve karar vericiler yerelde gerçekleşen söz konusu talepleri karşılaşama ve hizmetlerin etkin, koordineli, kaliteli, az kaynakla daha verimli yönetilmesini sağlamak amacıyla adımlar atma yoluna gitmiştir. Bu amaçla yürürlüğe giren 6360 sayılı yasa ile yeniden belirlenen kırsal ve kent alanlarının tamamından sorumlu büyükşehir belediye yönetimi ile buna

bağlı olarak kurulan su ve kanalizasyon idareleri oluşturulmuştur. Şehir genelinde alt yapı sisteminin oluşturulması açısından içme suyu, atıksu ve yağmursuyu hizmetlerinin planlı ve ölçülü bir şekilde gerçekleşmesi için kurulan idareler daha önce sadece şehir merkezinde hizmette bulunmuşlardır. Ancak 6360 sayılı yasa ile birlikte il mülki sınırları içerisinde bulunan kırsal alanı da kapsayacak şekilde hizmet sunulması gerekliliği maliyet yoğun faaliyet gösteren bu idareler pek çok açıdan zorlukla karşılaşmıştır (Alıcı, 2017).

6360 sayılı yasa ile kurulan ve bu çalışmanın temelini oluşturan su ve kanalizasyon idareleri 2015-2019 yıllarını kapsayan ilk stratejik planlarını hazırlamışlardır. Hazırlanan bu stratejik planlar yeni kurulmuş olmanın yoğunluğu ve organizasyon yapısının tam oluşturulamaması nedeniyle zor bir dönemde hazırlanmıştır. İç paydaşların beklentilerini ölçmek ve kurumsal kapasiteyi analiz ederek imkanları belirlemek yeni kurulmuş yapılarda zor bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Devam edilecek bölümlerde detaylıca anlatılacağı üzere su ve kanalizasyon idareleri mevcut stratejik planlarını iç kontrol sistemi ile entegre edecek yapıyı tam anlamıyla oluşturamamışlardır.

Stratejik planlamanın etkinliği iç kontrol sisteminin kurulmasıyla ve başarısıyla paralel olarak sağlanmaktadır. İç kontrol sisteminin 78 genel şartının analizi yapıldığında aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere genel şartların sağlanması stratejik plana direkt olarak yansımaktadır.

Tablo 4.1:İç Kontrol Sistemi Bileşen ve Standartları

Bileşen Adı	Standart	Sayı
Kontrol Ortamı Bileşenleri	Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük	6
	Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler	7
	Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı	8
	Standart: 4. Yetki Devri	5
Risk Değerlendirme Bileşenleri	Standart: 5. Planlama ve Programlama	6
	Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	3
Kontrol Faaliyetleri Bileşenleri	Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri	4

	Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	3
	Standart: 9. Görevler ayrılığı	2
	Standart: 10. Hiyerarşik kontroller	2
	Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği	3
	Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri	3
Bilgi Ve İletişim Bileşenleri	Standart: 13. Bilgi ve iletişim	7
	Standart: 14. Raporlama	4
	Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi	6
	Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	3
İzleme Standartları	Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi	4
	Standart: 18. İç denetim	2
Genel Toplam		78

Kaynak: (İç Kontrol Standartları Genel Tebliği, 2007).

İç kontrol sisteminin standart ve genel şartları yukarıda yer alan tabloda verilmiştir. Etik değerler ve dürüstlük standardından başlayarak misyon, vizyon, organizasyon yapısı, görevler ayrılığı gibi kavramlar iç kontrol sisteminin temel standartlarıdır. Fonksiyonel bir stratejik yönetimden kasıt kurumsal yapıyı oluşturmak, riskler ve planlama ile desteklemek, kontrol faaliyetleri ile önlemler almak, bilgi ve iletişim kaynakları oluşturmak ve izlemektir. Bu durumda standartları tam anlamıyla uygulanan bir iç kontrol sistemi görüldüğü üzere stratejik yönetimin olmazsa olmazıdır.

Tablo 4.2: Risk Değerlendirme Bileşeni Genel Şartlar

İç kontrol Standardı	İç Kontrol Genel Şart
Standart: 5. Planlama ve Programlama	5.1. İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.
Standart: 5. Planlama ve Programlama	5.2. İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.
Standart: 5. Planlama ve Programlama	5.3. İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

Standart: 5. Planlama ve Programlama	5.4. Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.
Standart: 5. Planlama ve Programlama	5.5. Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.
Standart: 5. Planlama ve Programlama	5.6. İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.
Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	6.1. İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.
Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	6.2. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.
Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	6.3. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.

Kaynak: (İç Kontrol Standartları Genel Tebliği, 2007).

Tabloda İç Kontrol Standartları Genel Tebliğinde Risk Değerlendirme Bileşeninde yer alan genel şartlar verilmiştir. Planlama ve programlama ile risklerin değerlendirilmesi standardına sahip bu bileşende genel şartlar stratejik yönetimin sağlanmasına yönelik uygulamalar içermektedir. Bu şartların sağlanması stratejik planlama sürecini etkinleştirecek ve aynı anda iç kontrol sisteminin makul güvence sağlama misyonunu da gerçekleştirmiş olacaktır.

11 Aralık 2018 tarihinde Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile Avrupa Birliği'nin beraber yürüttüğü çalışma sonucunda rapor hazırlanmıştır. Hazırlanan "Mahalli İdarelerde Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Uluslararası Standartlara Uyumlu Olarak Güçlendirilmesine Yönelik İhtiyaç Analizi ve Aksiyon Dokümanı Hazırlanması İçin Teknik Yardım Durum Tespit Raporu" adlı çalışma ile yerel yönetimlerin iç kontrol sistemine ilişkin bulgular belirlenmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde Mahalli İdarelerde risk değerlendirilmesinin yapılmadığı, genel şartlara uygunluk konusunda idarelerin makul güvence sağlayacak tedbirleri uygulamadığı gözlemlenmiştir. Ayrıca ilgili raporda iç denetim mekanizmasının stratejik planlama

ve iç kontrol sistemi arasında köprü görevi gördüğü fakat iç denetçi atamalarının yapılmadığı belirtilmiştir.

4.2.1. Mevcut Durum Tespiti

Stratejik planlama, iç kontrol sistemi ve risk yönetiminin bir arada uygulanması gereken yapılar olduğu önceki bölümlerde belirtilmiştir. Birbirleriyle ilişkili bu yapılar kurumsal anlamda bütüncül bir sistemin parçalarını oluşturmakta ve ancak beraber uygulandıklarında etkili olabilmektedirler.

Stratejik planlar yasal bir yükümlülük olarak değil bir yönetim aracı olarak görülüp, sahiplenildiği takdirde başarılı bir şekilde uygulanabilecek bir yapıdır. Yeni dönem rehberleri ve mevzuatında altı aylık ve yıllık raporlamaların zorunluluk haline gelmesi planların iyi kurgulanmış ve izlenebilir olması gerekliliğini ortaya koymuştur (Coşkun & Pank Yıldırım, 2018).

Aşağıda yer alan tabloda üç farklı su ve kanalizasyon idaresinin stratejik plan, iç kontrol, iç denetim ve risk yapıları incelenmiştir. İnceleme sistematik olarak stratejik plan yapısını esas almıştır. İncelemesi yapılan idareler TR2 ve TR4 bölgelerinden seçilmiş olup, A ve B olarak adlandırılan idareler 6360 sayılı yasa ile 2014 yılında kurulmuş, C olarak adlandırılan idare ise 6360 sayılı yasa öncesi kurulmuştur. İdarelerin A, B ve C olarak isim vermeden incelenmesindeki amaç idareleri karşılaştırmak değil sistem üzerinde tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktır.

