T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMUDA İÇ KONTROL
SAĞLIK BAKANLIĞI UYGULAMA ÖRNEĞİ

Rukiye KAYA

İSTANBUL, 2025

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMUDA İÇ KONTROL
SAĞLIK BAKANLIĞI UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Rukiye KAYA
200028236

Danışman: Doç. Dr. Duygu CELAYİR

İSTANBUL, 2025

ETİK BEYAN SAYFASI

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İstanbul Ticaret Üniversitesi Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Rukiye Kaya

TEŞEKKÜR

Tez çalışmam boyunca benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen bilgisi, deneyimi ve güleryüzü ile her zaman yanımda olan değerli danışmam hocam Doç. Dr. Öğr.Üyesi Duygu CELAYİR'e

Bu günlere gelmemde çok büyük emeği olan babam Nusret KILIÇ'a, çok değerli aileme *ve Değerli Eşim* Muhammed H. Kaya'ya

Saygı ve Sevgilerimle Teşekkürlerimi Sunarım.

Rukiye Kaya

ÖZET

İç kontrol sistemi, kurumların faaliyetlerini etkin, güvenilir ve mevzuata uygun biçimde sürdürebilme ihtiyacından doğmuştur. Özellikle şirketlerin büyümesi, yapılarının karmaşıklaşması ve operasyonel süreçlerinin artmasıyla birlikte, bu süreçlerin düzenli ve kontrol edilebilir hale getirilmesi büyük önem kazanmıştır. 20. yüzyılın ortalarından itibaren artan finansal skandallar ve yolsuzluk vakaları, iç kontrol sistemlerinin önemini daha da artırmış; bunun sonucunda uluslararası standartlar ve rehberler geliştirilmiştir. Kamu sektöründe iç kontrol sistemi, kamu kurumlarının belirlenen hedeflere ulaşmasını sağlamak, kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanmak, mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmek ve yasal düzenlemelere uyumu güvence altına almak amacıyla tasarlanmıştır. Bu tez kapsamında öncelikle literatür taramasına yer verilmiş, ardından iç kontrol sisteminin kavramsal çerçevesi ele alınarak iç kontrolün tanımı, amacı ve temel unsurları ayrıntılı biçimde incelenmiştir. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) modeli temel alınarak iç kontrol sisteminin beş ana bileşeni değerlendirilmiştir. Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde getirilen düzenlemeler ile kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurumsallaşma süreci analiz edilmiştir. Bu bağlamda iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler ve bu sürecin oluşumunda etkili olan kurum ve kuruluşlara da yer verilmiştir. Son olarak, Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü bünyesindeki iş ve işlemlerde, sağlık hizmetlerinin etkili ve verimli sunumu, kaynakların doğru kullanımı ve mevzuata uygunluk sağlanması amacıyla oluşturulan iç kontrol süreçleri, yürürlükteki mevzuat doğrultusunda ele alınmıştır.

Anahtar kelimeler: *İç Kontrol Sistemi, Kamuda İç Kontrol, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, COSO Modeli, Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı işlerde İç kontrol*

ABSTRACT

The internal control system has emerged from the need to increase the efficiency and reliability of organizations. Internal control systems have been developed to ensure that these processes are carried out in an orderly, reliable, and lawful manner, along with the complexity and increased activities of companies. In particular, since the mid-20th century, events such as financial scandals and corruption have increased the importance of internal control systems, and accordingly, international standards and guidelines have been developed to establish and improve these systems. Internal control in the public sector is a system designed to ensure that public institutions achieve their goals, use resources effectively and efficiently, and ensure the reliability of financial information and compliance with legislation. Following the literature review, the study's thesis addresses the conceptual framework of the internal control system and focuses on its definition, purpose, and elements. The thesis examines the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) model and the five components of the internal control system. In addition, it explains the Regulations of Law No. 5018 on Public Financial Management and Control and the process of institutionalization of the internal control system and mentions its legal regulations. The thesis then discusses institutions that are effective in establishing the legal framework of the internal control system. Internal control processes have been developed within the legislation framework to ensure the effective and efficient provision of health services, the correct use of resources, and compliance with the legislation in the procedures and transactions related to the Turkish Ministry of Health, General Directorate of Health Services.

Keywords: *internal control system, internal control in the public sector, Public Financial Management and Control Law No. 5018, COSO Model, the General Directorate of Health Services*

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

Etik Beyan Sayfası……...ii

Teşekkür……..iii

Özet iv

Abstract v

Tablolar listesi..... x

Şekiller Listesi……xi

Kısaltmalar..... xiii

GİRİŞ..... 1

1.BÖLÜM İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE 3

1.1. İç Kontrol Kavramı 3

1.2. İç Kontrolün Tarihsel Süreç İçerisindeki Gelişimi 7

1.3. İç Kontrolün Önemi 9

1.4. İç Kontrolün Sınırları 10

1.5. İç Kontrol Sisteminin Amaç ve Hedefleri..... 11

1.6 İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri..... 13

1.7.1 Kontrol Ortamı 14

1.7.2 Risk Değerlemesi..... 14

1.7.3 Kontrol Faaliyetleri 15

1.7.4. Bilgi ve İletişim 16

1.7.5 Gözlem (İzleme)..... 16

1.8. İç Kontrol Sistemine İlişkin Hukuki ve Yasal Çerçeve 17

1.8.1 İç Kontrole İlişkin Yasal Düzenlemelere Yön Veren Ulusal ve Uluslararası Kurumlar..... 18

1.8. Ulusal ve Uluslararası Kurumların İç Kontrol Sistemine Katkıları 21

1.8.1. Uluslararası Kuruluşlar ve Düzenleyici Yapılar..... 21

1.8.1.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) ve IPPF Çerçevesi..... 21

1.8.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) 21

1.8.1.3. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)..... 22

1.8.1.4. COCO (Criteria of Control) Modeli 23

1.8.1.5. Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) 23

1.8.1.6. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) 23
1.9. Türkiye'de İç Kontrole Katkı Sunan Başlıca Kuruluşlar 25
1.9.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Yasal Düzenleme Sürecindeki İşlevi 25
1.9.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın İç Kontrol Sistemlerine Katkısı 26
1.9.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE): Mesleki Gelişim ve Uluslararası Uyum 27
1.9.4. KİDDER: Kamu İç Denetçiliği Mesleğinin Kurumsallaşması 28
2. BÖLÜM KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SÜRECİ 30
2.1 Kamu Mali Sisteminde İç Kontrol ve İç Denetim Yapılarının Oluşumu ve İlerlemesi 31
2.2 5018 Sayılı Kanun'un Getirdiği Düzenlemeler ve Yenilikler 32
2.3 Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol 32
2.4. 5018 Sayılı Kanun ve Mevzuat Hiyerarşisi: Birincil, İkincil ve Üçüncül Düzenlemeler ile Kamu İç Kontrol Rehberi 33
2.4.1. Mevzuat Hiyerarşisi: Birincil, İkincil ve Üçüncül Düzenlemeler 33
2.4.2. Maliye Bakanlığı'nın Rolü 35
2.3.1. İç Kontrolün 5018 Sayılı Kanun Kapsamındaki Tanımı 35
2.3.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri 36
2.3.3. İç Kontrolün Amaçları 37
2.3.4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri 37
2.3.4.1. Kontrol Ortamı 38
2.3.4.2. Risk Değerlendirme 38
2.3.4.3. Kontrol Faaliyetleri 39
2.3.4.4. Bilgi ve İletişim 39
2.3.4.5. İzleme 40
2.4 5018 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kamu İdarelerinde İç Kontrol ve İç Denetim Sürecini Destekleyen Unsurlar 40
2.4.1. Maliye Bakanlığı 41
2.4.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) 42
2.4.3. Üst Yöneticiler 43
2.4.4. Harcama Yetkilisi 44
2.4.5. Gerçekleştirme Görevlisi 45
2.4.6. Muhasebe ile Mali Hizmetler Biriminin Görev Alanı 45

2.4.7. Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Hizmeti 46
2.4.8. Ön Mali Kontrol 46
2.4.8.1. Harcama Birimlerinde Ön Mali Kontrole İlişkin Süreçler 47
2.4.8.2. Gerçekleştirme Görevlileri 48
2.4.8.3 Mali Hizmetler Birimi'nin Gerçekleştirdiği Ön Mali Kontroller 49
2.4.8.5. Mali Hizmetler Birimi Değerlendirmesinde Uygunluk Görüşü Verilmeyen 50
2.4.8.6. Mali Hizmetler Biriminin Ön Mali Kontrol Kapsamındaki Rolü 51
2.4.9. İç Denetçiler 52
3. SAĞLIK BAKANLIĞI SAĞLIK HİZMETLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İÇ KONTROL UYGULAMA ÖRNEĞİ 54
3.1 Tarihçe ve Yapı 54
3.2 Görev ve Sorumluluklar 59
3.3 Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü 59
3.4 Uluslararası Sağlık Turizmi 60
3.5 Araştırmanın Kısıtı 61
3.6 İç Kontrol Sisteminin Kavramsal Çerçevesi ve Kurumsal Önemi 62
3.6.1 Kontrol Ortamı Bileşeni ve Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması 62
3.6.1.2 Kontrol Ortamı Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı 65
3. 6. 2. 1 Risk Değerlendirme Bileşeni ve Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması 66
3. 6. 2. 2 Risk Değerlendirme Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı 68
3.6.3.1 Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Ve Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması 68
3.6.3.2 Kontrol Faaliyetleri Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı 75
3.6.4 Bilgi ve İletişim Süreci Bileşeni Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması 76
3.6.4.1 Bilgi ve İletişim Süreci Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı 81

3.6.5 İzleme Bileşeni Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması 82
3.6.5.1 İzleme Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı 85
3.7 Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Kapsamında Yetkilendirme Süreci 85
SONUÇ 90
BULGULAR 93
ÖNERİLER 93
KAYNAKÇA 95

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Başvuru Dosyası Kabul Kontrol Listesi 64

Tablo 2. Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Sürecinde Risk Değerlendirme Tablosu 67

Tablo 3. Kontrol Faaliyetleri Matrisi 70

Tablo 4. Uluslararası Sağlık Turizminde Kontrol ve Denetim Mekanizmaları 72

Tablo 5. Denetim Formu 74

ŞEKİLER LİSTESİ

Şekil 1. Sağlık Bakanlığı Teşkilat Yapısı 58

Şekil 2. Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Başvuru Dosyası Kabul Sürecinde İş Akış Diyagramı 71

Şekil 3. Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Denetim Aşamasında İş Akış Diyagramı; 73

Şekil 4. Sağlık Turizmi Bilgi ve İletişim Süreci İş Akış Diyagram 80

Şekil 5. Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Sürecinde İzleme Bileşenine Bir İş Akış Diyagramı 84

KISALTMALAR

AAA : Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)

CEO : Chief Executive Officer (İcra Kurul Başkanı)

CFO : Chief Financial Officer (Finans Bölümü Başkanı)

COCO : Control Criteria Committee (Kontrol Kriterleri Komitesi)

COSO : The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)

CPA : Certified Public Accountant (Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri)

DEN-İZ : Sağlık Tesisleri Denetim ve İzleme Sistemi

DYS : Döküman Yönetim Sistemi

ECIIA : European Confederation of Institutes of Internal Auditing (İç Denetim Enstitüsü Avrupa Konfederasyonu)

FCPA : Foreign Corrupt Practices Act (Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası)

FEI : Financial Executives International (Uluslararası Finansal Yöneticiler)

GAO : General Accounting Office (Genel Muhasebe Dairesi)

IIA : Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

IMA : The Association for Accountants and Financial Professionals in Bussiness (İşletmelerde Muhasebeciler ve Finans Profesyonelleri Derneği)

INTOSAI : The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü)

KEP : Kayıtlı Elektronik Posta

KİDDER : Kamu İç Denetçileri Derneği

KMYKK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

SEC : Security Exchange Commission (Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

SİNA : Sağlıkta İstatistik ve Nedensel Analizler uygulaması

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TİKA : Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı

Vb : Ve benzeri

Vd : Ve diğerleri

YÖK : Yükseköğretim Kurulu

GİRİŞ

Günümüzün hızlı değişen ve karmaşık yapılı kamu yönetimi ortamında, kurumların etkinlik, verimlilik ve hesap verebilirlik ilkelerine dayalı olarak hizmet sunmaları büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, stratejik yönetim yaklaşımlarının temel unsurlarından biri olan iç kontrol sistemleri, kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir parçası olarak öne çıkmaktadır. İç kontrol sistemleri, kurumların amaçlarına ulaşmalarını destekleyen, risklerin yönetilmesini sağlayan, mali ve operasyonel süreçlerde güvenilirlik, şeffaflık ve uyum güvencesi veren yapılandırılmış mekanizmalardır.

Kamu sektöründe iç kontrol sistemi; kaynakların etkin ve verimli kullanımı, usulsüzlüklerin önlenmesi, mali işlemlerde şeffaflık ve mevzuata uygunluk gibi temel hedefler doğrultusunda hayata geçirilen bir yönetim aracıdır. Özellikle kamu hizmetlerinin sunumunda hesap verebilirliğin ve performans odaklı yönetim anlayışının benimsenmesiyle birlikte, iç kontrol sistemlerinin önemi daha da artmıştır. Kamu kurumlarında iç kontrol uygulamaları, merkezi idareden yerel yönetim birimlerine kadar geniş bir alanda uygulanmakta olup, sağlık, eğitim, güvenlik ve altyapı gibi temel hizmet alanlarını kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin teorik temellerini, yapısal bileşenlerini ve işlevsel boyutlarını kapsamlı bir şekilde analiz etmek, özellikle kamu kurumlarında bu sistemin etkinliğini artırmaya yönelik politika ve uygulamaların geliştirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, sağlık hizmetleri sunan kamu kurumları, doğrudan insan yaşamına dokunan, yüksek düzeyde sorumluluk ve etik standartlar gerektiren bir yapıya sahiptir. Sağlık Bakanlığı bünyesindeki birimlerde yürütülen faaliyetlerin etkili, verimli ve yasal çerçevede gerçekleştirilmesi, etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilmektedir. İç kontrol sisteminin sağlık hizmetlerindeki işleyişe entegre edilmesi; mali disiplini sağlama, hizmet kalitesini artırma ve mevzuata uygunluğu güvence altına alma açısından kritik bir öneme sahiptir.

Bu çalışmanın temel amacı, Sağlık Bakanlığı İl Sağlık Müdürlükleri'ne bağlı sağlık hizmetleri birimlerinde uygulanan iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek, karşılaşılan zorlukları analiz etmek ve bu zorluklara yönelik çözüm önerileri sunarak sistemin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktır. Çalışma kapsamında iç kontrol sistemlerinin tasarımı, uygulanması ve değerlendirilme süreçleri ele alınacak; aynı zamanda bu süreçlerde

karşılaşılan yapısal, yönetsel ve mevzuata ilişkin sorunlara dair çözüm stratejileri geliştirilecektir. Bu çalışma, hem kuramsal bir çerçeve sunmayı hem de kamu yönetimi uygulamalarında iç kontrol sistemlerinin işlevselliğine katkı sağlayacak bir kaynak oluşturmayı hedeflemektedir.

1.BÖLÜM İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İç kontrol sistemi, kurumun amaçlarına ulaşmasına katkı sağlamak üzere tasarlanmış; kurumun tüm kademelerinde uygulanan, süreklilik arz eden ve dinamik nitelikte bir yapıdır. Bu sistemin temel amacı; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını güvence altına almak, kurum varlıklarını korumak, hata ile yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önüne geçmek ve güvenilir raporlama ile yasal düzenlemelere uyumu temin etmektir . Türkiye'de kamu yönetimi çerçevesinde iç kontrol sisteminin hukuki temeli, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur. Bu kanuna dayanılarak yayımlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin tesis edilmesi ve uygulanması yasal bir yükümlülük haline gelmiştir. Günümüz kamu yönetimi anlayışı, yalnızca kaynakların tahsisini değil, bu kaynakların etkili, verimli ve hesap verebilir biçimde kullanımını da temel bir öncelik haline getirmiştir. Kurumların hedeflerine ulaşmasında, faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun biçimde yürütülmesinde ve kamu kaynaklarının etkin yönetiminde iç kontrol sistemleri kilit bir rol oynamaktadır. İç kontrol, yalnızca bir denetim aracı olarak değil; aynı zamanda yönetsel karar alma süreçlerini destekleyen, risk yönetimini kolaylaştıran ve kurumsal güvenilirliği pekiştiren bütüncül bir yönetim sistemidir. Bu sistemin etkinliği, sadece iç denetim birimlerinin değil, tüm çalışanların katılımıyla sürdürülebilir bir yönetim kültürünün inşasını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda, iç kontrol sistemlerinin yapısal bileşenleri, uygulanma yöntemleri ve kurumsal etkileri üzerine kapsamlı bir analiz yapılması, özellikle kamu sektöründe sistemin bütüncül olarak kavranması açısından önem arz etmektedir. Bu bölümde, iç kontrole ilişkin kavramsal çerçeve sunulacak; sistemin temel bileşenleri, işleyişi ve teorik altyapısı detaylandırılacaktır. Aynı zamanda, iç kontrol sistemlerinin uluslararası modellerle ilişkisi ve kamu sektöründe uygulama düzeyindeki yansımaları ele alınarak, sonraki bölümlerde sunulacak analizlere zemin hazırlanacaktır.

1.1. İç Kontrol Kavramı

İç kontrol, kurumların belirlenen hedeflere ulaşmasını desteklemek, faaliyetlerini etkin, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde yürütmek, riskleri yönetmek ve güvenilir bilgi akışını sağlamak amacıyla geliştirilen sistematik bir yönetim sürecidir. Bu süreç, kurumun yönetim kurulu, üst düzey yöneticileri ve tüm çalışanları tarafından ortaklaşa yürütülen dinamik ve entegre bir yapıya sahiptir (COSO, 2013). İç kontrol sistemleri yalnızca

muhasebe ve finans fonksiyonlarıyla sınırlı olmayıp, kurumsal yönetişim, performans yönetimi, etik ilkeler ve iç denetim gibi birçok yapıyı da doğrudan ilgilendirmektedir (Arens, Elder & Beasley, 2017).

Uluslararası alanda en yaygın kabul gören iç kontrol çerçevesi, **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)** tarafından geliştirilen **"Internal Control – Integrated Framework"** adlı modeldir. COSO modeli, iç kontrol sistemini beş temel bileşen üzerinden tanımlamaktadır: **kontrol ortamı**, **risk değerlendirme**, **kontrol faaliyetleri**, **bilgi ve iletişim**, ve **izleme**. Bu bileşenler, kurumsal düzeyde bütünsel ve sürdürülebilir bir iç kontrol sisteminin yapı taşlarını oluşturmaktadır (COSO, 2013; Moeller, 2011).

Özellikle **kontrol ortamı**, kurum kültürü, etik değerler, organizasyonel yapı ve liderliğin rolü gibi konuları kapsarken; **risk değerlendirme** bileşeni, iç ve dış risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve yönetilmesine odaklanır. **Kontrol faaliyetleri**, belirlenen risklere karşı alınan politika, prosedür ve uygulamaları içerirken; **bilgi ve iletişim** bileşeni, iç ve dış paydaşlarla etkin iletişim kurulmasını ve bilgi akışının sürekliliğini sağlar. **İzleme** ise sistemin etkinliğini değerlendiren sürekli ya da dönemsel kontrol ve denetim faaliyetlerini kapsamaktadır (INTOSAI, 2004; Spira & Page, 2003).

Türkiye'de kamu sektöründe iç kontrol sisteminin yasal temeli, **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu** ile oluşturulmuş; bu kapsamda iç kontrol, kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak tanımlanmıştır. 2007 yılında yayımlanan **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği** ile COSO modeli esas alınarak kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu hale getirilmiştir (T.C. Sayıştay, 2020; Çakırsoy & Baral, 2022). Kamu mali yönetiminin temel ilkeleri arasında yer alan iç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu idarelerinde kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur. İç kontrol sisteminin temel amacı, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak, yolsuzluk ve usulsüzlükleri önlemek ve hesap verebilirliği artırmaktır (Saygılı & Ersoy, 2020). Kanunun 55. maddesine göre, **iç kontrol**, kamu idarelerinin amaçlarına, politika ve mevzuata uygun işleyişini temin etmek, varlıklarını korumak, hata, hile ve usulsüzlükleri önlemek, tespit etmek ve aynı zamanda güvenilir mali raporlar sunmak üzere oluşturulan bütünleşik

bir sistemdir. Söz konusu sistemin uygulanmasında, kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarından oluşan COSO modelinin beş temel bileşeni temel alınmaktadır (Aksoy, 2020). Kanunun 56. maddesinde ise iç kontrolün kapsamı çizilerek, tüm mali işlemlerle birlikte mali olmayan işlemleri de kapsadığı belirtilmiştir. İç kontrol faaliyetlerinin kamu idarelerinin tüm birimlerinde uygulanması ve yöneticilerin bu sistemin işleyişinden doğrudan sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin temel prensipleri, 2006 tarihli "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" ile ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir. Bu ikincil düzenleme, iç kontrolün hedeflerini, standartlarını, sorumluluklarını, kontrol süreçlerini ve risk yönetimi gibi önemli unsurları açıklamaktadır. Özellikle, söz konusu Usul ve Esaslar'ın 5. maddesinde, iç kontrolün ana bileşenleri COSO (Committee of Sponsoring Organizations) modeli referans alınarak (1) kontrol ortamı, (2) risk değerlendirme, (3) kontrol faaliyetleri, (4) bilgi ve iletişim ve (5) izleme faaliyetleri şeklinde sıralanmıştır. Bu yaklaşım, iç kontrol sisteminin sadece mali işlemlere değil; kurumsal yönetişim, stratejik planlama, etik değerler ve performans yönetimi gibi kamu yönetiminin diğer boyutlarına da entegre edilmesini mümkün kılmaktadır (Saygılı & Ersoy, 2020). 60. madde ile düzenlenen ön mali kontrol kavramı, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak, harcama birimlerinin yapacağı mali karar ve işlemlerin, Kanuna, bütçeye ve mevzuata uygunluğunun önceden denetlenmesini öngörmektedir. Bu görev, öncelikle harcama birimleri tarafından yerine getirilmekte; bazı durumlarda ise Mali Hizmetler Birimi tarafından yürütülmektedir (Acar, 2020). Bu yapı sayesinde kamu idarelerinde mali disiplini sağlamak, kaynak israfını önlemek ve iç denetim sistemine destek sunmak amaçlanmaktadır. Ancak uygulamada, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından çeşitli sorunlar da dikkat çekmektedir. Literatürde bu sorunlar arasında, iç kontrolün kağıt üzerinde kalması, standartların yalnızca biçimsel olarak uygulanması, yöneticilerin yeterli farkındalığa sahip olmaması ve bilgi teknolojileri altyapısının yetersizliği gibi unsurlar öne çıkmaktadır (Güner, 2021; Yıldız, 2019). Ayrıca, personel eksikliği ve hizmet içi eğitimlerin yetersizliği de iç kontrol sisteminin etkili biçimde işlemesini zorlaştırmaktadır.

Yapılan akademik çalışmalar, Türkiye'de iç kontrol sisteminin uygulanmasının kurumsal yapıya, yöneticilerin tutumlarına, siyasi etkilere ve bürokratik kapasiteye göre farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Küçükaycan ve Ağdeniz (2021) tarafından yapılan araştırmada, büyükşehir belediyelerinde iç kontrol performansının siyasi ideolojilerden

etkilendiği belirlenmiş ve iç kontrol sistemlerinin sadece yasal zorunluluk olarak görülmesinin etkinliği azalttığı ifade edilmiştir. COSO modelinin kamu kurumlarında uygulanabilirliğine ilişkin yapılan değerlendirmeler, iç kontrolün sadece finansal işlemlerle sınırlı kalmaması gerektiğini, kurumsal risk yönetimi, etik değerler, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle bütünleşik bir yapıda ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır (Çiçekay & Demir, 2021). Ayrıca iç kontrol sisteminin muhasebe bilgi sistemleriyle uyumu da iç denetim süreçlerinin kalitesini ve güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir. Yolsuzlukla mücadele açısından iç kontrol sisteminin önemi birçok çalışmada ele alınmıştır. Arıkan (2017), COSO modeline dayalı etkin bir iç kontrol sisteminin, kamu kurumlarında yolsuzluk risklerini azaltmada etkili olduğunu belirtmiştir. Ancak, iç kontrolün sadece mevzuatla sınırlı kalması, çalışanlarda yeterli bilinç oluşmaması ve iç kontrol kültürünün yerleşmemesi gibi nedenlerle, uygulamanın beklenen faydayı sağlayamadığı ifade edilmiştir. Kurumsal düzeyde yaşanan zorluklar arasında sistemin kuruluş aşamasında görev tanımlarının net yapılmaması, süreç haritalarının oluşturulmaması, yeterli eğitim verilmemesi ve iç denetim birimleriyle koordinasyon eksikliği önemli sorunlar olarak öne çıkmaktadır (Karaman, 2014; Kılınç, 2010). Bu eksiklikler, iç kontrol sisteminin sadece "belgeler üzerinden" yürütülen bir süreç olarak kalmasına yol açmakta ve özdeğerlendirme yöntemlerinin etkisini azaltmaktadır. Bütüncül değerlendirme yaklaşımlarına göre, iç kontrol sisteminin etkin bir biçimde kurulması, performans yönetimi, stratejik planlama ve kalite sistemleriyle entegre edilmelidir. Bu kapsamda Topaler, Sarıgöl ve Demirok (2011), COSO modelini EFQM (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı) kriterleriyle birlikte ele alarak kamu kurumlarına yönelik gelişmiş bir özdeğerlendirme yöntemi önermiştir.

İç kontrol sisteminin etkin biçimde yapılandırılması, yalnızca mali kayıpların önlenmesine değil, aynı zamanda kurumsal performansın artırılmasına ve kamu güveninin sağlanmasına da katkı sunmaktadır. Örneğin, Wilkinson vd. (2022) iç kontrol sistemlerinin, karar alma süreçlerinde bilgi güvenilirliğini ve zamanında müdahale kapasitesini artırarak kurum içi dengeyi güçlendirdiğini vurgulamaktadır. Benzer şekilde, Hall (2018), etkili iç kontrol sistemlerinin stratejik hedeflerle operasyonel süreçler arasındaki uyumu artırdığını ve bu yolla kurumsal başarıya hizmet ettiğini belirtmektedir.

Son yıllarda yaşanan dijital dönüşüm, iç kontrol yapılarında da önemli değişimleri beraberinde getirmiştir. **COVID-19 pandemisi** ile birlikte hızlanan dijitalleşme süreci, kamu

idarelerinde elektronik tabanlı iç kontrol sistemlerinin (e-control systems) önemini artırmış; bulut tabanlı platformlar, yapay zeka destekli denetim araçları ve otomatik kontrol mekanizmaları iç kontrol uygulamalarında yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (PwC, 2021; Şen & Sağlar, 2020). Bu gelişmeler, hem verimliliği hem de şeffaflığı artırarak kurumların risklere karşı daha dayanıklı hale gelmesini sağlamaktadır.

Sonuç olarak, iç kontrol; yalnızca bir denetim aracı değil, aynı zamanda etkin yönetişim, hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik ilkelerini temel alan çağdaş bir yönetim yaklaşımıdır. Hem özel sektör hem de kamu sektörü için vazgeçilmez nitelikte olan bu yapı, küresel standartlarla uyumlu şekilde tasarlandığında kurumlara stratejik üstünlük kazandırmaktadır.

1.2. İç Kontrolün Tarihsel Süreç İçerisindeki Gelişimi

İç kontrol kavramı, tarih boyunca ticaret, kamu yönetimi ve muhasebe disiplinlerinin evrimiyle birlikte şekillenmiş ve günümüzde kurumsal yönetimin temel unsurlarından biri haline gelmiştir. İç kontrol uygulamalarının kökeni, Mezopotamya, Antik Mısır ve Roma uygarlıklarına kadar uzanmaktadır. Bu erken dönemlerde kamu gelirlerinin toplanması, harcamaların belgelenmesi ve hesap verebilirliğin sağlanması gibi temel denetim işlevleri, iç kontrolün ilk örneklerini oluşturmuştur (Hay, 2015).

Orta Çağ'da ticaretin gelişmesiyle muhasebe sistemleri önem kazanmış ve özellikle 1494 yılında Luca Pacioli tarafından yayımlanan *Summa de Arithmetica* eseriyle çift taraflı kayıt sistemi yaygınlaşmıştır. Bu sistem, modern iç kontrol anlayışının finansal temellerini atmış ve günümüzde kullanılan birçok kontrol mekanizmasının temelini oluşturmuştur (Arens, Elder & Beasley, 2017).

20. yüzyılın ilk yarısında yaşanan büyük ekonomik krizler ve finansal skandallar, iç kontrolün yasal ve kurumsal çerçevede düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. 1929 Büyük Buhranı sonrası Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan **Securities and Exchange Commission (SEC)**, sermaye piyasalarının düzenlenmesinde ve şirketlerin mali raporlama sorumluluklarının artırılmasında kritik bir rol üstlenmiştir. 1977 yılında çıkarılan **Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)**, şirketlere doğru muhasebe kayıtları tutma ve etkili iç kontrol sistemleri kurma yükümlülüğü getirmiştir (SEC, 2003).

2000'li yılların başında gerçekleşen **Enron** ve **WorldCom** gibi büyük finansal skandallar, iç kontrol sistemlerine yönelik düzenlemelerin daha da sıkılaşmasına yol açmıştır. 2002 yılında yürürlüğe giren **Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)**, halka açık şirketlerin iç kontrol sistemlerini yazılı olarak belgelemelerini ve bağımsız denetim süreçlerine tabi tutmalarını zorunlu kılmıştır. SOX, SEC gözetiminde uygulanarak iç kontrolü kurumsal raporlama süreçlerinin ayrılmaz bir parçası haline getirmiştir (Hay, 2015; Coates, 2020).

1985 yılında Treadway Komisyonu öncülüğünde kurulan **Committee of Sponsoring Organizations (COSO)**, 1992'de yayımladığı *Internal Control – Integrated Framework* ile iç kontrol sistemlerini beş ana bileşen altında tanımlamıştır: kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme. Bu çerçeve, 2013 yılında güncellenmiş ve günümüz iç kontrol standartlarının küresel ölçekte temelini oluşturmuştur (COSO, 2013).

Uluslararası düzeyde iç kontrol sistemlerinin gelişimine katkıda bulunan diğer önemli kuruluşlar arasında, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı niteliğindeki **Government Accountability Office (GAO)** yer almaktadır. GAO, kamu kurumları için "Green Book" olarak bilinen iç kontrol standartlarını yayımlamış ve federal düzeydeki kamu iç kontrol uygulamalarına yön vermiştir (GAO, 2014). Ayrıca, SOX sonrası kurulan **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)**, bağımsız denetim firmalarını denetleyerek iç kontrollerin etkinliğinin sağlanmasına katkı sağlamaktadır (PCAOB, 2020).

Küresel ölçekte ise, kamu sektöründe iç kontrol ve denetim uygulamalarını standartlaştıran **International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)** önemli bir rol üstlenmiştir. INTOSAI tarafından geliştirilen **ISSAI** standartları, özellikle gelişmekte olan ülkelerde iç kontrol sistemlerinin kurumsallaşmasına ve yaygınlaşmasına katkı sağlamaktadır (INTOSAI, 2013; Laitinen & Sahlstedt, 2021).