İncelemede idarelerin aynı dönemleri kapsayan:

- Stratejik Plan,
- İç Kontrol Eylem Planı
- Risk Yönetim Belgesi (Varsa)
- Performans Programı
- Faaliyet Raporu

esas alınarak değerlendirmelerde bulunulmuştur. Stratejik yönetim döngüsünün işlerliğinin yapının iç kontrol sistemi ve risk yönetim yapısının kurulmasıyla sağlanacağı bu çalışmada esas olarak vurgulanmıştır.

Tablo 4.3: Su ve Kanal İdareleri Stratejik Yönetim Unsurlarına Uyumu

Unsurlar	A İdaresi	B İdaresi	C İdaresi
Durum analizi	✓	✓	✓
İç ve dış katılımcılığın sağlanması	✓	✓	✓
Misyon	✓	✓	✓
Vizyon	✓	✓	✓
Temel Değerler	✓	✓	✓
Amaç/ Amaçlar	✓	✓	✓
Hedef/ Hedef	✓	✓	✓
Faaliyet/Projeler	✓	✓	✓
Performans Göstergeleri	✓	✓	✓
Stratejiler	Yok	✓	✓
Tahmini Maliyet Tablosu	✓	✓	✓
Hedef Riskleri ve Kontrol Faaliyetleri	Yok	Yok	✓
Stratejik Plan-Faaliyet Raporu İlişkisi	Kurulmamış	Kurulmamış	✓
İç Denetçi	Yok	Yok	✓
İç Kontrol Eylem Planı	✓	✓	✓

Kaynak: Songür,N.(2009).Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehberi Çalışmasından derlenerek hazırlanmıştır.

Çalışmada görüldüğü üzere tüm idareler stratejik planlarında zorunlu olarak belirtilen hususların büyük bölümlerini sağlamışlardır. A ve B idareleri kurumsal risk yönetim sistemlerini kurmamış olup, iç kontrol eylem planlarında söz konusu süreçle ilgili çalışmaların devam ettiğini belirtmişlerdir. Ayrıca her iki idarede de iç denetçi ataması yapılmamıştır. C idaresine bakıldığında iç denetim ve risk yapısını da oluşturmuş olduğu stratejik amaç ve hedeflerinin somut olarak ulaşmak istediği noktaya yönelik olduğu belirlenmiştir. C kurumunun faaliyet raporu ve performans programında stratejik planında belirlediği göstergelere bağlı kalarak performans izlemesi yaptığı görülmüştür.

Tablo 4.4: A,B,C İdarelerinin Performans Göstergelerinin Stratejik Plana Uyumu

İdare	2015	2016	2017	2018
A	X	X	X	X
B	X	X	X	X
C	✓	✓	✓	✓

Stratejik yönetimde en önemli hususlardan olan izleme fonksiyonu her yıl faaliyet raporlarıyla sağlanmakta ve raporlanmaktadır. A ve B idarelerinin stratejik planlarının yıllar itibariyle gelişiminde her yıl farklı performans hedefi ve performans göstergesi belirledikleri görülmüştür. Yıllar itibariyle karşılaştırma imkanı hedef ve göstergelerin yıllık dilimlerle izlenmesiyle sağlanabilecektir. Bu kapsamda ilgili idarelerin stratejik yönetim yapısı izleme ve değerlendirme imkanı vermemektedir.

Yapılan değerlendirmelere göre iç kontrol sisteminin stratejik planlamanın hazırlık, uygulama ve raporlama süreci ile ilişkisi irdelenmiştir. Sonuçlarına bakıldığında seçilen idarelerden ikisinin (A ve B idaresi) iç kontrol eylem planının yeterince uygun hazırlanmadığı ve risk yönetim sistemine ilişkin bir çalışmalarının bulunmadığı gözlemlenmiştir. Stratejik planlama yıllık dilimler itibari ile izlenmesinde bu idarelerin sistemleşmiş bir yapısı bulunmamaktadır.

4.3. Stratejik Yönetim Kapsamında Karşılaşılan Sorunlar

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın 2018 yılında yayınladığı Belediyeler için Stratejik Planlama Rehberinde stratejik planda yer alması gereken unsurlar belirtilmiştir. Bunlar; durum analizi içerisinde; faaliyet alanlarının belirlenmesi, paydaş analizi, kurum içi analiz, pestle (çevre) analizi, gzft analizi ile tespitler ve ihtiyaçların belirlenmesi olarak yer almaktadır. Kurumsallaşmanın temelini oluşturan misyon, vizyon ve temel değerlerin belirlenmesi ile devam eden stratejik planlama süreci amaç, hedef, performans göstergeleri ile faaliyet ve projelerden oluşmaktadır. Bunun yanında belirlenen stratejik hedeflere ilişkin riskler

belirlenmeli ve kontrol faaliyetleri yürütülmelidir (Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi, 2019).

İç kontrol sistemi üst yönetim sorumluluğunda idarenin tüm çalışanlarını kapsamaktadır. Üst yönetim bu yetkisini iç denetçiler ve mali hizmetler birimi aracılığıyla kullanır. Sistemin etkinliğinde karşılaşılan zorluklara bakıldığında 2003 yılından itibaren mevzuat alt yapısı oluşturulmuş iç kontrol sisteminin kendisine ve kavramlarına ilişkin farkındalığın oluşmadığı gözlemlenmiştir. Yapılan birebir görüşmeler ve literatür incelemesi neticesinde sistematik olarak stratejik yönetime ilişkin sorun ve zorluklar aşağıda sıralanmıştır:

4.3.1. Üst yönetimin sistemi sahiplenmemesi:

İç kontrol mevzuatında iç kontrol sisteminin sorumluluğu direkt olarak üst yöneticiye verilmiştir. “Üst yönetici iç kontrol sistemini yılda en az bir defa değerlendirmelidir” denilmekte ve iç kontrolün oluşturulması, uygulanması ve izlenmesinde en temel sorumlu yapmaktadır. Ayrıca stratejik planlama rehberinde de benzer olarak stratejik planların izlenmesinden üst yönetici sorumlu tutulmuştur. Bütün bunların ışığında üst yöneticilerin çalışmalara aktif katılımı idare personelini de teşvik edecek ve sorumluluk bilincinin artmasına katkı sağlayacaktır.

4.3.2. İç kontrol sisteminin personel tarafından önemsenmemesi:

Sistemin etkinliğini azaltan en önemli hususların personelin iç kontrol sisteminin önemini kavrayamaması, çalışmalara yeterince katkı sağlamaması, sistemi ek bir iş yükü olarak görmesi olduğu tespit edilmiştir. Bu noktada odak toplantılar ve çalışmanın önemini gösterecek nitelikte uygulamalar geliştirilerek personelin süreci sahiplenmesi ve farkındalığının artırılması sağlanmalıdır. Ayrıca çalışma ekibi olarak seçilen kişilerin ana faaliyet alanlarında görev almış ve idareyi tanıyan kişilerden seçilmesi ve bu kişilerin idarede yer alan diğer personele örnek olacak şekilde çalışma yapması sağlanmalıdır.