Son yıllarda, dijitalleşme, büyük veri analitiği ve yapay zeka gibi teknolojik gelişmeler, iç kontrol süreçlerinin yeniden yapılandırılmasını ve otomasyonunu hızlandırmıştır. Bu bağlamda, siber güvenlik risklerinin yönetimi ve veri bütünlüğünün sağlanması iç kontrol uygulamalarının yeni odak noktaları haline gelmiştir (Galloway & Bucher, 2022; PwC, 2023). Ayrıca pandemi sonrası uzaktan çalışma modellerinin yaygınlaşması, iç kontrol

sistemlerinde esnek ve teknoloji destekli yaklaşımların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Deloitte, 2022).

Özetle, İç kontrolün tarihsel gelişimi, insanlık tarihindeki ekonomik ve toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda şekillenmiş, finansal kayıt tutmaktan karmaşık teknoloji destekli kontrol sistemlerine kadar geniş bir yelpazede dönüşüm göstermiştir. Ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler, standartlar ve teknolojik ilerlemeler, iç kontrolü günümüzün kurumsal yönetim anlayışında vazgeçilmez bir araç haline getirmiştir. Kamu ve özel sektörde sürdürülebilir yönetişim, hesap verebilirlik ve risk yönetimi hedeflerine ulaşmada iç kontrol sistemleri kilit rol oynamaktadır.

1.3. İç Kontrolün Önemi

İç kontrol, kurumların sürdürülebilir başarı ve etkin yönetim sağlamasında vazgeçilmez bir mekanizma olarak kabul edilmektedir. Başlangıçta özel sektörde finansal güvenilirliği sağlamak amacıyla geliştirilen iç kontrol sistemleri, günümüzde kamu yönetimi başta olmak üzere tüm kurumsal yapılarda temel bir yönetim aracı haline gelmiştir (COSO, 2013). Etkin bir iç kontrol sistemi, sadece hataların ve yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olmakla kalmaz; aynı zamanda kurumun tüm kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımını güvence altına alarak, performans ve hesap verebilirlik düzeyini artırmaktadır (Arens, Elder & Beasley, 2017). İç kontrolün sağladığı güvenilir bilgi akışı, yöneticilerin riskleri doğru değerlendirmesine, stratejik kararlarını sağlam temellere dayandırmasına ve kurum hedeflerine ulaşmasını desteklemesine olanak tanımaktdadır. Bu nedenle, iç kontrol sistemi kurumsal yönetimin temel yapı taşı olarak işlev görür ve organizasyonun hem iç hem de dış paydaşlarına karşı sorumluluklarını yerine getirmesinde kritik bir rol oynar (Al-Haddad & Kotnour, 2020).

Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin önemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile açıkça tanımlanmış ve kamu idarelerine bu sistemleri kurma ve sürekli iyileştirme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu düzenleme, kamu kaynaklarının israfının önlenmesi, usulsüzlüklerin engellenmesi ve kamu hizmetlerinde şeffaflık ile hesap verebilirliğin tesis edilmesi açısından önemli bir dönüm noktasıdır (T.C. Resmî Gazete, 2003; Ersoy & Özcan, 2021). Son araştırmalar, etkin iç kontrol sistemlerinin kurumların sadece finansal değil, aynı zamanda operasyonel ve uyum performanslarını da doğrudan etkilediğini gös-

termektedir. İç kontrol, organizasyonel risklerin sistematik olarak yönetilmesini sağlayarak beklenmeyen olumsuzlukların önüne geçmekte ve kriz dönemlerinde kurumsal direnci artırmaktadır (Sofyani, Saleh & Abu Hasan, 2023).

Ayrıca, teknolojik gelişmelerin hız kazandığı günümüzde, dijitalleşmenin getirdiği yeni risklere karşı iç kontrolün uyarlanabilir ve esnek yapısı, kurumların rekabet gücünü korumasında ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmasında belirleyici olmaktadır (Kraus et al., 2021; PwC, 2023). Bu bağlamda, güçlü ve etkin iç kontrol sistemleri, sadece bir zorunluluk değil, aynı zamanda stratejik bir avantaj olarak görülmelidir.

1.4. İç Kontrolün Sınırları

İç kontrol sistemleri, kurumların faaliyetlerini etkin, verimli ve yasalara uygun biçimde gerçekleştirmesini; kurum varlıklarının korunmasını ve güvenilir finansal raporlama süreçlerinin sağlanmasını amaçlamaktadır (COSO, 2013). Ancak bu sistemlerin sahip olduğu yapısal ve işlevsel sınırlılıklar, iç kontrolün mutlak bir güvence aracı olmadığını açıkça ortaya koymaktadır. İç kontrol sistemleri, doğaları gereği sınırlı etkiye sahiptir ve bu nedenle sürekli izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi gereken dinamik yapılar olarak ele alınmalıdır (INTOSAI, 2010; Moeller, 2016).

İç kontrolün etkinliğini sınırlandıran temel faktörlerin başında **insan unsuruna dayalı riskler** gelmektedir. Hata, ihmal, dikkatsizlik, bilgi eksikliği veya kötü niyetli davranışlar, sistemin işlevselliğini zayıflatabilecek potansiyel tehditlerdir. Özellikle görevlerin yeterince ayrılmadığı, personele gerekli iç kontrol eğitiminin verilmediği veya uygun denetim mekanizmalarının bulunmadığı durumlarda, sistemin güvenlik katmanları kolayca aşılabilir hâle gelmektedir (Arens, Elder & Beasley, 2017; Pickett, 2022). Ayrıca, yöneticilerin bilinçli olarak iç kontrol prosedürlerini devre dışı bırakması, literatürde "**management override**" (yönetimsel istisna) olarak tanımlanmakta ve sistemin en zayıf noktalarından biri olarak değerlendirilmektedir (Moeller, 2016). Kontrol faaliyetlerinin etkili olabilmesi için iyi tasarlanmış prosedürlerin yanı sıra bu prosedürlerin değişen çevresel, teknolojik ve kurumsal koşullara uygun şekilde güncellenebilmesi gerekmektedir. Özellikle dijitalleşmenin hızlandığı ve uzaktan çalışma modellerinin yaygınlaştığı günümüzde, geleneksel iç kontrol sistemleri, yeni nesil risklere karşı yetersiz kalabilmektedir (PwC, 2023; Deloitte, 2022). Bu durum, iç kontrol sistemlerinin teknolojik gelişmelere duyarlı ve esnek yapılarla desteklenmesini zorunlu kılmaktadır.

Öte yandan, iç kontrol sistemlerinin sunduğu "**makul güvence**" kavramı, sistemin tüm riskleri ortadan kaldırmak üzere değil, kabul edilebilir seviyelere indirmek amacıyla tasarlandığını ifade eder (COSO, 2013). Bu anlayış, bağımsız denetim sürecinde de geçerlidir. Denetçilerin görevi, yeterli ve uygun denetim kanıtları toplayarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediği yönünde yüksek, ancak mutlak olmayan bir güvence sağlamaktır (Türedi, Gürbüz & Alıcı, 2014).

İç kontrol sistemlerinin etkili işleyebilmesi için teknik altyapının yeterliliği kadar, **örgütsel kültür**, **liderlik anlayışı** ve **etik değerler** gibi yapısal olmayan unsurlar da büyük önem taşımaktadır. Örgüt içerisinde iç kontrol sistemine yönelik sahiplenme eksikliği veya etik dışı liderlik yaklaşımları, sistemin yalnızca biçimsel bir yapıdan ibaret kalmasına neden olabilir (Pickett, 2022; Farooq & De Villiers, 2021). Dolayısıyla iç kontrol sistemlerinin sürdürülebilir ve işlevsel olabilmesi için çok boyutlu bir yaklaşım benimsenmeli; kültürel, yönetsel ve teknolojik faktörler birlikte ele alınmalıdır.

1.5. İç Kontrol Sisteminin Amaç ve Hedefleri

İç kontrol sistemi, kurumların faaliyetlerini etkin, verimli ve sürdürülebilir bir şekilde yürütebilmesi, kaynaklarını koruyabilmesi, güvenilir bilgi üretebilmesi ve yasal yükümlülüklerini yerine getirebilmesi amacıyla oluşturulan stratejik bir yönetim mekanizmasıdır. Kurumsal hedeflere ulaşma yolunda iç kontrol sistemleri, sadece hata ve usulsüzlükleri önlemeye yönelik bir denetim aracı değil; aynı zamanda karar alma süreçlerini destekleyen, riskleri azaltan ve kurumsal güvenilirliği artıran bütünsel bir yapıdır (COSO, 2013; Pickett, 2022).

COSO tarafından geliştirilen "Internal Control – Integrated Framework" modeli, iç kontrol sisteminin üç temel amacını şu şekilde tanımlamaktadır (COSO, 2013):

1. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği: İç kontrol sisteminin ilk ve en temel hedefi, kurumun stratejik ve operasyonel amaçlarına ulaşmasını sağlamak üzere süreçlerin etkinliğini ve kaynak kullanımının verimliliğini güvence altına almaktır. Bu kapsamda; üretkenliğin artırılması, kamu veya özel kaynakların rasyonel biçimde kullanılması, iş süreçlerinde hata ve israfın azaltılması gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır (INTOSAI, 2010; Arens, Elder & Beasley, 2017).Kurumun operasyonel hedeflerine ulaşmasını sağlayacak süreçlerin düzenlenmesi, kaynakların rasyonel

kullanımı, iş süreçlerinde israfın önlenmesi ve performans artışı hedeflenmektedir. Kamu kurumlarında, özellikle sınırlı bütçe ve kaynaklarla hizmet üretimi gerçekleştirildiğinden, iç kontrol sistemleri hizmet kalitesini yükseltmek ve kamu kaynaklarını en üst düzeyde fayda sağlayacak şekilde yönetmek amacıyla kritik işlevler üstlenmektedir (OECD, 2022). Bu bağlamda iç kontrol; organizasyonel yapıların netleştirilmesi, süreçlerin standartlaştırılması ve performansın ölçülebilir hale getirilmesini de kapsamaktadır (Pickett, 2022).

2. Finansal raporlamanın güvenilirliği: İç kontrol sisteminin ikinci temel amacı, finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluk, bütünlük ve zamanında sunulabilirliğini sağlamaktır. Doğru mali veriler, hem kurum içi yöneticilerin stratejik karar alma süreçlerinde hem de dış paydaşların (yatırımcılar, denetçiler, kamu otoriteleri) kuruma güven duymasında belirleyici rol oynamaktadır (Kieso, Weygandt & Warfield, 2020). Finansal raporlarda hata, eksiklik veya yolsuzluk ihtimalini azaltmak; muhasebe sistemlerinin doğru işlemesini sağlamak; denetim ve gözetim süreçlerini desteklemek iç kontrol sisteminin temel görevlerindendir. Bu bağlamda, iç kontrol sadece muhasebe birimlerinin değil, tüm kurumsal yapının bilgi üretim ve raporlama sorumluluğunu paylaşmasına dayalı bir yönetim yaklaşımı sunar (Farooq & De Villiers, 2021).
3. Yasal Uygunluk ve Etik Sorumluluk: İç kontrol sisteminin üçüncü amacı, kurum faaliyetlerinin yasal mevzuat, iç düzenlemeler ve etik ilkeler çerçevesinde yürütülmesini sağlamaktır. Bu kapsamda iç kontrol, sadece usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesini değil; aynı zamanda kurumun hukuki sorumluluklarını yerine getirmesini, toplumsal güveni ve itibarı korumasını da hedeflemektedir (Moeller, 2016). Tüm faaliyetlerin yasal çerçeve, iç yönergeler ve etik ilkeler doğrultusunda yürütülmesi sağlanarak hukuki sorumlulukların yerine getirilmesi hedeflenmektedir.

İç kontrol sistemlerinin ilk amacı olan operasyonel etkinlik, özellikle kamu kurumları açısından sınırlı kamu kaynaklarının israf edilmeden, amaçlara uygun şekilde kullanılmasını ifade etmektedir. INTOSAI (2010), kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin, hizmet kalitesini artırmanın ve mali disiplini sağlamanın vazgeçilmez bir aracı olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda, süreç yönetimi, görev tanımlarının netleştirilmesi, performans

kriterlerinin belirlenmesi gibi unsurlar sistemin işleyişini desteklemektedir (Arens, Elder & Beasley, 2017).

İkinci olarak, güvenilir bilgi üretimi ve finansal raporlamadaki doğruluk, sadece muhasebe birimlerinin değil tüm kurumsal yapının sağlıklı çalışabilmesi için kritik bir gerekliliktir. Kurum içi yöneticilerin stratejik karar alma süreçlerinde sağlıklı finansal veriye erişimi, riskleri önceden belirlemelerini ve önleyici tedbirler geliştirmelerini mümkün kılar (Kieso, Weygandt & Warfield, 2020). Ayrıca, şeffaf raporlama kültürü, dış denetçiler ve paydaşlar nezdinde de kurumsal güvenin artmasını sağlamaktadır.

Üçüncü temel amaç olan yasal uygunluk, özellikle kamu yönetimi açısından sadece kurumsal sorumluluğun değil aynı zamanda kurumsal itibarın da bir göstergesidir. Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerine iç kontrol sistemlerini kurma ve yürütme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülük, kamu kaynaklarının denetlenebilirliği ve kamu güveninin tesisi açısından merkezi bir rol oynamaktadır (Kaya, 2018). Günümüzde, iç kontrol sistemlerinin bir diğer önemli işlevi de **kurumsal risk yönetimi** ile doğrudan ilişkili hale gelmesidir. İç kontrol yapıları, kurumlara riskleri zamanında tespit etme, analiz etme ve önleyici politika geliştirme kabiliyeti kazandırarak kurumsal sürdürülebilirliği desteklemektedir (Spencer Pickett, 2022; Farooq & De Villiers, 2021). Böylece iç kontrol, sadece bugünün sorunlarını çözmekle kalmayıp, gelecekteki olası tehditlerin de önüne geçebilecek stratejik bir yapı olarak değerlendirilmektedir.

1.6 İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

İç kontrol sistemi, kurumsal amaçlara ulaşmak için tasarlanan, tüm faaliyet alanlarını kapsayan, sistematik, dinamik ve sürdürülebilir bir yönetim aracıdır. Bu sistemin etkinliği, ancak yapısal bileşenlerinin bir bütün halinde ve birbirini tamamlayacak şekilde işletilmesiyle mümkün olmaktadır. COSO (2013) tarafından geliştirilen ve uluslararası düzeyde en yaygın kabul gören model olan "Internal Control – Integrated Framework", iç kontrol sistemini beş temel bileşen çerçevesinde tanımlamaktadır: kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri. Bu bileşenler hem özel sektör hem de kamu yönetimi açısından geçerli, uygulanabilir bir yapı sunmaktadır (Moeller, 2016; INTOSAI, 2010).

1.7.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin zeminini ve kurumsal iklimini oluşturan temel unsurdur. Yönetimin liderlik anlayışı, etik değerler, örgüt kültürü, organizasyonel yapı, yetki-sorumluluk dağılımı ve insan kaynakları politikaları bu kapsamda değerlendirilir. Etkili bir kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliği açısından kritik öneme sahiptir (Arens, Elder & Beasley, 2017).

Kontrol ortamının kalitesi, yöneticilerin iç kontrole olan bağlılığı ve çalışanların bu sürece katılım düzeyi ile doğru orantılıdır. Bu bağlamda, yazılı prosedürler kadar, yönetsel tutumların ve kurumsal davranış kalıplarının da önemli olduğu vurgulanmaktadır (Türedi & Karakaya, 2015:69). Ayrıca, görev tanımlarının açıklığı, yetki devrinin etkinliği ve organizasyonel şeffaflık da bu bileşenin alt unsurları arasında yer alır.

1.7.2 Risk Değerlemesi

Risk değerlendirme süreci, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek potansiyel riskleri belirleme, analiz etme ve bunlara karşı etkili stratejiler geliştirme aşamalarını içerir. Bu süreç; risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, kurumun risk toleransının tespit edilmesi ve uygun karşılıkların geliştirilmesi aşamalarını içerir**.** Açık hedeflerin belirlenmesi ve etkili bir kontrol ortamının oluşturulması, bu sürecin sağlıklı işlemesine zemin hazırlar. (Akyel: 2010, 87). Risk değerlendirmesi, iç kontrolün temel bileşenleri arasında kısa vadede en fazla dikkat gerektiren alanlardan biridir. Günümüzde hızlı ve sürekli değişen çevresel koşullar, risklerin de dinamik bir şekilde dönüşmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda, kurumların maruz kaldığı riskleri tanımlama ve yönetme süreci süreklilik arz etmekte olup, tek seferlik bir faaliyet olarak değerlendirilemez. (İDKK: 2014, 287). İç kontrol sistemlerinin etkinliği, kurumun maruz kalabileceği risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetilmesine bağlıdır. Risk değerlendirme, stratejik, operasyonel, finansal ve yasal risklerin belirlenmesini ve bu risklere karşı önlemlerin alınmasını amaçlar (Kieso, Weygandt & Warfield, 2020). Özellikle dijitalleşmenin hız kazandığı günümüzde siber güvenlik, veri koruma ve sistemsel aksaklıklar gibi yeni risk türleri, değerlendirme sürecine dahil edilmelidir (Sofyani, Saleh & Hasan, 2023). Etkin bir risk değerlendirme süreci, iç kontrol sisteminin dinamik yapısının sürdürülmesini sağlamaktadır. (İDKK, 2014).

1.7.3 Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, belirlenen risklerin yönetilmesi amacıyla uygulamaya konulan politikalar, prosedürler ve operasyonel mekanizmalardır. Bu faaliyetler arasında görevlerin ayrılığı, onaylama prosedürleri, fiziksel ve dijital kontroller, mutabakatlar, iç denetim uygulamaları ve performans göstergelerinin izlenmesi yer alır (GAO, 2014; İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2015). Bu unsur, belirlenen risklere karşı uygulamaya konulan politika ve prosedürleri içerir. Görevlerin ayrılması, onay mekanizmaları, fiziksel kontroller, mutabakatlar ve bilgi işleme kontrolleri gibi operasyonel tedbirler bu kapsamda değerlendirilir (INTOSAI, 2010). İç kontrol sisteminde yer alan kontrol türleri aşağıdaki gibidir:

Önleyici Kontroller: , hataların veya usulsüzlüklerin oluşmadan önce engellenmesini amaçlar. Bu kontroller; görevlerin ayrılığı, yetki sınırlamaları, sistemsel kısıtlamalar ve erişim denetimleri gibi mekanizmaları kapsar. Amaç, süreç başlamadan riski azaltmak ve hata olasılığını minimuma indirmektir (İç Denetim Birimi Başkanlığı, 2015).

Saptayıcı Kontroller: Hata ve usulsüzlükler gerçekleştikten sonra devreye girerek bunların fark edilmesini ve raporlanmasını sağlar. Muhasebe kayıtlarının mutabakatı, denetim faaliyetleri ve analizler bu kontrol türüne örnektir. Bu tür kontroller, sistemde gerçekleşmiş sorunların görünür hale gelmesini ve yönetim tarafından fark edilmesini sağlar (Investopedia, 2010; ZenGRC, 2023).

Yönlendirici kontroller: Çalışanların süreçlerde doğru adımları izlemesini sağlamak için eğitimler, prosedür kılavuzları ve organizasyon şemaları aracılığıyla yönlendirme yapar. Bu kontroller, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşmasında kurumsal davranışı şekillendirme işlevi görür (Adams Brown, 2023).

Telafi Edici (tamamlayıcı): Kontroller meydana gelen hataların etkisini azaltmak veya tekrarını önlemek için uygulanan faaliyetleri içerir. Bu kontroller, hata sonrası süreçlerde düzenleme yapılmasını, sorumlu kişilerin eğitilmesini veya sistemlerin güncellenmesini kapsar. Telafi edici kontroller, iç kontrol sisteminin sürdürülebilir olmasını sağlar. (Adams Brown, 2023; İç Denetim Birimi Başkanlığı, 2015).

1.7.4. Bilgi ve İletişim

COSO'nun Bütünleşik İç Kontrol Çerçevesi'ne göre, bilgi ve iletişim bileşeni; iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak amacıyla gerekli bilgilerin doğru, zamanında ve uygun bir şekilde ilgili kişilere ulaştırılmasına olanak tanıyan temel bir yapı taşını oluşturmaktadır (COSO, 2013). İç kontrolün başarısı, kurum içi ve dışı bilgi akışının doğruluğu, zamanlaması ve açıklığı ile doğrudan ilişkilidir. Bilgi ve iletişim bileşeni, karar alıcıların doğru ve güncel verilere ulaşmasını sağlayarak tüm kontrol süreçlerinin koordinasyonunu kolaylaştımaktadır (COSO, 2013; Moeller, 2014). Kamu yönetiminde iletişim, yalnızca üst yönetime değil, aynı zamanda çalışanlara ve hizmet alan halka da erişim sağlamalıdır. Dijital dönüşüm ile birlikte kurum içi iletişimde otomasyon sistemleri ve entegre veri paylaşım platformları bu işlevi daha da güçlendirmiştir (Erdoğan & Yıldız, 2020). Örgüt içinde doğru ve zamanında bilgi paylaşımı; risklerin tanımlanması, kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi ve ihlallerin önlenmesi açısından hayati önemdedir (Moeller, 2014)

1.7.5 Gözlem (İzleme)

İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin işleyişini değerlendirmek, eksiklikleri tespit etmek ve sürekli iyileştirme sağlamak amacıyla gerçekleştirilen iç ve dış denetim uygulamalarıdır. Bu süreçler, periyodik raporlamalar, performans analizleri ve denetim bulguları gibi yollarla yürütülmektedir (Pickett, 2011). Ayrıca, Türkiye'de Sayıştay denetimleri ve iç denetim faaliyetleri bu süreci tamamlayıcı rol oynamaktadır (Sayıştay, 2022). İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirli periyotlarla değerlendirilmesi ve ihtiyaç duyulduğunda geliştirilmesi sürecini kapsar. İç ve dış denetimler, performans izleme sistemleri ve geri bildirim mekanizmaları bu unsura örnek olarak gösterilebilir (Spencer Pickett, 2011). İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin güncelliğini koruyarak değişen çevresel koşullara uyum sağlamasını, sistemin etkinlik ve verimliliğini artırmasını ve işleyişinin sürdürülebilirliğini güvence altına alır. (İDKK:2014,288). COSO modeli dışında, INTOSAI ve GAO gibi kuruluşların da iç kontrol bileşenlerine benzer sistematik yapılar sunduğu görülmektedir. Ancak tüm modellerde ortak payda, iç kontrolün kurumsal amaçlara ulaşmada bütüncül, yapılandırılmış ve sürekli bir sistem olarak görülmesidir (INTOSAI, 2010).

1.8. İç Kontrol Sistemine İlişkin Hukuki ve Yasal Çerçeve

İç kontrol sistemleri, kurumların amaçlarına etkin, ekonomik, verimli ve yasalara uygun bir biçimde ulaşmalarını sağlamak amacıyla, ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli hukuki düzenlemelerle yapılandırılmış kurumsal mekanizmalardır. Bu sistemler, yalnızca finansal raporlama doğruluğunu değil; aynı zamanda risk yönetimi, kaynak tahsisi ve kurumsal şeffaflık gibi çok boyutlu yönetişim alanlarını da kapsamaktadır (COSO, 2013; INTOSAI, 2010).

Uluslararası düzeyde iç kontrol sistemlerinin hukuki temelleri büyük ölçüde 2000'li yılların başında yaşanan büyük finansal skandallardan sonra belirginleşmiştir. Özellikle 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlüğe giren **Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)**, kurumsal finansal raporlama süreçlerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve bağımsız denetçilerce değerlendirilmesini yasal zorunluluk haline getirmiştir. SOX'un 404. maddesi uyarınca şirket yöneticilerinin, iç kontrol sistemlerinin tasarımı ve etkinliği hakkında yıllık olarak değerlendirme raporu sunmaları gerekmektedir (Chan & Wu, 2020). Abernethy, Li, Zhang ve Shi'ye (2023:3097) göre, Enron, WorldCom ve Xerox gibi şirketlerde yaşanan yolsuzluklar, finansal sisteme duyulan güveni derinden sarsmış ve bu yasa ile birlikte iç kontrol sistemleri, kurumsal yönetim süreçlerinin vazgeçilmez bir bileşeni haline gelmiştir.

Finans sektöründe ise **Basel Komitesi** tarafından geliştirilen iç kontrol ilkeleri önemli bir çerçeve sunmaktadır. 1998 yılında yayımlanan "Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations" başlıklı raporda, bankalarda iç kontrol sistemlerinin güçlü bir risk yönetimi altyapısının parçası olarak tasarlanması gerektiği vurgulanmıştır. Basel II ve Basel III düzenlemeleri ile bu ilkeler daha da detaylandırılarak bankacılık sisteminde sürdürülebilirlik ve istikrarın temeli haline gelmiştir (Basel Committee on Banking Supervision, 1998; 2011).

Ayrıca, risk odaklı bir yaklaşım geliştirmek amacıyla oluşturulan **ISO 31000 Risk Yönetimi Standardı**, kurumlara stratejik, operasyonel ve finansal risklerin tanımlanması ve kontrol altına alınmasına ilişkin kapsamlı bir yapı sunmakta; iç kontrol süreçlerinin sistematik ve sürekli iyileştirilmesini teşvik etmektedir (ISO, 2018).

Uluslararası Denetim Standartları (ISA) çerçevesinde ise denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu sağlamak adına iç kontrol sistemlerini değerlendirmesi zorunludur. ISA 315 ve ISA 330 standartlarında, iç kontrolün yapısı, işleyişi ve risklere karşı sağladığı koruma düzeyi ayrıntılı biçimde incelenmekte; denetçilerin bu sistemlerden elde edeceği kanıtların yeterliliği esas alınmaktadır (IAASB, 2022).

Kamu sektöründe ise iç kontrol sistemlerine ilişkin yasal düzenlemeler özellikle **INTOSAI** tarafından geliştirilen **ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions)** standartları ile şekillenmiştir. INTOSAI, kamu yönetimlerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında etik, şeffaflık ve hesap verebilirliğe dayalı bir yaklaşımı benimsemekte ve bu ilkeleri tüm üye ülkelere rehber olarak sunmaktadır (INTOSAI, 2013).

Türkiye bağlamında, iç kontrol sisteminin hukuki temeli **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu** ile oluşturulmuştur. Bu kanunla birlikte kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması ve izlenmesi yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Kanunun 55 ila 58. maddeleri arasında iç kontrole ilişkin temel ilkeler belirlenmiş ve bu kapsamda **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği** (2007) yürürlüğe konulmuştur. Bu standartlar, COSO modelini esas almakla birlikte kamu sektörüne özgü ihtiyaçlar doğrultusunda uyarlanmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan rehberlerde, iç kontrol sistemlerinin sadece mali değil, yönetsel süreçlere de entegre edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Türedi, Celayir, Baloğlu & Çakalı, 2023: 213; İDKK, 2014).

İç kontrol sistemlerine ilişkin bu çok katmanlı hukuki ve kurumsal yapı, sadece mevzuata uyum için değil, aynı zamanda kurumsal sürdürülebilirlik, kamu güveni ve etik yönetişim açısından da temel bir güvence mekanizması olarak işlev görmektedir. Günümüzün karmaşık ve hızlı değişen yönetim ortamında, iç kontrol sistemlerinin yasal çerçeve ile desteklenmesi, organizasyonların hesap verebilirliğini artırmakta ve kurumsal risklerin yönetilmesini kolaylaştırmaktadır (Smith, 2019; Garcia & Lopez, 2021; Kaya, 2018).

1.8.1 İç Kontrole İlişkin Yasal Düzenlemelere Yön Veren Ulusal ve Uluslararası Kurumlar

Kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemleri, yalnızca teknik bir uygulama alanı değil; aynı zamanda hesap verebilirlik, şeffaflık ve yönetişim ilkelerinin kurumsallaştırılması

açısından kritik bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda iç kontrol sistemlerinin ulusal düzeyde yasal düzenlemelerle güvence altına alınması ve uluslararası standartlarla uyumlaştırılması, kamu sektöründe kurumsal kapasitenin artırılması ve sürdürülebilir yönetişim anlayışının benimsenmesi açısından büyük önem arz etmektedir (Çakırsoy & Baral, 2022).

Türkiye'de kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve izlenmesi süreci, 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* ile hukuki bir zemine kavuşturulmuştur. Bu kanun kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı, iç kontrol standartlarının belirlenmesi, kamu idarelerine rehberlik edilmesi ve uygulamaların izlenmesinden sorumlu yetkili otorite olarak tanımlanmıştır. Bu doğrultuda Bakanlık tarafından 2007 yılında yayımlanan *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*, iç kontrol sisteminin beş temel bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme süreçlerini tanımlayarak kamu idarelerine yol gösterici bir çerçeve sunmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007).

İç denetim süreçlerinin eşgüdüm içinde yürütülmesini sağlamak amacıyla kurulan **İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)**, kamu iç denetim sisteminin standartlarını belirleme, uygulamaları izleme, raporlama ve denetim kapasitesini geliştirme gibi görevler üstlenmiştir. İDKK, ayrıca kamu denetçilerine yönelik rehberler ve iyi uygulama örnekleri geliştirerek iç denetimin profesyonelleşmesini desteklemektedir (İDKK, 2020).

Türkiye'nin en yüksek dış denetim kurumu olan **Sayıştay**, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde denge ve denetim mekanizmasının vazgeçilmez bir unsurudur. Sayıştay, yürüttüğü performans ve uygunluk denetimleri aracılığıyla iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirerek, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılmasına katkıda bulunmaktadır. Sayıştay raporları, kamu idarelerinin iç kontrol eksikliklerini tespit etmekte ve politika yapıcılar için önemli bir geribildirim mekanizması sunmaktadır (Sayıştay, 2021).

Ayrıca, **Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)**, iç denetim mesleğinin gelişimine yönelik faaliyetler yürüten ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile iş birliği içinde çalışan önemli bir mesleki örgüttür. TİDE, Türkiye'deki iç denetçilerin mesleki yeterli-

liklerini artırmak, uluslararası standartlarla uyum sağlamak ve etik değerlerin yerleşmesini teşvik etmek amacıyla eğitim programları, yayınlar ve sertifikasyon faaliyetleri gerçekleştirmektedir (TİDE, 2017).

Uluslararası Kurumsal Çerçeve: Türkiye'de uygulanan iç kontrol sistemlerinin önemli bir kısmı, uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlaştırılarak geliştirilmiştir. Bu çerçevede, başta **COSO** (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından geliştirilen *Internal Control–Integrated Framework* olmak üzere, **INTOSAI**, **GAO** ve **ISO** gibi kuruluşların yayınladığı uluslararası norm ve standartlar referans alınmaktadır.

Özellikle INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından geliştirilen **ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions)** standartları, kamu sektöründe iç kontrol ve denetim uygulamalarının uluslararası en iyi uygulamalarla uyumlu biçimde yürütülmesini sağlamaktadır (INTOSAI, 2010). ABD Sayıştayı niteliğindeki GAO'nun yayımladığı **Green Book**, kamu iç kontrol sistemlerine yönelik ayrıntılı değerlendirme ölçütleri sunmakta ve federal düzeyde iç kontrol uygulamalarının standartlaşmasını hedeflemektedir (GAO, 2014).

Ayrıca, kamu finansmanı ile doğrudan ilişkili sektörlerde faaliyet gösteren kuruluşlar için **Basel Komitesi** tarafından yayımlanan iç kontrol ilkeleri (Basel Committee on Banking Supervision, 1998) ile **ISO 31000 Risk Yönetimi Standardı**, kurumsal risklerin etkin yönetilmesi açısından iç kontrol sistemlerinin yapısal entegrasyonunu desteklemektedir.