4.3.3. İç denetim mekanizması:

5018 sayılı kanununun 63. Maddesinde iç denetim sistemi (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003); “ İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” hükmü yer almıştır. İç denetim sistemi, iç kontrol sürecinin mali hizmetler birimleri ile beraber bir parçasını oluşturmaktadır. Fakat su kanal idarelerinin yapısına bakıldığında birçoğunda hala iç denetçi atamasının yapılmadığı görülmüştür. İç denetçiler modern yönetim anlayışına uygun olarak idare faaliyetlerinin etkinliğini artıracak yol ve yöntem göstermekte danışma ve önleyici niteliğe haiz olarak iç denetim raporlarını her yıl idareye sunmaktadır. İç denetçilerin bu görevlerini yapmasında iç kontrol sistemi önemli bir araç olmaktadır.

4.3.4. İç kontrol mevzuatı:

İç kontrol sistemi 31/12/2005 tarihli İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte mali kontrol ile birlikte düzenlenmiştir. Esasa bakıldığında iç kontrol mali kontrolü de kapsayan bir yapı niteliğindedir. Fakat mali kontrol süreçleri bir takım harcama usulleri, parasal sınırlar, ihale, ön ödeme gibi finansal nitelikte düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu kapsamda mali kontrol ve iç kontrol mevzuatının ayrı olarak düzenlenmesi iki sisteminde daha etkin olmasını sağlayacağı düşünülmektedir (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005).

4.3.5. Risk Değerlendirmesi:

İç kontrol sisteminde ikinci bileşen olan risk değerlendirme bileşeni iki standarttan oluşmaktadır. İlk standart planlama ve programlama ikinci standart ise risk değerlendirmesidir. Bu iki standarda yönelik toplamda 9 genel şart bulunmaktadır. İç

kontrol sistemi ve stratejik yönetimin temel etkinlik aracı ve kontrol aracı olan risk değerlendirmesine yönelik genel şart sayısı kurumsal risk yönetim yapısını oluşturacak şekilde yeniden tasarlanmalıdır. Ayrıca risk yönetim yapısı bir model dahilinde iyice tasarlanmış ve idareden idareye değişmeyecek şekilde mevzuat altyapısı da hazırlanarak idarelere bildirilmelidir. Risk yönetim yapısı kavramları ve uygulama yöntemlerinin açık olmadığı ile karşılaşılmıştır. Risk sürecinin her aşaması iyi tanımlanarak kamu idarelerinde ortak bir risk modeli uygulanması sağlanmalıdır.

4.3.6. Kamu İç Kontrol Rehberi Güncellenmesi:

COSO tarafından 2004 yılında yayınlanan “Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçevesi (Enterprise Risk Management-Integrated Framework) 2017 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması” (Enterprise Risk Management-Aligning Risk with Strategy and Performance) çerçevesi olarak revize edilmiştir (Güler & Arkın, 2018). Kurumsal risk yönetimi odağında idarelerin amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda meydana gelebilecek risk ve fırsatların etkin ve etkili bir şekilde yönetilmesini destekleyecek 5 adet bileşen ve bu bileşenlere ait 20 adet unsur belirlenmiştir. Yeni çerçeveye göre risk yönetim diyagramı oluşturulmuştur. Risk yönetimi, stratejik plandan bağımsız değerlendirilmemesi gerekliliği vurgulanmıştır. Risk odaklı yönetim anlayışı stratejik ve mevcut yönetim araçlarına entegre olarak sürecin yürütülmelidir (İlgar & Erdoğan, 2018). Yaşanan gelişmeler ve hızlı değişim ile birlikte 2014 yılında yayınlanan Kamu İç Kontrol Rehberi'nin yeni çerçeveye uygun olarak güncellenmesi gerekliliği görülmektedir. Kurumsal risk yönetimine odaklanan yönetim anlayışının takip edilerek iç kontrol rehberinin bu çerçevede genişletilmesi ve kurumlara entegre edilmesi hususunda yol gösterici olması gerekmektedir.

4.3.7. Yazılım:

İç kontrol sisteminin oluşturulması aşamasından başlayarak sistemin değerlendirilmesine kadar geçen sürecin ortak bir yazılım aracılığıyla takip edilmesi ve raporlanması gerekmektedir. Bu kapsamda özellikle merkezi idarelerde ortak olarak kullanılan muhasebe yazılımı (saysis) gibi iç kontrol için de bir yazılım

geliştirilerek idarelerin kullanımına sunulmalıdır. Böylece eş anlı bir şekilde tüm idareler kavram birliği sağlayacak sistemin tek elden ve ülkenin her yerinde nasıl uygulandığı, eksiklikleri tespit edilebilecek ve idarelere kolaylık sağlayacaktır.

4.4. Stratejik Yönetim Kapsamında Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri

4.4.1. Stratejik Hedef Kartı

Önceki bölümlerde bahsedildiği gibi idarelerin değerlendirmeleri ele alındığında iç kontrol sisteminin sistematik olarak stratejik yönetime dahil edilmesi ve bir bütün olarak yönetilmesi gerektiği düşünülmektedir. İç kontrol sistemi genel olarak kurumun yönetsel tüm süreçlerini tasarlama, iyileştirme ve izleme üzerine kuruludur. Stratejik yönetimde orta ve uzun vadeli amaçların belirlenmesi ancak iyi tasarlanmış ve stratejik yönetime dahil edilmiş bir iç kontrol sistemi ile mümkün olmaktadır. Kendini iyi tanımayan kurumsal kimliğini tüm süreçlerine harmanlayamamış idareler beş yıllık hedeflerini belirlerken gerçeklikten uzak ve soyut hedefler seçmektedirler. Kurum çalışmalarına baktığımızda su kanal idarelerinin büyük kısmı bir sonuca yönelik hedef belirlemekten çok soyut anlamda amaç tanımına uygun hedefler belirlemişler ve faaliyet raporlarında hedeflerinin gerçekleşme sonuçlarıyla ilgili herhangi bir veri ortaya koyamamışlardır.

Etkin bir iç kontrol sistemi bileşen dizilimlerinde görüldüğü üzere kontrol ortamı yani kurumsallaşma mekanizmasından başlayarak riskler, kontrol faaliyetleri, yatay ve dikey bilgi akışı ve izlemeden oluşmaktadır. Sistemin işlerliği stratejik yönetim olgusuna her anında bir yönetim aracı olarak destek vermesiyle olur. Bilindiği üzere 2015- 2019 yıllarında ilk stratejik planlarını yapan su kanal idareleri ikinci stratejik planlarında iç kontrol sistemini stratejik yönetimin bir parçası olarak kabul etmeleri halinde daha etkin bir yapıya kavuşacakları tarafımızca düşünülmektedir.

Tablo 4.5: Model örnek kartı

Stratejik Yapı (5 Yıl)	Stratejik Plan Dönemi		
	Stratejik Amaç		
	Stratejik Hedef		
Performans Esaslılık (Yıl)	Performans Hedefi		
	Bütçe		
Faaliyet Sonuçları (Yıl)	Gösterge Değerlendirme	Gösterge Tahmini	Gerçekleşme
Risk Yönetim Sistemi (Yıl)	Stratejik Hedef Riski		
	Sorumlu		
	Kontrol Faaliyeti		

Tabloda görüldüğü üzere stratejik hedef kartları, stratejik amaç, hedef, yıllık performans hedefi ve kaynak dağılımı ile hedefin gerçekleşme durumunu ölçen göstergelerden meydana gelmektedir.