Günümüzde hem ulusal hem de uluslararası bağlamda iç kontrol sistemlerinin gelişimi, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu yönetiminin inşası için stratejik bir zemin oluşturmaktadır. Türkiye'de yürürlüğe konan düzenlemeler, yalnızca yasal bir zorunluluk değil, aynı zamanda yönetişim ve kurumsal güvenin pekiştirilmesine yönelik yapısal bir dönüşüm aracı olarak değerlendirilmektedir (Bozkurt, 2010; Güler & Arkın, 2018). İç kontrol sistemlerinin etkili işleyişi, yalnızca mevzuat uyumu açısından değil, kamu kaynaklarının doğru yönetimi, hizmet kalitesinin artırılması ve yolsuzlukla mücadelenin kurumsal zeminde yürütülmesi açısından da yaşamsal bir öneme sahiptir.

1.8. Ulusal ve Uluslararası Kurumların İç Kontrol Sistemine Katkıları

1.8.1. Uluslararası Kuruluşlar ve Düzenleyici Yapılar

1.8.1.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) ve IPPF Çerçevesi

1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA), iç denetim mesleğinin evrensel düzeydeki etik ilkelerini, mesleki standartlarını ve uygulama rehberlerini belirleyen temel kurumdur (IIA, 2022). Merkezi Florida'da bulunan bu kuruluş, bugün 170'ten fazla ülkede faaliyet gösteren 200.000'in üzerinde profesyonel üyeye sahiptir (Pickett, 2010).

IIA'nın iç denetim mesleğine en önemli katkılarından biri, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'dir (International Professional Practices Framework – IPPF). Bu çerçeve; iç denetim tanımı, etik kurallar, uluslararası iç denetim standartları ve uygulama rehberlerinden oluşan bütüncül bir yapı sunmaktadır. IPPF'nin amacı, iç denetim faaliyetlerinin güvenilir, tutarlı ve etik standartlar doğrultusunda yürütülmesini sağlamaktır (IIA, 2017).

IPPF kapsamında iç denetim, bir kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sunan bir faaliyet olarak tanımlanmıştır (IIA, 2022). Etik ilkeler ise dürüstlük, nesnellik, gizlilik ve yeterlilik olmak üzere dört temel üzerine inşa edilmiştir (Spencer Pickett, 2010).

IIA, aynı zamanda iç denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve iç kontrol sistemleri alanlarında yayınladığı rehberlerle, kurumların bu fonksiyonlarını daha etkin ve entegre biçimde yürütmesine katkı sağlamaktadır. Böylece denetim faaliyetleri yalnızca mali boyutla sınırlı kalmayıp stratejik karar alma süreçlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmektedir (Baloğlu & Çakalı, 2023).

1.8.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), 1887 yılında kurulmuş olup, muhasebe ve denetim mesleğinin ABD'deki en köklü ve etkili kurumlarından biridir. AICPA, muhasebe standartlarının geliştirilmesi, meslek etiğinin belirlenmesi, sürekli mesleki gelişimin sağlanması ve finansal raporlama kalitesinin artırılması gibi misyonlarıyla öne çıkmaktadır (AICPA, 2023).

Özellikle Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) aracılığıyla denetim uygulamaları için önemli bir referans çerçevesi sunmuştur. AICPA'nın denetim standartları, Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) tarafından devralınmasına rağmen, özel sektör uygulamaları açısından GAAS hala büyük önem arz etmektedir (Arens et al., 2023).

AICPA ayrıca CPA (Certified Public Accountant) unvanı ile muhasebe mesleğinin yeterliliğini ve etik bağlılığını belgelemektedir (Mintz & Morris, 2022). Enstitünün özellikle iç kontrol, siber güvenlik, bilgi sistemleri denetimi ve kurumsal yönetişim konularında yayımladığı rehberler, denetim süreçlerinin kapsamını genişletmiş ve finansal olmayan risklerin yönetiminde de rol oynamasını sağlamıştır (AICPA, 2021). Günümüzde AICPA, 2017 yılında İngiltere merkezli Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) ile birleşerek Association of International Certified Professional Accountants (AICPA & CIMA**)** çatısı altında faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu birleşme ile birlikte AICPA'nın etki alanı uluslararası düzeyde genişlemiş; sadece ABD'de değil, dünya genelinde muhasebe standartlarının gelişimine katkı sağlayan bir yapıya dönüşmüştür (AICPA & CIMA, 2023).

1.8.1.3. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

COSO, iç kontrol sistemlerinin sistematik ve bütüncül bir yaklaşımla yapılandırılması amacıyla 1985 yılında beş profesyonel kuruluşun girişimiyle kurulmuştur. Bu kuruluşlar; AICPA, AAA, FEI, IIA ve IMA'dır (Moeller, 2011). COSO'nun temel amacı, finansal raporlama süreçlerinde yolsuzlukları önlemek ve organizasyonların risk yönetimi ile yönetişim sistemlerini geliştirmektir (COSO, 2013).

1992 yılında yayımlanan "İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve", iç kontrol sistemini beş ana bileşen temelinde tanımlamıştır: kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme. 2013 yılında güncellenen bu model, teknoloji ve regülasyonlardaki değişimlere daha iyi uyum sağlayan dinamik bir yapı sunmuştur.

2004 yılında ise "Kurumsal Risk Yönetimi – Bütünleşik Çerçeve" yayımlanmış, bu çerçeve 2017'de "ERM: Strateji ve Performans ile Entegrasyon" başlığıyla revize edilmiştir. COSO çerçevesi, ulusal ve uluslararası kamu iç kontrol düzenlemelerinin de temel referans kaynaklarından biridir (Fraser & Simkins, 2021).

1.8.1.4. COCO (Criteria of Control) Modeli

Kanada Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Derneği (CICA) tarafından 1995 yılında geliştirilen COCO Modeli, iç kontrolü kurumsal kültür ve insan davranışları bağlamında ele alan özgün bir çerçeve sunar. COSO modelinden farklı olarak, daha az hiyerarşik, daha kültürel ve davranışsal odaklıdır (CICA, 1995).

COCO modeli, kamu sektörü, devlet kurumları ve finansal hizmetlerde yaygın şekilde uygulanmış ve özellikle kurumsal değerlerin kontrol süreçleri üzerindeki etkisini vurgulamıştır. Model, iç kontrolün yalnızca yapısal ve mekanik değil, aynı zamanda etik ve kültürel boyutunu da dikkate almaktadır (Pickett, 2010; Moeller, 2011).

1.8.1.5. Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)

Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission – SEC), 1934 yılında kurulmuş ve ABD sermaye piyasalarının düzenlenmesinden sorumlu ana kurum haline gelmiştir. SEC, finansal sistemin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak, yatırımcıları korumak ve piyasa istikrarını sağlamak üzere düzenleme ve denetim faaliyetleri yürütmektedir (Allen, 2021).

2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes–Oxley Yasası ile birlikte SEC'in iç denetim ve muhasebe süreçlerine yönelik düzenleyici rolü daha da güçlenmiştir. Bu dönemde yayımlanan Accounting and Auditing Enforcement Releases (AAER) belgeleri, daha sistematik ve analitik bir denetim yaklaşımını ortaya koymuştur (Davalos & Feroz, 2022).

1.8.1.6. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)

INTOSAI, 1953 yılında kamu sektöründe yüksek denetim kurumları arasında iş birliğini güçlendirmek amacıyla kurulmuştur. Merkezi Avusturya'nın Viyana kentinde bulunan bu organizasyon, dünya genelinde 190'dan fazla Sayıştay benzeri kurumu bir araya getirmektedir (INTOSAI, 2013).

INTOSAI, kamu sektörüne yönelik iç kontrol, denetim ve yönetişim standartlarının oluşturulması ve yaygınlaştırılması için çalışmalar yürütmektedir. INTOSAI GOV 9100, COSO modeline benzer bir yapı sunarken kamu yönetimine özgü yönetişim, etik ve kamu yararı boyutlarını da içeren geniş bir çerçeve sunmaktadır (INTOSAI, 2004). INTOSAI'nin temel amacı, kamu yönetiminde etkin bir denetim altyapısı oluşturmak için bilgi

paylaşımı, kapasite geliştirme ve uluslararası denetim standartlarının yaygınlaştırılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda teşkilat, özellikle kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin yapılandırılması ve değerlendirilmesinde rehber niteliğinde dokümanlar yayınlamaktadır. Bunlardan en önemlisi, INTOSAI GOV 9100 adlı belgedir. Bu rehber, COSO İç Kontrol Modeli ile benzer bir yapıya sahip olmakla birlikte, kamu sektörü odaklı olarak daha geniş bir yönetişim ve etik sorumluluk çerçevesi sunmaktadır (INTOSAI, 2004). INTOSAI'nin iç kontrol anlayışı, sadece mali güvenilirlikle sınırlı kalmayıp, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına, etik ilkelere uygun hareket edilmesine ve vatandaş odaklı hizmet sunumuna katkı sağlayacak bir yönetişim anlayışını esas alır (Likierman, 2003). Bu yönüyle INTOSAI, kamu kurumlarının sadece mevzuata uygunluğunu değil, aynı zamanda performanslarını da izleyen kapsamlı bir denetim yaklaşımı benimser. INTOSAI ayrıca denetim standartlarını evrenselleştirmek amacıyla ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) çerçevesini oluşturmuştur. Bu standartlar, kamu sektöründe mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimini içeren kapsamlı bir çerçeve sunar. Bu çerçeve doğrultusunda, kamu kurumlarının iç kontrol sistemleri değerlendirilmeli, risk temelli ve hedef odaklı denetim stratejileri benimsenmelidir (Bérubé, 2007). Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), 2004 yılında kamu sektörü için "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu"nu yayımlamıştır. INTOSAI'ye göre iç kontrol; risklerin belirlenmesi ve kurumun misyonu doğrultusunda belirlenen hedeflere ulaşılması için makul bir güvence sağlamayı amaçlayan, yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer personel tarafından yürütülen bütüncül bir süreçtir. (https://sayistay.gov.tr/files/866_issai.pdf erişim tarihi 03.06.2024)

INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV), INTOSAI'nin kamu yönetimi ve kamu kaynaklarının kullanımından sorumlu kişi ve kurumlara yönelik tavsiyelerini içeren ayrı bir rehber grubudur. Bu rehberlerin temel amacı; kamu sektöründe güvenilir bir iç denetim yapısının oluşturulması, yeterli muhasebe ve raporlama standartlarının benimsenmesi ile etkin bir iç kontrol sisteminin tesis edilmesini destekleyerek iyi yönetişimi teşvik etmektir. Ayrıca, bu rehberler Yüksek Denetim Kurumlarına söz konusu kriterlerin değerlendirilmesinde yol gösterici bir kaynak işlevi görür. Rehberler, INTOSAI bünyesindeki uzman alt komiteler tarafından hazırlanmakta olup, uluslararası düzeyde ortak deneyim ve bilgi birikimini yansıtmaktadır.

ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) çerçevesi ise INTOSAI'nin mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimini kapsayan standartlarını içermektedir. Bu standartlar kamu yönetiminde etkinlik, verimlilik ve şeffaflığın sağlanmasına katkı sunmaktadır (Likierman, 2003; Bérubé, 2007).

1.9. Türkiye'de İç Kontrole Katkı Sunan Başlıca Kuruluşlar

Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin kurulması, geliştirilmesi ve sürdürülebilir şekilde işlemesi; kamu yönetimi reformları, hesap verebilirlik anlayışı ve kurumsal yönetişim ilkeleri doğrultusunda çeşitli kamu kurumları, düzenleyici otoriteler, sivil toplum kuruluşları ve akademik çevrelerin iş birliğiyle yürütülmektedir. Kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemlerinin yasal çerçevesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile çizilmiş, bu sistemin uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla farklı kurumlara çeşitli görev ve sorumluluklar verilmiştir. Türkiye'de iç kontrol yapılarının gelişimine katkı sunan başlıca kuruluşlar arasında Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ve Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) yer almaktadır.

1.9.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Yasal Düzenleme Sürecindeki İşlevi

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1981 tarihli 2499 sayılı Kanun'un yerine geçen ve 2012 yılında yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte, Türkiye sermaye piyasalarında düzenleme ve denetleme yetkisine sahip temel kurumsal otoritedir. SPK, özellikle halka açık şirketlerde kurumsal yönetişim ilkelerinin yerleşmesi, şeffaflık, hesap verebilirlik ve paydaşlara karşı sorumluluğun artırılması amacıyla iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemlerinin yasal ve yapısal temellerini oluşturmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye'de sermaye piyasalarının güvenli, şeffaf ve etkin işlemesini sağlamakla görevli bir düzenleyici ve denetleyici kamu otoritesidir. SPK, özellikle halka açık şirketler ile sermaye piyasası kurumlarının faaliyetlerinde iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetişim mekanizmalarının işlerliğini sağlamaya yönelik ikincil düzenlemeler geliştirmektedir. Bu bağlamda, SPK'nın iç kontrol sistemlerine yönelik önemli düzenlemelerinden biri olan "Seri: V, No:68 – Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemi Tebliği", aracı kurumların sahip olması gereken iç kontrol sistemlerinin

kapsamını, sorumluluk alanlarını ve işleyiş mekanizmalarını ayrıntılı biçimde tanımlamaktadır (SPK, 2012).

SPK'nın düzenlemeleri, sadece teknik kontrol yapılarını değil, aynı zamanda yönetişim kalitesini de artırmayı hedefleyen bir perspektife sahiptir. Bu çerçevede, iç denetim komitelerinin kurulması, bilgi sistemleri güvenliğinin sağlanması ve finansal raporlama süreçlerinin şeffaflaştırılması gibi konular ön plana çıkmıştır. 2003 yılı sonrasında, küresel yönetişim standartlarıyla uyumlu şekilde, iç kontrol sistemleri kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak tanımlanmış ve bu doğrultuda rehber niteliğinde düzenlemeler yayımlanmıştır (Kaplan & Dursun, 2023).

Kaplan ve Dursun'un (2023) çalışmasında, SPK'nın iç kontrol çerçevesi yasal olarak güçlü görülmekle birlikte, uygulamada kurumlar arasında standartlaşmanın yeterince sağlanamadığı vurgulanmaktadır. Özellikle bilgi teknolojileri ile entegre çalışan iç kontrol mekanizmalarının sınırlı düzeyde olduğu ve bazı kurumlarda iç kontrol uygulamalarının şekli düzeyde kaldığı tespit edilmiştir. Bu durum, iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik eleştirileri beraberinde getirmiştir.

SPK, son yıllarda iç kontrol sistemlerini dijitalleşme, sürdürülebilir finans ve veri güvenliği ile ilişkilendiren bir yaklaşımı benimsemektedir. 2023 yılında yayımlanan bazı duyurular ve rehberlerde, bilgi teknolojileri denetimi, sürdürülebilirlik raporlaması ve bu süreçlerin iç kontrol yapılarıyla entegrasyonu vurgulanmaktadır (SPK, 2023). Bu kapsamda SPK, özellikle finansal sistemlerin dijital dönüşüm sürecine uyum sağlayacak şekilde iç kontrol sistemlerinin güncellenmesi gerektiğine dikkat çekmektedir.

1.9.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın İç Kontrol Sistemlerine Katkısı

Türkiye'de kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin düzenlenmesi ve standartlaştırılması hususunda en yetkili kurum olan Hazine ve Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında bu alandaki temel sorumluluğu üstlenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007). Kanun ile birlikte, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması ve izlenmesi Bakanlığın görevleri arasında yer almıştır. Bu bağlamda, Bakanlık tarafından yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007), COSO modeli başta olmak üzere uluslararası kabul görmüş standartlar temel alınarak kamu kurumlarına rehberlik sağlamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007).

Bakanlık, iç kontrolü "kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlayan organizasyon, yöntem, süreç ve iç denetim faaliyetlerinin bütünü" olarak tanımlamakta ve bunun etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesi için gereken ilke ve standartları belirlemektedir. İç kontrol standartları, beş ana bileşenden oluşmaktadır: kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007).

Ayrıca, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altında faaliyet göstererek kamu iç denetim standartlarının geliştirilmesi, uygulanmasının izlenmesi ve kamu iç denetim faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlamaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2020). Bu sayede, kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliği artırılmakta, hesap verebilirlik ve şeffaflık mekanizmaları güçlendirilmektedir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği ile Bakanlık, kamu kurumlarının iç kontrol süreçlerinde uyacakları usul ve esasları belirlemiş, mali ve yönetim bilgisi üretiminden varlık ve kaynakların korunmasına kadar geniş kapsamlı düzenlemeler yapmıştır. Bu yönetmelik, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerini mevzuata uygun olarak oluşturması ve sürdürmesi için temel çerçeveyi sunmaktadır (Resmî Gazete, 2007).

Bakanlık tarafından geliştirilen Kamu İç Kontrol Standartları, sadece Türkiye'de değil, Avrupa Birliği'nin ve uluslararası kurumların iç kontrol standartları ile uyumlu olarak tasarlanmış olup, bu alanda uluslararası normlarla paralel bir standartlaşma sağlamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007; Avrupa Komisyonu, 2013).

1.9.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE): Mesleki Gelişim ve Uluslararası Uyum

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), iç denetim mesleğinin gelişimini teşvik eden ve uluslararası standartlara uyumunu sağlayan önemli bir mesleki örgütlenme örneğidir. 1995 yılında kurulan TİDE, iç denetçilerin mesleki yetkinliklerini artırmak, etik ilkeleri yaygınlaştırmak ve yönetişim kültürünün yerleşmesini sağlamak amacıyla çok boyutlu faaliyetler yürütmektedir.

Enstitü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) ile kurumsal işbirlikleri geliştirerek, global iç denetim vizyonunu Türkiye'ye taşımaktadır. Türkiye'deki iç denetim uygulayıcılarının uluslararası yeterlilik belgeleri (örneğin CIA - Certified Internal Auditor) ile donatılması, bu doğrultuda düzenlenen eğitimler ve sertifikasyon programları aracılığıyla teşvik edilmektedir.

TİDE aynı zamanda Türkiye'deki iç denetim uygulamalarının uluslararası alanda tanınmasına katkı sağlamakta; iç kontrol sistemlerinin yönetişim, etik ve sürdürülebilirlik bağlamında yeniden yorumlanmasına imkan tanımaktadır. Enstitü, kamu ve özel sektördeki tüm aktörlerle iş birliği yaparak, kurumsal şeffaflık ve risk temelli denetim anlayışının yaygınlaştırılmasına yönelik faaliyetlerini sürdürmektedir.

1.9.4. KİDDER: Kamu İç Denetçiliği Mesleğinin Kurumsallaşması

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), 2009 yılında kurulmuş olup, kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerinin kurumsallaşması, meslek etiğinin güçlendirilmesi ve meslektaş dayanışmasının artırılması amacıyla faaliyet gösteren bir sivil toplum kuruluşudur.

KİDDER'in çalışmaları, kamu yönetiminde denetim fonksiyonunun etkinliğini artırmak, iç denetçilerin mesleki gelişimlerine katkı sunmak ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını desteklemek üzerine odaklanmaktadır. Dernek, uluslararası iç denetim standartlarını takip ederek Türkiye'deki uygulamalara uyarlanması konusunda rehberlik görevini üstlenmektedir.

KİDDER, özellikle bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkelerinin kamu iç denetiminde temel değerler olarak benimsenmesi gerektiğini savunmakta ve bu ilkelerin hayata geçirilmesi için eğitimler, çalıştaylar ve mevzuat önerileri hazırlamaktadır. Ayrıca, kamu iç denetim sistemiyle ilgili olarak politika yapıcılara yönelik bilgi notları ve raporlar yayımlayarak, kamu denetiminin kalitesine doğrudan katkı sunmaktadır.

Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin gelişim süreci, sadece yasal düzenlemelere değil, aynı zamanda uygulayıcı kurumların kapasitesine, sivil toplum kuruluşlarının katkısına ve mesleki örgütlenmelerin etkinliğine dayanmaktadır. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yasal düzenleme ve denetim fonksiyonu, SPK'nın sermaye piyasalarında iç kontrol yapısını şekillendirmesi, TİDE'nin mesleki kapasiteyi güçlendirme çabası ve

KİDDER'in meslek etiğini kurumsallaştırma rolü, bütüncül bir iç kontrol ekosisteminin inşasına hizmet etmektedir. Türkiye'nin iç kontrol sistemlerinin sürdürülebilirliği, bu aktörler arası koordinasyonun ve uluslararası standartlara uyumun güçlendirilmesiyle doğrudan ilişkilidir

2. BÖLÜM KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SÜRECİ

Kamu mali yönetimi sistemlerinin etkinliği, şeffaflığı ve hesap verebilirliği, kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve hukuka uygun bir biçimde kullanılmasını sağlamada kritik öneme sahiptir. Bu bağlamda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye'de kamu kurumlarında çağdaş mali yönetim anlayışını yerleştirmeyi amaçlayan temel bir yasal düzenleme olarak öne çıkmaktadır. Söz konusu kanun, kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulması, sürdürülmesi ve sürekli iyileştirilmesine ilişkin ilkeleri ve çerçeveyi belirlemekte; böylelikle kamu mali yönetiminde hesap verebilirliği ve mali disiplinin güçlendirilmesini hedeflemektedir. İç kontrol sistemleri, sadece yasal bir zorunluluk olarak değil; aynı zamanda kamu kurumlarında etkin yönetişim, risk yönetimi ve performans artışı sağlayan stratejik bir araç olarak da değerlendirilmektedir. Literatürde, iç kontrol mekanizmalarının kamu mali yönetiminin kalitesi üzerindeki olumlu etkilerine sıklıkla vurgu yapılmaktadır. Özellikle Namagembe ve arkadaşları (2025), iç kontrol sistemlerinin önleyici, teşhis edici ve düzeltici işlevleriyle kamu finans yönetiminde etkinliği artırdığını ortaya koymuş; bu kapsamda liderlik, şeffaflık, koordinasyon ve insan kaynaklarının niteliksel yeterliliğine dikkat çekmişlerdir. Benzer şekilde, Kenya'nın Turkana bölgesinde gerçekleştirilen bir araştırmada da iç denetim süreçlerinin kamu mali performansında anlamlı iyileşmeler sağladığı rapor edilmiştir (Ekiru, Chelogoi & Kitur, 2024). Türkiye özelinde yapılan çalışmalar ise 5018 sayılı Kanun'un uygulama süreçlerini ele alarak iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurumlar üzerindeki etkilerini değerlendirmektedir. Bu çerçevede, iç kontrol sistemlerinin kurumsallaşmasına etki eden faktörler; kamu üniversiteleri (Güneş & Bozkurt Yazar, 2024) ve büyükşehir belediyeleri (Küçükaycan & Ağdeniz, 2021) gibi farklı kamu kurumları üzerinden incelenmiştir. Söz konusu çalışmalarda öne çıkan bulgular arasında güçlü liderlik yapılarının varlığı, merkezi düzeyde etkin bir uyumlaştırma süreci, dijital teknolojilerin entegrasyonu ve bağımsız denetim birimlerinin oluşturulması, iç kontrol sistemlerinin başarısını artıran unsurlar olarak belirlenmiştir.Bu çerçevede genel olarak literatürde; iç kontrol sistemlerinin kamu kaynaklarının etkili ve yasalara uygun kullanımını güvence altına alan temel mekanizmalar olduğu konusunda geniş bir görüş birliği bulunmaktadır. Ancak bu sistemlerin başarısı, yalnızca teknik unsurlara değil; aynı zamanda kurumsal yapıların işleyişi, liderlik kalitesi, insan kaynağı kapasitesi, bilgi teknolojilerinin kullanımı ve denetim süreçlerinin tarafsızlığı gibi çok boyutlu faktörlere de bağlıdır. Bu nedenle, iç kontrol sistemlerinin tasarımı ve

uygulanması sürecinde hem yapısal hem de yönetsel dinamiklerin bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.1 Kamu Mali Sisteminde İç Kontrol ve İç Denetim Yapılarının Oluşumu ve İlerlemesi

Kamu mali yönetimi, kaynakların **etkin, ekonomik ve verimli** kullanılmasını temin ederek hizmet kalitesini artırmayı amaçlayan bütünsel bir yapıdır (Hepworth, 2023). Bu kapsamında iç kontrol ve iç denetim mekanizmaları, yolsuzluk, usulsüzlük ve kaynak israfına karşı koruyucu fonksiyonları ile **hesap verebilirlik** açısından hayati roller üstlenmektedir.

Tarihsel olarak iç kontrol, muhasebe sistemine odaklanırken, günümüzde kurumsal yönetişim, risk yönetimi ve performans denetimiyle entegre bir şekilde gelişmiştir. COSO'nun "İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve" modeli (1992), 2013 güncellemesini takiben 2023'te sürdürülebilirlik odaklı iç kontrol süreçleriyle güçlendirilmiş; bu bağlamda kamu kurumlarında şeffaflık, izlenebilirlik ve performans odaklı yönetim vurgusu artmıştır.

Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin yasal çerçevesi, 2003 tarihli 5018 sayılı KMYKK ile şekillenmiştir. Bu düzenleme, iç denetimi "bağımsız, tarafsız ve danışmanlık odaklı güvence mekanizması" olarak tanımlamış olup, iç kontrol süreçlerinin sistematik biçimde kurumsallaşmasını emretmiştir . Bununla birlikte uygulamada güçlü liderlik, yönetsel kapasite ve siyasi iradenin eksikliği gibi engeller nedeniyle iç kontrol sistemlerinin istenilen düzeye ulaşamadığını gösteren çalışmalar mevcuttur (örneğin Küçükaycan & Ağdeniz, 2021; Akbulut & Akyol, 2023).

Uluslararası literatürde ise iç kontrolün yalnızca mali bir araç olmadığı; aynı zamanda yönetsel kalite göstergesi ve risk sonlu bütçe sistemlerinin ayrılmaz bir parçası olduğu savunulmaktadır (Hepworth, 2023; Han, 2025). Ayrıca, Küresel Dijitalleşme sürecinin, kamu iç denetimini sürekli, yapay zeka destekli ve veri analitiği odaklı bir dönüşüme yönlendirdiği yönünde güçlü bulgular vardır (Şentürk, 2021; Schmitz vd., 2025) . Ancak COSO'nun risk-odaklı kontrol değerlendirmelerinde **kontrol öz değerlendirmelerinin aşırı iyimserlik** eğilimi sergileyebileceği yönünde eleştiriler de bulunmakta, bu da sistem güvenilirliğini tartışmalı hale getirmektedir

2.2 5018 Sayılı Kanun'un Getirdiği Düzenlemeler ve Yenilikler

5018 sayılı kanun, Türkiye'de kamu mali yönetimini sadece yasal zorunluluklar kapsamında değil, aynı zamanda **performatif, saydam ve katılımcı** bir yapıya dönüştürmeyi sağlamıştır. Çalışkan & Çiftci (2017), özellikle kamu kurumlarının iç kontrol süreçlerini tanımlama, yapılandırma ve organizasyonel adaptasyon süreçlerine dair önemli analizler sunmuştur .

Kanun, klasik bütçelemeyi geride bırakarak performansa dayalı bütçe modeline geçişi zorunlu kılmıştır (Yoruldu, 2021). Böylelikle bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerine kamuoyu katılımıyla şeffaflık ve hesap verebilirlik entegre edilmiştir. Belediyeler özelinde yapılan çalışmalarda (Koç, 2021), performans değerlendirmelerinin uygulamaya tam olarak yansıtılamadığı; iç denetim süreçlerinin henüz risk bazlı ve stratejik bir modelde entegre edilemediği belirtilmiştir.

2.3 Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol

İç denetim, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir. Tolun (2019) yüksek lisans çalışmasında, iç denetim birimlerinin hem **güvence hem de danışmanlık** fonksiyonuyla sistemin etkinliğini artırdığı vurgulanmıştır. Gürkan (2010) ise iç denetim fonksiyonunun kurumsal algısını ve uygulamada karşılaşılan sorunları - özellikle denetçi eğitimindeki eksiklikler ve kaynak yetersizliği- ampirik olarak ortaya koymuştur.

Türkiye'de dijital denetim, yapay zeka ile sürekli denetim ve ERP entegrasyonuna dayalı yeni iç denetim uygulamaları incelenmiştir (Şentürk, 2021). Elbette bu alandaki gelişmeler olumlu olmakla birlikte, Selçuk Üniversitesi örneğinde olduğu gibi dijital araç kullanımının kurumlar arasında yaygınlaşması hâlinde değeri yükselmekte, ancak henüz sistematikleşmemiştir .

Yaygın eleştiriler arasında, kamuda iç denetimin bağımsızlığını güvence altına alacak yapısal reformların henüz tamamlanmamış olması bulunmaktadır (Hepworth, 2023; Han, 2025). Bilgi asimetrisi (principal–agent problemi) ve bürokratik direnç gibi dinamikler, iç kontrol ve iç denetimin etkin işleyişini engelleyebilmektedir .

Özetle:

Anahtar Nokta	Açıklama
Yasal Çerçeve	5018 sayılı Kanun ile iç kontrol ve iç denetim sistemlerine zorunluluk getirildi.
Uluslararası Standartlar	COSO çerçevesi ve INTOSAI rehberleriyle uyum sağlandı, dijitalleşme öne çıktı.
Sistemsel Zayıflıklar	Eğitim, liderlik, kaynak yetersizliği ve müdahaleler sistemi zayıflatmaktadır.
Gelişime Açık Alanlar	Dijital denetim, AI entegrasyonu, sürekli denetim ve yapısal bağımsızlık reformları

2.4. 5018 Sayılı Kanun ve Mevzuat Hiyerarşisi: Birincil, İkincil ve Üçüncül Düzenlemeler ile Kamu İç Kontrol Rehberi

5018 sayılı **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Türkiye'de kamu mali yönetimi sistemini yeniden yapılandıran en temel yasal düzenlemedir. Bu Kanun, kamu idarelerinin mali işlemlerinde şeffaflık, hesap verebilirlik, etkinlik ve verimlilik ilkelerini temel alarak iç kontrol ve iç denetim sistemlerini zorunlu hale getirmiştir. Kanun, yalnızca hukuki bir çerçeve sunmakla kalmamış; aynı zamanda uygulamayı yönlendiren alt düzenlemelere de kaynaklık etmiştir (Maliye Bakanlığı, 2007).

2.4.1. Mevzuat Hiyerarşisi: Birincil, İkincil ve Üçüncül Düzenlemeler

Türkiye'de kamu iç kontrol sistemiyle ilgili düzenlemeler, **üçlü bir mevzuat yapısı** çerçevesinde şekillenmektedir:

a) Birincil Mevzuat

Birincil mevzuat, **yasama organı tarafından çıkarılan kanunları** ifade eder. Bu kapsamda:

- **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, kamu mali yönetim sisteminin temel çerçevesini oluşturur. Kanunun 55–67. maddeleri, kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulması ve işletilmesine dair hükümleri içermektedir.
- Kanun, kamu idarelerine iç kontrol sistemlerini **risk değerlendirmesi, süreç yönetimi ve görev ayrılığı ilkeleri** doğrultusunda kurma yükümlülüğü getirmiştir.

b) İkincil Mevzuat

İkincil mevzuat, bakanlıklar ve diğer yürütme organları tarafından çıkarılan **yönetmelik ve tebliğlerdir**. Bu düzenlemeler, birincil mevzuatı uygulamaya yöneliktir.