Beş yıllık hazırlanacak ikinci stratejik plan döneminde (2020-2024) stratejik amaç ve hedeflerini iyi belirleyebilmiş idarelerin her yıl mevcut durumunu ölçerek dönemsel karşılaştırma imkanına sahip olacağı düşünülmektedir. Etkin, ekonomik ve verimli bir süreç devamlılığı için yıllık olarak oluşturulan performans hedefinin sayısal verilerle desteklenerek ölçülebilir, gözlemlenebilir seçilmesi stratejik amaca ulaşma yolunda temel yapı taşı olarak görülmektedir. İyi belirlenmiş olan her bir hedefe odaklı maliyet analizi gerçekleştirildiğinde ise etkin bir kaynak dağılımı yapılabileceği,

bütçenin hedef odaklı hazırlanarak kamu kaynaklarının israfı yahut gereksiz kullanımını azaltabileceği, zaman kaybından arınarak hizmet odaklı çalışma anlayışına yeni bir soluk getirebileceği öngörülmektedir.

Orta ve uzun vadeli hedeflerin yıllık performans hedefleri ile yıl düzeyinde takip edildiği stratejik hedeflere ulaşmada engel teşkil edeceği düşünülen risklerin hedef kartında görüldüğü üzere eş anlı olarak takip edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Şöyle ki; bu yapının bütüncül olarak uygulanması, uygulayıcıların hedeflerine ilişkin farkındalıklarının artması ve risk yönetim yapısının güçlendirilerek hedeflere ulaşma yolunda bilinçli bir takip yeteneği verecektir.

Her bir stratejik hedefin yıllık düzeyde takibi yapılmış olacak, hedefe yaklaşım durumu anlık olarak tespit edilecek ve risk matrislerinin dahil edilmesi ile de öngörülebilir bir yaklaşım sağlayacaktır. İdarelerin yapısı incelendiğinde idarelerin büyük kısmında yıllık faaliyet raporlarının stratejik hedefin ölçümüne olanak vermediği görülmüştür. Öncelikle sonuç odaklı hedefler belirlenmediği, belirlenmiş hedeflerden ziyade farklı nitelikteki hedefler için göstergeler ve sonuçları ölçüldüğü görülmüştür.

Örnek tabloda bahsedilen modelin uygulanmasıyla idareler her yıl stratejik hedeflerine olan ulaşma düzeylerine görebilecek, yıllık uygulama sonuçlarını ölçebilecek, risk başlığının eklenmesiyle de uygulama sonuçlanmadan anlık olarak risklerini görecek, bertarafına veya fırsata çevirme olanağına sahip olacaklardır.

4.4.2. Anket Uygulama Örneği

İç kontrol sistemi ve stratejik planlama konusunda idarelerin süreç öz değerlendirme faaliyetine önem vermeleri gerekmektedir. Öz değerlendirme sistematik olarak oluşturulmuş yapının idarelerin iç personeli ile değerlendirilmesi, bir nevi gözden geçirilmesi olarak söylenebilir. Öz değerlendirmede uygulamalar esneklik

gösterebilmekte ve idareden idareye değişik şekilde yürütülmektedir. Uygulamalarda önem arz eden unsurlar; öz değerlendirme sürecinin iyi planlanması, üst yönetim tarafından benimsenmesi, ekiplerin uygun kişilerden seçilerek sürecin yapıya uygun olarak yürütülmesidir (Keskin, 2006).

İç kontrol ve stratejik planlama faaliyetlerinin koordinasyonu ile görevli Strateji Geliştirme Birimleri bu faaliyetlerin etkililiğini ölçme ve değerlendirme aşamasında farklı uygulamalar geliştirebilirler. Su ve kanal idarelerini temel alan bu çalışmada söz konusu öz değerlendirme sürecinde mevcut durum analizi, soru veya eksikler ile iyileştirmeye açık alanların tespitinde aşağıda yer alan anket sorularından yararlanabilecekleri düşünülmektedir.

Tablo 4.6: Anket Uygulama Örneği

A. Aşağıda yer alan sorularda İç Kontrol Sistemine ilişkin genel ve kurum olarak değerlendirmeler yer almaktadır.		
Sıra	ALAN	SORU
1	İç kontrol sistemi	İç kontrol sistemine ilişkin kavramlar hakkında bilgi sahibiyim.
2	İç kontrol sistemi	İç kontrol mevzuatı kolay ve anlaşılabilir.
3	İç kontrol sistemi	Etkin bir iç kontrol sistemi kurum faaliyetlerinde başarıyı artırır.
4	İç kontrol ve iç denetim	İç denetim mekanizması iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaktadır.
5	İç kontrol ve iç denetim	İç kontrol sistemi yılda en az bir kere değerlendirilmektedir .
6	İç kontrol sistemi	Üst yönetim iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinde etkindir.
7	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda, iç kontrol eylem planı katılımcı yöntemlerle hazırlanmıştır.
8	İç kontrol sistemi	İç kontrol sisteminin oluşturulmasında görüş ve önerilerim dikkate alınmıştır.
9	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda İç kontrol sistemi etkin bir şekilde takip edilmektedir.
10	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda İç kontrol sisteminin etkinliği kurum faaliyetlerine yansımaktadır.

11	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda iç kontrol sistemine ilişkin farkındalık yüksektir.
12	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda İç kontrol sistemine ilişkin faaliyetler tüm personelce desteklenmektedir.
13	İç kontrol sistemi	İç kontrol sistemi kurumumuzda bir yönetim modeli olarak uygulanmaktadır.
14	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda İç kontrol sistemi yazılım aracılığı ile takip edilmektedir.
15	İç kontrol sistemi	Kurumumuzda iç kontrol sistemi ile ilgili verilen eğitimler yeterlidir.

B. Aşağıda yer alan sorularda İç Kontrol Sistemi ve Stratejik Yönetim modeli kapsamında sorular mevcuttur.

16	Stratejik Yönetim	Stratejik Yönetim anlayışı kamu yönetim sistemine uygundur.
17	Stratejik Yönetim	Stratejik Yönetim mevzuatı kolay ve anlaşılabilir.
18	Stratejik Plan ve Risk	Kurumumuzda stratejik planlama ile ilgili verilen eğitimler yeterlidir.
19	Stratejik Plan	Bağlı bulunduğum birimin stratejik hedeflerini ve bu hedeflere ilişkin risklerini biliyorum.
20	Stratejik Plan ve Risk	Kurumumuzda yöneticiler hedeflerin belirlenmesi ve izlenmesinde öncülük etmektedir.
21	Stratejik Plan ve Risk	Kurumumuzda hedef ve risklerle ilgili periyodik olarak toplantılar yapılmaktadır.
22	Stratejik Plan ve Risk	İç kontrol sisteminin başarısı stratejik yönetim yapısının etkinliğini artıracaktır.
23	Stratejik Plan ve Risk	Kurumumuzda kurumsal risk yönetim mekanizması oluşturulmuş ve risk eylem planları hazırlanmıştır.
24	Stratejik Plan ve Risk	Kurumumuzda, Risk ve fırsatların tespiti aşamasında birimler koordineli olarak çalışmakta ve risk yönetimi eşgüdümlü olarak yürütülmektedir.
25	Stratejik Plan ve Risk	Kurumsal risk yönetim mekanizmasının işlerliği kurum faaliyetlerinin etkinliğini artırmaktadır.