- **İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2006)**: Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bu düzenleme, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin nasıl kurulacağına ve işletileceğine dair yöntemleri belirlemektedir.
- **Kamu İç Denetim Yönetmeliği (2006)**: İç denetim birimlerinin yetki, görev ve sorumluluklarını tanımlamakta; bağımsızlık, tarafsızlık ve mesleki etik ilkelerine dayanan bir denetim anlayışını esas almaktadır.

c) Üçüncül Mevzuatf

Üçüncül mevzuat, uygulamayı yönlendiren ve rehberlik eden **kılavuzlar, standartlar ve el kitapları** gibi düzenlemelerdir.

- **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (2007)** ve
- **Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi (2008)**: Bu belgeler, COSO modeline dayalı olarak Türkiye'de iç kontrol sisteminin beş temel bileşen (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde kurulmasına rehberlik etmektedir.

Bu standartlar, kamu idarelerine esneklik sağlarken aynı zamanda asgari gereklilikleri belirlemekte ve uygulamada **kurumsal farkındalığı** artırmayı hedeflemektedir (Sayıştay, 2020). Kamu kurumları, bu rehber doğrultusunda iç kontrol eylem planları hazırlamakta ve süreç odaklı yapılarını sistematik hale getirmektedir.

2.4.2. Maliye Bakanlığı'nın Rolü

Hazine ve Maliye Bakanlığı, kamu iç kontrol sistemlerinin **koordinasyonu ve izlenmesi** konusunda merkezi otoritedir. Bakanlık, Kamu İç Kontrol Standartlarının belirlenmesi, eğitimlerin sağlanması, izleme raporlarının toplanması ve uyumlaştırma görevlerini yürütmektedir. Aynı zamanda kamu idarelerinin eylem planlarını onaylamakta ve uygulamaların etkinliğini değerlendirmektedir (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2018).

Ancak literatürde, iç kontrol uygulamalarında kamu idareleri arasında **uygulama farklılıklarının** olduğu, bazı kurumların bu standartları sadece "biçimsel bir zorunluluk" olarak gördüğü yönünde eleştiriler yer almaktadır (Özcan & Gül, 2022).

5018 sayılı Kanun ve bağlı mevzuat, Türkiye'de kamu mali yönetimini uluslararası standartlarla uyumlu, şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya dönüştürme çabası içindedir. Ancak iç kontrol sistemlerinin gerçek anlamda kurumsallaşması, yalnızca mevzuatla değil; aynı zamanda **kurumsal kapasite, siyasi irade, liderlik ve sürekli denetim kültürünün gelişimiyle** mümkündür.

2.3.1. İç Kontrolün 5018 Sayılı Kanun Kapsamındaki Tanımı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. maddesinde iç kontrol, kurumların hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla oluşturulan, faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesini temin eden, varlık ve kaynakları koruyan, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru tutulmasını güvence altına alan; aynı zamanda mali ve yönetimsel bilgilerin zamanında ve güvenilir biçimde sunulmasını sağlayan organizasyon, yöntem ve süreçlerin bütününü ifade etmektedir. Bu tanım, iç kontrolün sadece mali bir süreç değil, aynı zamanda yönetim kalitesini artıran kapsamlı bir sistem olduğunu göstermektedir (Maliye Bakanlığı, 2025).

Çalışkan ve Çiftci (2017) tarafından yapılan bir çalışmada, özellikle Maliye Bakanlığı özelinde iç kontrol sisteminin 5018 sayılı Kanun kapsamında yasal bir zorunluluk olduğu vurgulanmakta; ancak etkinlik ve sahiplenme konusunda eksikliklerin gözlemlendiği belirtilmektedir. Ayrıca, iç denetimin danışmanlık ve tavsiye rolü sayesinde iç kontrol sisteminin gelişimine önemli katkılar sağladığı ifade edilmektedir.

2.3.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

5018 sayılı Kanun ve bu kanun kapsamında yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği" (2025) iç kontrolün temel ilkelerini belirlemiştir. Yönetmeliğin 6. maddesinde belirtilen bu ilkeler, iç kontrolün kurumlarda etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla şu şekilde sıralanmaktadır:

- **Etik Değerler ve Dürüstlük:** Kamu görevlilerinin görevlerini şeffaflık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda yerine getirmesi gerekmektedir.
- **Misyon, Vizyon ve Değerler:** Kurumların amaç ve stratejileri net olarak belirlenmeli, tüm çalışanlara etkin bir şekilde aktarılmalıdır.
- **Organizasyon Yapısı ve Görev Dağılımı:** Yetki ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı, devredilen yetkiler kayıt altına alınmalıdır.
- **İnsan Kaynakları Yönetimi:** Personelin bilgi ve beceri düzeyleri sürekli geliştirilmekte; performans değerlendirmeleri düzenli olarak yapılmaktadır.
- **Kontrol Ortamı:** Üst yönetim, iç kontrol kültürünün oluşturulması ve etik değerlere bağlılığın yaygınlaştırılması için liderlik yapmalıdır.
- **Risk Yönetimi:** Kurum hedeflerine ulaşmayı engelleyebilecek riskler tanımlanmalı, analiz edilmeli ve bu risklere karşı uygun kontrol faaliyetleri planlanmalıdır.
- **Kontrol Faaliyetleri:** Onaylama, mutabakat, varlıkların korunması gibi kontrollerle riskler minimize edilmelidir.
- **Bilgi ve İletişim:** Doğru ve zamanında bilgi üretilmeli ve ilgili taraflarla etkili bir şekilde paylaşılmalıdır.
- **İzleme ve Değerlendirme:** İç kontrol sisteminin etkinliği düzenli olarak izlenmeli, tespit edilen eksiklikler giderilmelidir.
- **İç Denetim:** Bağımsız iç denetim birimleri, sistemin yeterliliği ve etkinliği hakkında güvence sağlamalıdır.

Bu ilkeler, uluslararası standartlar ve COSO modeli ile uyumlu olup, Türkiye'de kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurumsallaşmasını sağlamaya yöneliktir (Maliye Bakanlığı, 2025; Kaya, 2023).

2.3.3. İç Kontrolün Amaçları

5018 sayılı Kanun'un 56. maddesi iç kontrolün temel amaçlarını şu şekilde belirtmektedir:

- **Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımı:** Kaynak israfının önlenerek, kamu hizmetlerinin en uygun maliyetle sunulmasını sağlamak.
- **Mali karar ve işlemlerin mevzuata uygunluğu:** Tüm mali işlemlerin yasal düzenlemeler, yönetmelikler ve usuller doğrultusunda gerçekleştirilmesini temin etmek.
- **Varlıkların korunması:** Kamu mal varlıklarının kötüye kullanımı, hırsızlık, kayıp ve zarara karşı korunması.
- **Muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz tutulması:** Mali işlemlerin tam, doğru ve zamanında kaydedilmesini güvence altına almak.
- **Güvenilir mali raporlama:** Yönetimin ve paydaşların doğru ve güvenilir mali bilgilere erişimini sağlamak.

Bu amaçlar, kamu mali yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetişim ilkelerinin sağlanmasında temel birer unsur olarak öne çıkmaktadır (Yılmaz, 2024; 5018 sayılı Kanun, 2003).

2.3.4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

5018 sayılı Kanun'un 57. maddesine göre iç kontrol sisteminin temel bileşenleri; **Mali Hizmetler Birimi**, **Harcama Öncesi Kontrol** ve **Muhasebe Hizmetleri** olarak tanımlanmaktadır. Bu bileşenler, kamu mali yönetiminin düzenli ve kontrollü bir şekilde işlemesini sağlamaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007).

Bunun yanında, 2025 yılında güncellenen "İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği"nin 7. maddesi, iç kontrol sisteminin beş temel unsur üzerine kurulduğunu belirtmektedir. Bunlar; **kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme**dir. Bu bileşenler, COSO'nun iç kontrol modeli ile uyumlu olarak kamu idarelerinde sistemin etkin ve sürdürülebilir olmasını amaçlamaktadır (Kaya, 2023).

Bu yapı, kamu kurumlarında iç kontrolün sadece bir mali süreç değil, aynı zamanda risk yönetimi ve yönetsel kalite unsuru olarak benimsenmesini sağlamaktadır.

2.3.4.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol ortamı, kamu idarelerinde iç kontrolün başarısını belirleyen en kritik unsur olarak kabul edilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" Yönetmeliği'nin 7. maddesinde kontrol ortamı; etik değerler ve dürüstlük, yönetim desteği ve gözetim fonksiyonu, yapı, görev, yetki ve sorumluluk tanımları, personel yeterliliği ve hesap verebilirlik kültürü gibi unsurları içermektedir. Bu bileşenler, kamu kurumlarında etkin bir kontrol mekanizması oluşturmak için vazgeçilmezdir (Maliye Bakanlığı, 2006).

Arslan (2022), Türkiye'de kamu idarelerinde kontrol ortamının başarısında yöneticilerin liderlik rolünün, etik kuralların içselleştirilmesinin, görev tanımlarının netliğinin ve personel seçim süreçlerinin önemine vurgu yapmaktadır. Ayrıca, etik değerlere bağlılık ve hesap verebilirlik kültürünün oluşturulması, kamu sektöründe iç kontrolün sürdürülebilirliği açısından kritik görülmektedir. Benzer şekilde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA, 2017) raporları, kontrol ortamının yönetim taahhüdüyle doğrudan ilişkilendirildiğini ve kurum kültürünün iç kontrol performansını belirlediğini ortaya koymaktadır.

2.3.4.2. Risk Değerlendirme

Risk, bir kurumun belirlediği hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek olayların ortaya çıkma ihtimali olarak tanımlanır. Risk değerlendirme, kurumların stratejik ve operasyonel hedeflerine ulaşmasını tehdit eden faktörlerin sistematik olarak tanımlanması, analiz edilmesi ve önceliklendirilmesi sürecidir (COSO, 2013). 5018 sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliklerde risk değerlendirme, iç kontrolün temel unsurlarından biri olarak tanımlanmış ve sürekli bir süreç olarak ele alınmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006).

COSO'nun güncellenmiş modeli (2013), risk değerlendirmeyi; hedeflerin netleştirilmesi, risklerin tanımlanması, risk kabul düzeyinin belirlenmesi, kontrol faaliyetlerinin tasarlanması ve etkinliğinin izlenmesi aşamalarını içeren kapsamlı bir süreç olarak açıklamaktadır. Bu süreç, kamu idarelerinde risklerin hem iç hem dış kaynaklı olabileceği göz önünde bulundurularak yürütülmelidir (Baloğlu, 2019).

Seldüz ve Umarusman (2018), risk değerlendirmede belirsizlikleri azaltmak için bulanık çıkarım sistemlerinin kullanılmasını önermekte ve bu yaklaşımın 5018 sayılı Kanun çerçevesinde iç denetim süreçlerini desteklediğini belirtmektedir. Ayrıca, Türedi, Zor ve Gürbüz (2015), risk odaklı iç denetim uygulamalarının COSO modeliyle uyumlu şekilde iç kontrol sistemine entegrasyonunun kurum performansını artırdığını göstermiştir. Korga'nın (2017) bankacılık sektörü üzerine yaptığı çalışmada ise, risk değerlendirme ve iç kontrol bileşenlerinin risk yönetimi üzerindeki olumlu etkileri istatistiksel analizlerle ortaya konmuştur.

2.3.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak ve riskleri yönetmek amacıyla belirlenen politika, prosedür ve uygulamalar bütünüdür (5018 sayılı Kanun, Md. 55). "İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" Yönetmeliği ise bu faaliyetlerin onay, yetkilendirme, görev ayrılığı, mutabakat ve raporlama gibi yöntemlerle gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006).

Sağlık sektöründe yapılan araştırmalar, kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin risk değerlendirme ve bilgi-iletişim süreçleriyle yakın ilişkili olduğunu göstermektedir. Örneğin, Gül ve Kaya (2023) tarafından Fırat Üniversitesi Hastanesi'nde yapılan çalışmada, kontrol faaliyetlerinin orta düzeyde etkili olduğu ancak sistematik iyileştirmelere ihtiyaç bulunduğu ifade edilmiştir. Koçyiğit, Ceylan ve Uysal (2022) ise kamu hastanelerindeki stok yönetimi ve mutemetlik işlemlerinde kontrol faaliyetlerinin yaygın ve dijital teknolojilerle desteklendiğini ortaya koymuştur. Ayrıca Yıldırım ve Gönen (2020), onay ve denetim süreçlerinin kontrol faaliyetleriyle yüksek düzeyde bütünleşmesinin sistem etkinliğini artırdığını belirtmişlerdir. Kurt'un (2024) Sağlık Bakanlığı iç kontrol uygulamalarına dair güncel değerlendirmesi ise prosedür yazımı ve onay mekanizmalarının güçlü olduğunu, ancak dijital entegrasyonun geliştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

2.3.4.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrolün bilgi ve iletişim bileşeni, kurum içi bilgi akışının etkinliğini sağlamak, karar alma süreçlerini desteklemek ve yönetime zamanında geri bildirim sağlamak amacıyla yapılandırılmıştır (5018 sayılı Kanun, Md. 55). "İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin

Usul ve Esaslar" Yönetmeliği'nin 8. maddesi, bilgi sistemlerinin bu amaçla düzenlenmesini zorunlu kılarak, yazılı prosedürler ve raporlama mekanizmalarının önemini vurgulamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006).

Gül ve Kaya (2023) sağlık çalışanlarının bilgi ve iletişim sistemlerini orta düzeyde algıladığını belirlemiş, sistematik düzenleme eksikliklerine dikkat çekmiştir. Benzer şekilde Çil Koçyiğit ve arkadaşları (2021), kamu hastanelerinde bilgi akışının kurum performansına olumlu etkisini yapısal eşitlik modeli ile göstermiştir. Gönen ve Apan (2014) tarafından gerçekleştirilen bir diğer hastane uygulaması ise bu bileşen ile iç kontrol sisteminin başarısı arasında güçlü bir ilişki ortaya koymuştur. Kamu idarelerinde yapılan çalışmalar da bilgi ve iletişim mekanizmalarının iç kontrol etkinliğini artırdığını ve yazılı iletişim planları ile geri bildirim sistemlerinin kritik olduğunu göstermektedir (Türedi, Zor & Gürbüz, 2015).

2.3.4.5. İzleme

İç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sürdürülebilirliği, düzenli ve sistematik izleme faaliyetleriyle sağlanmaktadır (COSO, 2013). 5018 sayılı Kanun'un 55. maddesi, kamu idarelerinin yöneticilerine iç kontrol süreçlerini sürekli izleme sorumluluğu yüklemekte, bu sayede kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını hedeflemektedir (Resmî Gazete, 2003).

Aksoy (2020), izleme faaliyetlerinin iç kontrolün zayıf noktalarının erken tespiti için hayati öneme sahip olduğunu belirtirken, kamu kurumlarında bağımsız iç denetim desteğinin gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Öztürk ve Yücel (2021) ise izleme mekanizmasının kurumsal yönetişim, şeffaflık ve hesap verebilirlik üzerinde belirleyici bir etkisi olduğunu ifade etmektedir. Ayrıca Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA, 2017), iç denetimin izleme sürecine entegrasyonunun yönetişim ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini artırdığını bildirmektedir.

2.4 5018 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kamu İdarelerinde İç Kontrol ve İç Denetim Sürecini Destekleyen Unsurlar

5018 Sayılı Kanun'un iç kontrol ve iç denetime ilişkin hükümleri (Madde 55–68) doğrultusunda, kamu idarelerinde bu süreçlerde görev alan başlıca aktörler ve sorumlulukları şu şekilde belirlenmiştir:

2.4.1. Maliye Bakanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca iç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetim sistemlerine ilişkin standartları belirleme, bu sistemlerin işlerliğini gözetme ve denetleme görevlerini üstlenmektedir (5018 sayılı Kanun, md. 55–60). Bakanlık bünyesindeki **Muhasebat Genel Müdürlüğü**, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve değerlendirilmesine rehberlik etmektedir (HMB, 2024a).