Anket toplamda 25 sorudan oluşmaktadır. Sorular temelde iki yapıya olarak tasarlanmıştır. İlk bölümde iç kontrol sisteminin genel değerlendirmesine yönelik sorular mevcuttur. Anketin ikinci bölümünde ise stratejik plan sürecinin etkinliği ve iç

kontrol sisteminin stratejik yönetimle olan ilişkilerinin değerlendirilmesine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Anket sorularının tasarlanmasında amaç iç kontrol sisteminin genel sorunlarının tespiti ve söz konusu sistemin aktörlerinin beklenti düzeylerinin ölçülmesini sağlamaktır. Söz konusu soruların hazırlanmasında idareler ile yapılan görüşmeler ve çalıştaylardan elde edilen deneyimler ve uygulama örnekleri ile bu konuda yapılmış olan çalışmalardan yararlanılmıştır.

Anket sorularına bir ile beş arasında puanlamaya tabi olarak değerlendirme yapılmaktadır. Aşağıda yer alan tabloda görüldüğü üzere derecelendirmedeki rakamlar yüksekten başlayarak katılımcıların yanıtlarının değerlendirilmesini ölçmektedir.

Tablo 4.7: Anket Soruları Puanlama Ölçütü

Puan	Karşılık
5	Kesinlikle Katılıyorum
4	Katılıyorum
3	Kısmen Katılıyorum
2	Katılmıyorum
1	Kesinlikle Katılmıyorum

İç kontrol sisteminin İzleme Bileşeninde yer alan İç kontrolün değerlendirilmesi standardında “17.1. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.” Genel şartının sağlanması amacıyla anket yönteminin kullanılabilmesi düşünülmektedir. Böylelikle mevzuatta belirtilen husus yapılmış olacak ve iç kontrol sistemi ile eş anlı olarak yürütülmesi beklenen stratejik planlama süreci de tahlil ve değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

SONUÇ

Bu çalışma su ve kanalizasyon idareleri özelinde stratejik planlama sürecinin etkinliği ve iç kontrol sistemi ile risk yönetim yapısının stratejik planlamaya katkısının değerlendirilmesini esas almaktadır.

Avrupa Birliği (AB) müktesebatına uyum programı (2007-2013) kapsamında Mali Kontrol alanında; Sayıştay Kanunu çıkarılması, İç Kontrol Standartları Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi hazırlanması gibi yasal ve ikincil mevzuat düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Öngörülen düzenlemeler uyum sağlanması öngörülen AB Mevzuatı ile ilişkilendirilerek düzenlemenin hazırlanmasından sorumlu kurum belirlenerek takibi sağlanmıştır (T.C. Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2010). Söz konusu uyum programı ve dünyadaki değişim ve gelişime paralel olarak 2006 yılından itibaren Türkiye’de de planlamaya dayalı, hesap verilebilir, iç ve dış değişime cevap veren yönetim sistemi olan stratejik planlama bir araç olarak kullanılmaktadır (Sakin, 2018).

Stratejik planlamanın temel yapısı olan amaç ve hedeflerle yönetim, performans yönetimi gibi kavramlar yönetsel ve kurumsal kapasitenin en yüksek düzeyde kullanılması ile mümkün olabilmektedir (Genç, 2009). Üst yönetimin liderliğinde her düzeyde personelin iç paydaş olarak ve hizmet sunulacak kitlenin de dış paydaş olarak belirlenmesi istek ve beklentilerinin karşılanması stratejik planın planlama fonksiyonunun temel koşuludur.

Stratejik planlama her bir idare düzeyinde faaliyetlere yön vermekte ve planlamanın temelini oluşturmak adına adeta bir anayasa niteliğinde işleve sahiptir. Beş yıllık oluşturulan bu yapının devam eden yıllar için sürdürülebilir ve uygulamaya esas oluşturması için hazırlık sürecinin iyi planlanması ve diğer yönetim araçlarıyla desteklenmesi gerekmektedir. Planlama döneminin her bir aşamasında belirli mevzuat

ilkelerine tabi olan idareler bu hususlara uymanın yanı sıra kurumsal kültür, ekip ve liderlik anlayışı ile yönetsel süreçlerini iyileştirme gereksinimi duymaktadırlar.

Belediyeler için Stratejik Planlama Rehberinde “Hedefler, amaçların gerçekleştirilmesine yönelik öngörülen çıktı ve sonuçların tanımlanmış bir zaman dilimi içerisinde nitelik ve nicelik olarak ifadesidir. Hedeflerin miktar ve zaman cinsinden ifade edilebilir olması gerekmektedir.” denilmektedir. Somut olarak hedefleri belirlemek öncelikle mevcut durumun iyi analiz edilmesi ve gelecekle ilgili tahmin ve tespitlerin gerçekçi olmasına bağlıdır. Birbiriyle bağlı olarak yıllık performans programlarıyla uygulanan stratejik planların dönemsel olarak karşılaştırılması ve izlenebilir olması hedeflerin iyi belirlenmesi ile mümkün olabilmektedir (Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi, 2019).

Yapılan çalışmanın öncelikli amacı odağına risk yönetimini alarak oluşturulan iç kontrol sisteminin stratejik yönetimi işlevsel hale getirerek kurumsallaşmaya katkı sağlayacağıdır. Planlamaya dayanan, hedef-çıkıtı odaklı ve risk analizleri yapılan sürekli iyileştirmelerle kurgulanmış yönetim yapısı su ve kanalizasyon idarelerinin yürüttüğü kamu hizmetlerinin kalitesini artıracığı düşünülmektedir. Bu bağlamda öncelikle iç kontrol sistemi, bileşenleri ve sistemi oluşturulması aşamasında etkili olan faktörlere yer verilmiştir.

İdarenin tüm faaliyetlerini kapsayan iç kontrol sistemi amaç ve hedeflere ulaşma noktasında makul güvence sağlamaktadır. Meydana gelebilecek olumlu ya da olumsuz durumlar tespit edilerek gerekli görülecek kontrol faaliyetleri oluşturulmaktadır. Süreç içerisinde oluşan bilginin güvenilir ve doğru olarak aktarılması ile karar alma mekanizması etkilenecek kurum için optimal kararın alınması sağlanmaktadır. Bunun yanında gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi, sistemin işlerliğini ve kuruma olan katkısının değerlendirilmesi ile geliştirilmeye açık alanların tespiti için izlenmesi gereklidir. İç kontrol sistemi üst yönetim ve personelin sahiplenmesiyle etkin yürütülecek bütüncül ve dinamik bir yapıdır.

Kurumsal risk yönetimi ise idarelerin faaliyetlerini yürütürken karşı karşıya kalabileceği durumların tespit edilmesi ile başlayarak buna uygun kontrol faaliyetleri yürütülmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda çalışmada risk kavramı tanımlanmış olup, risk yönetim süreci ele alınmıştır. İç kontrol sisteminin bir unsuru olan risk değerlendirme bileşeni hızla değişen sosyokültürel, ekonomik, siyasal, teknolojik ve benzeri etkenler ile birlikte odağına risk yönetimini alan bir kontrol sistemine dönüşmesi kamu idareleri için vizyona ulaşma yolunda rehber niteliğinde olacaktır.

Birbirleriyle ilişkili olan bu yapılar kurumsal anlamda bütüncül bir sistemin parçalarını oluşturmakta ve ancak beraber uygulandıklarında etkili olabilmektedirler. Bu bağlamda TR2 ve TR4 bölgesinden üç su ve kanalizasyon idaresi seçilerek mevcut yapıları, hazırladıkları dokümanlar ve denetim raporları baz alınarak stratejik yönetim kapsamında stratejik plan, iç kontrol ve risk yönetimine dair yapılan çalışmalar analiz edilmiştir. Seçilen A ve B idaresi 6360 sayılı yasa ile kurularak ilk stratejik planlarını 2015-2019 yıllarını kapsayacak şekilde hazırlamışlardır. Stratejik planın etkili ve etkin olarak yürütülmesi için kurumun kendini ve paydaşlarını tanıması ile tüm faktörleri değerlendirmesi sonucu oluşturacağı stratejiler ile oluşturulmuş olması esastır. Ancak yeni kurulan idareler stratejik planlarını iç kontrol sistemi ile entegre edecek yapıyı tam anlamıyla oluşturamamışlardır. A ve B idaresi hedef risklerini belirlememiş ve buna uygun olarak kontrol faaliyetlerini oluşturamamışlardır. İdarenin hedef ve amaçlarına ulaşma yolunda karşılaşılabileceği risk ya da fırsatlarını belirlememiş olması idarenin etkin karar alma mekanizmasını devre dışı bırakılarak etkin kararlar alınmaması sonucu kötü yönetime sebebiyet verecektir. Kaynakların etkin kullanılmaması, vatandaş memnuniyetsizliği ve benzeri sonuçlar yaratabilecektir. Bunun yanında idarelerin iç denetçisi de bulunmamaktadır. İç denetçiler görev ve sorumluluğu gereği idarelerin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için çalışmaktadır. Sistemi değerlendirerek, kuruma rehberlik edecek iç denetçinin bulunmaması stratejik yönetimin işlerliğine ket vuran unsurlardandır. Yine incelenen A ve B idaresinde stratejik plan ile faaliyet raporunun ilişkisinin kurulmadığı görülmüştür. 5 yıllık bir dönem için hazırlanan stratejik planın yıllık raporlanması olan

faaliyet raporları stratejik planın ilerleme ve gerekleŒme lut olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu bu iliŒkinin kurulmamıŒ olması idarenin amaç ve hedeflerini gerekleŒtirme noktasından uzaklaŒtıęı anlamı taŒımaktadır. 6360 sayılı yasa öncesinde kurulmuŒ olan C idaresi ise iç kontrol sistemini oluŒturarak hedef risklerini belirlemiŒ ve buna uygun olarak kontrol faaliyeti oluŒturmuŒtur. Stratejik planlamanın gerektirdiği unsurları da içerisinde barındıran idare, faaliyet raporu ile stratejik plan iliŒkisini kurarak her yıl takibini gerekleŒtirmiŒtir. İç kontrol sistemi ile risk yönetimini stratejik plana entegre ederek eŒ anlı gerekleŒtirdięi uygulama stratejik yönetimi iŒlevsel hale getirmiŒtir. Böylece faaliyetlerini kiŒi odaklı olmaktan çıkararak sürekli geliŒen ve deęiŒimini takip eden, kendini ve çevresini tanıyarak risklerinin farkında olan aynı zamanda fırsatları da değerlendiren bir yönetim sistemi oluŒturmuŒtur.

Yapılan durum tespiti sonucu stratejik yönetim bir bütün olarak ele alınmıŒ olup, birebir grŒmeler ve literatür incelemesi neticesinde sistematik olarak birtakım sorunlar ile karŒılaŒıldıęı tespit edilmiŒtir. Mevcut eksiklikler de dikkate alınarak karŒılaŒılan sorunlara genel manada birtakım zm önerilerine dördüncü bölümde yer verilmiŒtir. İdarelerin sonuca yönelik hedef belirlemekten çok soyut anlamda amaç tanımına uygun hedefler belirlemiŒler ve faaliyet raporlarında hedeflerinin gerekleŒme sonuçlarıyla ilgili herhangi bir veri ortaya koymamıŒlardır. Buna istinaden model örnek kartı önerisini sunulmuŒtur. Uygulayıcıların hedeflerine iliŒkin farkındalıklarının artması ve risk yönetim yapısının güçlendirilerek hedeflere ulaŒma yolunda bilinçli bir takip yeteneği vereceği dŒnlmektedir. İç kontrol sistemi ve stratejik planlama konusunda idarelerin süreç öz değerlendirme faaliyetine önem vermeleri böylece çıkılan yolda vardıkları noktanın tespiti ile hedeflenen noktaya varmak için yapılması gereken alıŒmalara iliŒkin bilgi sağlayacağı dŒnlen bir anket uygulama rneği sunulmuŒtur.

alıŒmada görüleceği üzere risk yönetim sistemi ve iç kontrol mekanizmalarının etkisi stratejik planlama yapısına doğrudan katkı sağlamaktadır. Böylelikle idareler mevcut durumlarını ve stratejik planlama sürecinde hedefledikleri

noktaya olan mesafelerini görebilmektedirler. Hedef değerlendirme yapılması kurumsal risk yönetimi misyon ve vizyonun belirlenmesi ile oluşturulan stratejinin performans ile entegre edildiği takdirde performans gelişimi sağlayarak kurumsallaşmayı artıracakı anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- COSO. (2011). *Internal Control Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations Treadway Commission.
- Reding , K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2009). *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services* (2 b.). The IIA Research Foundation.
- Rittenberg, L., & Martens, F. (2012, Ocak). *Enterprise Risk Management-Understandingand Communicating Risk Appetite*. Erişim Tarihi: 2 Mart 2019, <https://www.coso.org/Documents/ERM-Understanding-and-Communicating-Risk-Appetite.pdf>
- Stewart, T. A. (2000). *Entellektüel Sermaye* (1 b.). (Çev. Nurettin Elhüseyni) Kontent Yayınları.
- Akçakanat, Ö. (2012). Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci. *Vizyoner Dergisi*, 4 (7), 30-31.
- Akgemci, T. (2007). *Stratejik Yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol & İç Denetim. *Dernek Yayını* (26), 17. Ankara: Muhasebat Kontrollüleri Derneği.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi* (72), 148.
- Aktan, C. C. (1999). *2000'li Yıllarda Yeni Yönetim Teknikleri 2 (Stratejik Yönetim)*. Simge Ofis Matbaacılık.
- Aktan, C. C. (2000). *Yönetimde Rönesans ve Kalite Devrimi*. Ankara: TOSYÖV.
- Aktan, C. C. (2003). *Değişim Çağında Yönetim*. İstanbul: Sistem Yayınları.
- Aktan, C, & Sakal, M. (2004). *Fayda-Maliyet Analizi*. Erişim tarihi: 01.02.2019, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/fayda/fayda-maliyet1.htm
- Akyüz, Ö. F. (2001). *Değişim Rüzgarlarında Stratejik İnsan Kaynakları Planlaması*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Albrechts , L. (2001). In Pursuit of New Approaches to Strategic Spatial Planning: A European Perspective. *International Planning Studies*, 6(3), 293-310.
- Alıcı, O. V. (2017, Ekim). Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Bütçe Gerçekleşmeleri Üzerinden İl Mülki Sınırı Kapsamında Hizmet Sunumunun Değerlendirilmesi: Meski Örneği. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10 (52), 1-11.

- Alikadioğulları, A. (2011). Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Isparta: T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altıntaş, A. M. (2018). *Bankacılıkta Risk ve Sermaye Yönetimi*.
- Apgar, D. (2006). *Risk Intelligence, Learning to Manage What We Don’t Know*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Aşçı, B. (2017). Olasılık Yönetimi: Senaryo Analizi. *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum*, 6 (17), 378-379.
- Aşgın, S. (2006). Ülkemizde Stratejik Planlama Kavramının Gelişmesi. *Türk İdare Dergisi*(451), 7-20.
- Balyemez, A. (2016, Aralık). Türkiye’de Özel Sektör Ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2-59.
- Baran , Ö. (2006, Temmuz 10). INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi. (Çev. Baran Özeren.) Ankara: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Baransel, A. (1979). *Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi*. İstanbul: Fatih Matbaası.
- Bayraktaroğlu, S., & Atay, E. (2016). *Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramsal, Stratejik ve Kültürel Temeller*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Belediye Kanunu. (2005).
- Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik. (2007). Mevzuat Bilgi Sistemi.
- Belediyeler İçin Stratejik Planlama Rehberi. (2019). T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.
- Bilgin, İ. G. (2008). *Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi*. Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Bircan, İ. (2002). Kamu Kesiminde Stratejik Yönetim Ve Vizyon. *Planlama Dergisi*(42. Yıl Özel Sayısı), 11-19.
- Bozkurt, C. (2010). Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. *Denetim Dergisi*, 17-30.
- Bryson, J. (1988). Strategic Planning: Big Wins and Small Wins. *Public Money and Management*, 8(3), 11-15.
- Bryson, J. M. (1995). *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.

- BUSKİ. (2014). Erişim Tarihi:03.02.2019, <http://www.buski.gov.tr/>
- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*(38), 14-15.
- COSO. (2004, Eylül). Enterprise Risk Management-Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2004b, Eylül). Enterprise Risk Management-Integrated Framework Application Techniques. 86.
- COSO. (2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance, Executive Summary*.
- Coşkun, B., & Pank Yıldırım, Ç. (2018, Aralık). Türkiye’de Stratejik Planlama: Son Dönem Gelişmelerin İncelenmesi. *Strategic Public Management Journal*, 8 (4), 1-16.
- Cömert Doyrangöl , N. (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonu*. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Cömert, N. (2015). *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çomaklı, Ş., Ekici, K. M., & Şahim, T. Z. (2007). *Geleceği Planlamada Stratejik Yönetim*. Ankara: A-C Yayınevi.
- Dabbaoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi* (82), 159-170.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (7), 167-188.
- Derici, O. (2013). *İç kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*. Ankara: Hilal Matbaacılık.
- Dinapoli, T. P. (2016, Mart). Standards for Internal Control in New York State Government. 12-15.
- Dinçer, Ö. (2004). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Dinçer, Ö. (2007). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası* (8b.). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Doğmuş, M. D. (2010). Avrupa Birliği’nde İç Denetim Sistemi. 11. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- DPT. (2000). *Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001-2005*. Erişim Tarihi: 12 Mart 2019, www.kalkinma.gov.tr

- Durna, U., & Eren, V. (2002). Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim. *Amme İdaresi Dergisi*, 35(1), 55-75.
- Eralp, İ., & Boztaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol*. Antalya: Ekad Yayınları.
- Erçetin, Ş. (2000). *Lider Sarmalında Vizyon*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Eren, E. (2000). *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası* (5 b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Eren, E. (2001). *Stratejik Yönetim*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Ders Kitapları.
- Eren, E. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Ergun, T. (2004). *Kamu Yönetimi- Kuram, Siyasa, Uygulama*. Ankara: TODAİE.
- Fayol, H. (1917). *Administration Industrielle et Générale*. (H. Dunod, & E. Pinat, Dü) Paris: Dunod.
- Genç, F. N. (2009). Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-6.
- Government Accounting Office. (1999). Standards for Internal Control in the Federal Government. 5. Washington DC: GAO.
- Grant, R. M. (2005). *Cases to Accompany Contemporary Strategy Analysis*. New York: J. Wilney&Sons.
- Güçlü, N. (2003). Stratejik Yönetim. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2(23), 63-64.
- Güler, A., & Arkin, A. K. (2018, Eylül/Aralık). COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış ve Bir Kurum Uygulaması. *Denetim* (18), 45-62.
- Güner, M. F. (2009). İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi* (157).
- Güner, S. (2005). Stratejik Yönetim Anlayışı ve Kamu Yönetimi. *Türk İdare Dergisi* (446), 67-69.
- Güneş, Ş. (2009, Ocak). Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye’de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Gürer, H. (2006). Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler. *Sayıştay Dergisi* (63), 88-91.
- Hergüner, B. (2019). *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar* (2 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Hertz, D. B., & Howard, T. (1984). *Risk Analysis and Its Applications*. Singapore: Wiley.
- Hillson, D. (2002). Extending The Risk Process To Manage Opportunites. *International Journal Of Project Management*, 20 (3), 236-238.
- HM Treasury. (2004, October). The Orange Book: Management of Risk-Principles and Concepts. United Kingdom (UK): HM Treasury.
- Hodgetts, R. M. (1997). *Yönetim: Teori, Süreç ve Uygulama*. (Çev. Canan Çetin & Esin. C. Mutlu) İstanbul: Der Yayınları.
- Hoyt, R. E., & Liebenberg, A. P. (2006, Temmuz 6). *The Value of Enterprise Risk Management: Evidence from the U.S. Insurance Industry*. Erişim Tarihi: 3 Şubat 2019, http://www.aria.org/meetings/2006papers/Hoyt_Liebenberg_ERM_070606.pdf
- İç Kontrol Standartları Genel Tebliği. (2007, Aralık 26) (26738).
- İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2005).
- İlgar, T., & Erdoğan, G. (2018). Kurumsal Risk Yönetimi Türk Kamu Yönetimine Nasıl Entegre Edilebilir? *Denetim*(18), 63-75.
- İlhan, M. M. (2008). Osmanlı Su Yollarının Sevk ve İdaresi. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 27(44), 42.
- INTOSAI. (2007). Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector. 25. Belgium.
- İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun. (1981, 11 23). *21(2560 Sayılı)*, 46.
- İSU. (1995). Erişim Tarihi: 03.03.2019, <https://www.isu.gov.tr/>
- Kadıoğlu, İ. A. (2009, Şubat). Kamu ve Özel Sektörde Stratejik Yönetim Anlayış ve Süreçlerinin Karşılaştırılması. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kamu İç Kontrol Rehberi. (2014, Şubat 7). (13), 1.0. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu. (2018). 3.0. T.C. Kalkınma Bakanlığı.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun. (2005, 12 22). Erişim Tarihi: 03.02.2019, [mevzuat.gov.tr: https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf](http://www.mevzuat.gov.tr: https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf)
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003, 12 10).

- Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003, 12 10). Erişim Tarihi:01.02.2019, Resmi Gazete:
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm#1>
- Karabeyli, L. (1999). Risk Denetimi- Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar. Ankara: Sayıştay Hizmet İçi Yayınları. Erişim Tarihi: 15.02.2019
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hiz04riskdenetimi.pdf>
- Karakaya, G. (2018, Eylül/Aralık). Coso Kurumsal Risk Yönetimi- Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler. *Denetim* (18), 15-22.
- Karakaya, G. (2019). *Yerel Yönetimlerde Kurumsal Risk Yönetimi* (1 b.). Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Karasu, M. A., & Demir, M. (2012). Stratejik Planlama, Performans Esaslı Bütçeleme ve Büyükşehir Belediyelerindeki Uygulamalar. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (3), 339-349.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi* (3 b.). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Keskin, D. A. (2006). *İç Kontrol Sistemi, Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Lam, J. (2016). *Enterprise Risk Management: From Incentives to Controls*. Wiley Finance .
- Manab, N. A., Hussin, M. R., & Kassim, I. (2007, Temmuz). Empirical Study on Theory and Practice of Enterprise-Wide Risk Management (EWRM) on Internal Auditing and Risk Management Functions of Public Listed Companies in Malaysia. Erişim Tarihi:05.02.2019 <https://www.researchgate.net/>
- Memiş, M., & Tüm , K. (2012). *İç Kontrol* (s. 106). içinde Karahan Kitabevi.
- Mevzuat Bilgi Sistemi*. (2019). E- Mevzuat: <https://www.mevzuat.gov.tr/> adresinden alındı
- MUSKİ*. (2018). <https://www.muski.gov.tr/> adresinden alındı
- Muslu, Ş. (2014). Örgütlerde Misyon ve Vizyon Kavramlarının Önemi. *Emek ve Toplum Dergisi*, 3(5), 152-153.
- Mütercimler, E. (2016). *Geleceği Yönetmek ve Kazanmak İçin Stratejik Düşünme* (6 b.). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Narinoğlu, A. (2007). *Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Uygulaması*. İstanbul: Mart Matbaası.
- On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2012, 12 6). 53.

- Özeren, B. (2002, Ekim). Federal Devlette İç Kontrol Standartları. (22), 1-34. (Çev. Baran Özeren) Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı. Erişim Tarihi: 07.02.2019, <https://sayistay.gov.tr/>
- Özeren, B. (2006, Temmuz 10). INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi. (Çev. Baran Özeren) Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Özeroğlu, A. İ., & Köse, H. (2014). *Yerel Yönetimlerde Stratejik Plan ve Uygulama Örnekli Performans Esaslı Bütçe*. İstanbul: Kesit Yayınları.
- Öztemel, E. (2001). *Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi*. İstanbul: Değişim Yayınları.
- Özten, S., & Karğın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 119-136.
- Pamuk, G., Erkut, H., Ülengin, F., Ülengin, B., Akgüç, Ö., Alpay, Y., & Koşma, H. (1997). *Stratejik Yönetim ve Senaryo Tekniği*. İstanbul: İrfan Yayımcılık.
- Poister, T. H., & Streib, G. (2005). Elements of Strategic Planning and Management in Municipal Government: Status after Two Decades. *Public Administration Review*, 65 (1), 45-46.
- Protiviti Risk Busines Consulting Internal Audit. (2014, April). The Updated Coso Internal Control Framework Frequenttly Asked Questions. *Third Edition*, 2.
- Raynor, M. E. (1998). "That Vision Thing: Do We Need It?" Long Range Planning. *Elsevier*(31), 368-376.
- Resmi Gazete*. (2002, Eylül 22). 3 Ocak, 2019 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/09/20020922.htm> adresinden alındı
- Sakin, U. (2018). Stratejik Yönetimin Kamuda Uygulanması: Türkiye’de Yaşanan On Sorun. *Strategic Public Management Journal*, 83-97.
- Smith, R., & Lindell, J. (2007, Haziran 21). Managing Risk Across the Public Sector: Toward Good Practice. Melbourne: Victorian Auditor-General’s Office. Erişim Tarihi: 05.01.2019 <https://www.audit.vic.gov.au/sites/default/files/20070621-Public-Sector-Managing-Risk.pdf>
- Songür, N. (2009, Ekim 4). Belediyelerin Stratejik Planlama Sürecindeki Gereklilikleri Yerine Getirme Süreci Üzerine Bir Araştırma. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 18(4), 27-52.
- Songür, N. (2015, Ekim). Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Uygulamalara İlişkin Genel Bir Değerlendirme. *Strategic Public Management Journal (SPMJ)*, 56-78.

- STOTT, J. *Electronic Systems Assurance and Control*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, CIA, Fidelity Investments. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Erişim Tarihi: 07.01.2019, <http://www.tarrani.net/kate/docs/eSACModel.pdf>
- Sular *Hakkında Kanun*.(1926,4,28). Erişim Tarihi:09.01.2019 <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.831.pdf>
- Şener, Y. (2010). Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Stratejik Yönetim Üzerine Beykoz Belediyesi Örneği. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ŞUSKİ. (2019). <https://www.suski.gov.tr/> adresinden alındı
- T.C. 58. *Hükümet Acil Eylem Planı (AEP)*. (2003, Ocak 3). Erişim Tarihi: 22.01.2019 www.kalkinma.gov.tr
- T.C. Dış İşleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. (2010, Nisan 13). *Türkiye'nin AB Müktesebatına Uyum Programı (2007-2013)*. Erişim Tarihi: 02.02.2019 https://www.ab.gov.tr/_6.html
- T.C. *Resmi Gazete* . (1949, Nisan 9). Erişim Tarihi: 01.03.2019 <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7178.pdf>
- Taner, A. (2015). Kamuda Stratejik Yönetim ve Bütçe. *Sayıştay Dergisi*, 33-34.
- Tek, M., & Karaoğlan, B. (2018). 6360 Sayılı Yasanın Uygulamada Yansımaları: Kırıkhan (Hatay) Örneği. *Social Sciences Studies Journal (SSSJournal)*, 4440-4450.
- Tekgül, E. (2007). Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Zekası. *Deloitte*.
- Tosun, K. (1992). *İşletme Yönetimi Genel Esaslar*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Tutar, E., & Öztürk, N. (2003). Türkiye'de Gerçekleştirilen Bölgesel Planlama Çalışmaları. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2-17.
- Tutar, F., Kılıç, N. Ö., & Aytekin, S. (2012, Haziran). Türkiye' de Suyun Ekonomik Analizi. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (9), 231-235.
- Tümer, S. (2010). Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları. Ankara : Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği .
- Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015, Aralık). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*(99), 105-117.
- Türedi, H., & Koban, A. O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 155-178.
- Türk Dil Kurumu*. (1932). Erişim Tarihi: 02.02.2019, <http://www.tdk.gov.tr>

- TÜSİAD. (2008a, Şubat). Kurumsal Risk Yönetimi. İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği.
- Uyar, S. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 37-60.
- Uzunay, V. (2007). COBIT (Control Objectives for Information and related Technology).
- Ülgen, H., & Mirze, K. S. (2010). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Üzün, C. (2000). *Stratejik Yönetim Ve Halkla İlişkiler*. İzmir: Eylül Yayınları.
- Vaughan, E., & Vaughan, T. (1995). *Essential of Insurance: A Risk Management Perspective*. New York.
- Vechio, R. P. (1988). *Organizational Behavior*. NY, USA: Printice-Hall Inc.
- Vose, D. (2008). *Risk Analysis: A Quantitative Guide* (3 b.). John Wiley&Sons Ltd.
- Yatkın, A. (2003). *Toplam Kalite Yönetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yeşil, B., & Gerçek, S. (2004). Bir İmalat İşletmesinde Yapılan Arama Konferansı ve Elde Edilen Sonuçlar. *Yöneylem Araştırması/Endüstri Mühendisliği 24. Ulusal Kongresi*. Gaziantep- Adana. Erişim Tarihi: 06.02.2019 <http://yaem2004.cukurova.edu.tr/bildiriler/>
- Yılmaz , H. H. (2011). Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehberi Çalışması.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). *2000'li Yıllarda Strateji ve Planlama* (1 b.). Konya: Çizgi Kitapevi.