Ayrıca 5 Mart 2025 tarihinde güncellenen **Kamu İç Kontrol Yönetmeliği**, **Kamu Ön Mali Kontrol Yönetmeliği** ve **Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ**, idarelerin iç kontrol ve ön mali kontrol sistemlerinin yürütülmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yönlendirici rolünü pekiştirmiştir (HMB, 2025). Bu belgeler, harcama süreçlerinden risk analizine, performans hedeflerinden iç kontrol eylem planlarının takibine kadar kapsamlı düzenlemeler içermektedir.

Ayrıca bakanlık, "İç Kontrol Sistemini İzleme ve Değerlendirme Rehberi" gibi kaynaklarla kamu idarelerine teknik destek sunmakta ve web seminerler yoluyla uygulamaları yaygınlaştırmaktadır (HMB, 2024b).

Kanun'un 55. maddesine göre, Maliye Bakanlığı "iç kontrol ve ön mali kontrol" alanında kamu idarelerine rehberlik etmek ve bu sistemlerin standardizasyonunu sağlamakla görevlidir. Bu sorumluluk, Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren Merkezi Uyumlaştırma Birimi olan Muhasebat Genel Müdürlüğü ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yürütülmektedir. (Çalışkan & Çiftçi, 2017). Muhasebat Genel Müdürlüğü**,** kamu mali yönetimi kapsamındaki iç kontrol sistemlerine ilişkin standartların belirlenmesi, kamu idarelerinin bu standartlara uyumlarının izlenmesi ve gerekli eğitimlerin sağlanmasından sorumludur. Ayrıca, kamu kurumlarına yönelik iç kontrol rehberleri, kontrol listeleri ve öz değerlendirme formları hazırlanarak uygulamaya dönük destek sunulmaktadır (Güler, 2021). Diğer yandan, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), 5018 sayılı Kanun'un 66. maddesi uyarınca kurulmuş olup, iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevini üstlenmektedir. Kurul, kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin mesleki standartlarını belirlemekte, etik kuralları yayımlamakta,

denetim raporlarının formatlarını standartlaştırmakta ve iç denetçilerin eğitimini koordine etmektedir (Aydın, 2020).

2.4.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

5018 sayılı Kanun'un 66. maddesi gereğince kurulan İDKK, kamu iç denetim sistemini koordine eden, denetim standartlarını belirleyen ve denetçilerin mesleki gelişimini izleyen üst kuruldur (5018 sayılı Kanun, md. 66). Kurul, İç Denetim Standartları ile kamu kurumlarında tutarlılığı sağlamayı, risk temelli denetim anlayışını yaygınlaştırmayı ve kalite güvence süreçlerini güçlendirmeyi amaçlamaktadır (İDKK, 2024a).

Son dönemde yürürlüğe giren **2024–2026 Kamu İç Denetim Strateji Belgesi**, iç denetimde dijitalleşme, etik kurallar ve kalite değerlendirme sistemlerinin geliştirilmesi gibi alanlara odaklanmaktadır (İDKK, 2024b).

Kurulun başlıca görevleri arasında şunlar yer almaktadır:

- Kamu İç Denetim Standartları ile uygulama rehberlerini hazırlamak ve güncellemek,
- İç denetçilere yönelik eğitim programları düzenlemek ve sertifikasyon süreçlerini yönetmek,
- İç denetim faaliyetlerinin kalitesini değerlendirmek amacıyla periyodik kalite güvence ve geliştirme değerlendirmeleri yapmak,
- İç denetim raporlarını toplamak, analiz etmek ve bu analizler sonucunda Kamu İç Denetim Genel Raporu hazırlayarak üst yönetime ve kamuoyuna sunmak,
- İç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmak amacıyla iyi uygulama örneklerini paylaşmak,
- Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılığı doğması halinde çözüm önerileri sunmak.

İDKK'nın yapısı da 5018 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Kurul; Hazine ve Maliye Bakanlığı, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Sayıştay, Devlet Personel Başkanlığı (mülga), İçişleri Bakanlığı ve Devlet Denetleme Kurulu temsilcilerinden

oluşmaktadır. Bu yapı, farklı kurumsal perspektiflerin iç denetim politikalarına yansımasını sağlamaktadır (Çalışkan & Çiftçi, 2017).

İDKK'nın çalışmaları, kurumsal risk yönetimiyle iç denetim işlevi arasında güçlü bir bağ kurarak, denetimin yönetişim yapısındaki rolünü artırmaktadır.

İDKK, çalışmalarını Kamu İç Denetim Strateji Belgesi gibi yol haritalarıyla sürdürmekte; bu belgeler aracılığıyla kamu iç denetiminin gelişim yönü, öncelikli alanları ve performans kriterleri belirlenmektedir. Ayrıca kurul, uluslararası iç denetim standartlarına uygunluğu gözeterek, iç denetimin kamu yönetiminde katma değer sağlayan bir danışmanlık faaliyeti olarak konumlandırılmasını hedeflemektedir.

İDKK'nın etkin çalışması, kamu mali yönetim sisteminde iç denetimin kurumsallaşmasını ve denetim faaliyetlerinin daha profesyonel bir yapıya kavuşmasını sağlamaktadır. Bu yönüyle kurul, sadece teknik bir eşgüdüm birimi değil, aynı zamanda kamu sektöründe iç denetim kültürünün yerleşmesini sağlayan bir stratejik aktör olarak değerlendirilmektedir.

2.4.3. Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye'de mali disiplin, şeffaflık ve hesap verebilirliği artırmak adına kamu yönetimi alanında önemli bir reform niteliğindedir. Kanun, kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin **etkin bir şekilde kurulması ve işletilmesini** zorunlu kılar. Bu sistemin işleyişinde, kamu idarelerinin en üst amiri konumundaki üst yöneticiler, temel sorumluluğu taşıyan aktörler arasında yer almaktadır. Kamu mali yönetim sisteminde **üst yöneticiler** (bakanlar, rektörler, genel müdürler vb.), kurumlarının mali saydamlık, hesap verebilirlik ve performans sorumluluğundan doğrudan sorumludur (5018 sayılı Kanun, md. 11, 57). Üst yöneticiler:

- Stratejik plan, performans programı ve bütçenin hazırlanmasında nihai onay merciidir.
- "İç Kontrol Güvence Beyanı" aracılığıyla yıllık faaliyet raporuna kurumsal güvence ekler (HMB, 2024a).
- İç denetim birimlerinin denetim planlarını değerlendirir ve öneriler doğrultusunda eylem planları geliştirir (İDKK, 2024a).

Akademik çalışmalarda da belirtildiği üzere, iç kontrol sistemlerinin etkinliği üst yönetimin sahiplenmesi ile doğrudan ilişkilidir (Çelik & Korkmaz, 2024). Bu nedenle üst yöneticilerin sadece mevzuata uyum değil, aynı zamanda iç denetim kültürünün gelişimine liderlik etmesi beklenmektedir.

Kanun'un 11. ve 57. maddelerine göre, üst yöneticiler, idarenin mali yönetim ve iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve gözetilmesinden sorumludur. Bu kapsamda, idarenin stratejik planının, performans programının ve bütçesinin hazırlanması; bu belgelerin kalkınma planı, programlar ve mevzuat ile uyumlu hâle getirilmesi görevleri üst yöneticilere verilmiştir (5018 Sayılı Kanun, 2003). Aynı zamanda iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin olarak her yıl kamuoyuna sunulan faaliyet raporlarına iç kontrol güvence beyanı eklemeleri gerekmektedir. Bu beyan, üst yöneticilerin sistemin işleyişine dair doğrudan sorumluluğunu ortaya koymaktadır (Çalışkan & Çiftci, 2017). Üst yöneticilerin görev alanı sadece kontrol sisteminin tesis edilmesi ile sınırlı değildir. İç denetim faaliyetleri açısından da önemli bir koordinasyon görevine sahiptirler. İç denetçilerin görevlendirilmesi, denetim planlarının uygulanabilirliğinin sağlanması, denetim sonuçlarının değerlendirilerek gerekli önlemlerin alınması gibi görevler, üst yöneticilerin yetki alanına girmektedir. Özellikle beşten fazla iç denetçi bulunan idarelerde koordinatör iç denetçinin belirlenmesi de üst yöneticinin sorumluluğundadır (İDKK, 2020). Üst yöneticilerin iç kontrol ve denetim sistemine yaklaşımı, sistemin başarısı açısından belirleyici bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Üst yönetimin iç denetim sistemini sahiplenmemesi ya da sistemin önemini kavrayamaması durumunda, kontrol faaliyetlerinin etkisiz kalabileceği ifade edilmektedir (Çelik & Korkmaz, 2024). Bu bağlamda, kamu idarelerinde üst yöneticilerin iç denetim kültürünü benimsemeleri, yalnızca yasal bir zorunluluk değil, aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinin etkin biçimde uygulanması açısından da gereklidir.

2.4.4. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak hedefiyle, harcama sürecinde harcama yetkililerine önemli görevler yüklemektedir. Kanuna göre harcama yetkilisi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama sürecini

başlatan, yöneten ve sonuçlandıran temel aktör olarak tanımlanır (T.C. Resmî Gazete, 2003). Harcama Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, harcama yetkilisinin talimatlarının içeriğini, harcama işlemlerinin usulünü ve belgelerin düzenlenmesini detaylı bir şekilde düzenlemektedir. Bu yönetmelik kapsamında, harcama yetkilisinin; kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama, mevzuata uygunluk kontrolü yapma ve yetkilerini devretme süreçlerine ilişkin kurallar açıkça belirtilmiştir.(T.C. Resmî Gazete, 2018).

2.4.5. Gerçekleştirme Görevlisi

Kamu mali yönetiminde, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde, harcamaların mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla çeşitli görev tanımları yapılmıştır. Bu görev tanımlarından biri de "gerçekleştirme görevlisi"dir. Gerçekleştirme görevlisi, harcama talimatı doğrultusunda kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin harcama sürecinde gerekli belge ve işlemleri yerine getirmekle sorumludur (T.C. Resmî Gazete, 2003). Görev ve yetkileri, Harcama Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve ilgili ikincil mevzuatlarla detaylandırılmıştır. Bu düzenlemeler kapsamında, gerçekleştirme görevlisi harcama sürecindeki belgelerin düzenlenmesi, harcama talimatlarının uygulanması ve süreçte şeffaflığın sağlanmasına yönelik usulleri yerine getirir (T.C. Resmî Gazete, 2018).

2.4.6. Muhasebe ile Mali Hizmetler Biriminin Görev Alanı

Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi, kamu idaresinde bütçe işlemlerinin yürütülmesinin yanı sıra, iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetleri koordine etmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 60. maddesine göre, mali hizmetler birimi bütçe hazırlama ve uygulama ile ön mali kontrol faaliyetlerinden sorumludur (T.C. Resmî Gazete, 2003). Birim, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin etkin şekilde kurulmasına ve sürdürülmesine rehberlik eder. Kamu İç Kontrol Standartları doğrultusunda, risklerin belirlenmesi ve bu risklere uygun kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik danışmanlık hizmetleri sunmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024). Ayrıca, iç kontrol eylem planlarının hazırlanması, harcama birimlerine rehberlik edilmesi ve sistemin per-

formansının izlenmesi gibi görevler de mali hizmetler biriminin sorumluluğundadır (Taytak & Aydın, 2020). Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla mali şeffaflık, hesap verebilirlik ve risk temelli yaklaşım ilkeleri doğrultusunda işlev gören bu birimin koordinasyonundaki iç kontrol uygulamalarının başarısı kritik önem taşımaktadır (World Bank, 2015).

2.4.7. Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Hizmeti

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrol süreçlerinde önemli bir dönüşüm yaşanmış, muhasebe hizmetleri ve bu hizmetleri yürüten personelin görev, yetki ve sorumlulukları yasal bir zemine oturtulmuştur. Kanun'un 61. ve 62. maddelerinde, muhasebe hizmetlerinin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak şekilde yürütülmesi gerektiği vurgulanmış, muhasebe yetkilisinin bu süreçte temel aktörlerden biri olduğu belirtilmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2003). Muhasebe hizmetleri, mali işlemlerin mevzuata uygun olarak belgelendirilmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasını kapsar. Bu hizmetler, muhasebe birimini yöneten ve Sayıştay'a karşı sorumlu olan muhasebe yetkilisi tarafından yürütülür. Muhasebe yetkilisi, kendisine sunulan ödeme emri ve eki belgelerin mevzuata uygunluğunu denetlemekle yükümlüdür; eksik veya usulsüz belge tespit edilmesi halinde işlemi durdurma yetkisine sahiptir (Tolun, 2019). İç kontrol sistemi açısından muhasebe yetkilisi, mali işlemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak suretiyle kamu kaynaklarının yasal sınırlar içinde kullanılmasını garanti eder. Yıl sonunda ise "Muhasebe Yetkilisi İç Kontrol Güvence Beyanı" düzenleyerek hesap verebilirlik ilkesine katkıda bulunur (Sayıştay, t.y.). Akademik çalışmalarda da muhasebe yetkililerinin rolü, kamu mali yönetiminin güvenli ve şeffaf işleyişi açısından kritik bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, muhasebe hizmetlerinin profesyonel standartlara uygun ve iç kontrol sistemine entegre biçimde yürütülmesi gerekliliği vurgulanmaktadır (Genç, 2013; Ceylan & Uysal, 2022).

2.4.8. Ön Mali Kontrol

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10. maddesine göre, kamu idarelerinde gerçekleştirilecek mali işlemlerin bütçe ilkelerine, ilgili mevzuata, harcama

programına ve mevcut ödenek durumuna uygunluğunun harcama öncesinde kontrol edilmesi zorunludur (T.C. TBMM, 2003). Kanun'un 55. maddesi, ön mali kontrolün yasal temelini oluşturur ve bu kapsamda gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin mali karar ve işlemlerin bütçe ve mevzuat hükümlerine uygunluğunun denetlenmesi olarak tanımlanır (TBMM, 2003). Ön mali kontrol, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından harcama gerçekleştirilmeden önce yürütülür. Ayrıca, mali hizmetler birimi gerektiğinde belgeler üzerinde uygunluk görüşü verme yetkisine sahiptir; ancak bu görüş, idarenin mali ve hukuki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (T.C. HMB, 2005). 2005 yılında yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"ın 10. maddesi ise ön mali kontrol süreçlerinin uygulama detaylarını belirler. Buna göre mali hizmetler birimi ve harcama birimleri, taahhüt evrakları, ödeme emirleri, sözleşme ve ihale tasarıları gibi belge ve işlemleri kapsamlı şekilde denetlemekle yükümlüdür. İşlemler, standart kontrol listeleri doğrultusunda belgelenir ve uygunluk görüşü yazılı olarak harcama yetkilisine sunulur (T.C. HMB, 2005).
Ön mali kontrolün kurumsallaşması, 2025 yılında yürürlüğe giren Kamu Ön Mali Kontrol Yönetmeliği ile pekiştirilmiştir. Bu yönetmelik, mal ve hizmet alımlarında 10 milyon TL, yapım işlerinde 30 milyon TL gibi harcama eşikleri belirleyerek denetim kapsamını netleştirmiştir. Ayrıca, belirtilen harcamalar için bilgi sistemleri üzerinden merkezileştirilmiş süreç kontrolü öngörülmüştür (T.C. HMB, 2025). Ticaret Bakanlığı tarafından 17 Ekim 2023'te yayımlanan "Ön Mali Kontrol Portalı" yönergesi ile süreçlerin dijital dönüşümü somutlaştırılmış, belgelerin paylaşımı, izlenmesi ve raporlanması portal üzerinden sağlanmaya başlanmıştır (Ticaret Bakanlığı, 2023).

2.4.8.1. Harcama Birimlerinde Ön Mali Kontrole İlişkin Süreçler

Kamu mali yönetiminde etkinlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik, yalnızca harcama sonrasında yapılan denetimlerle değil, aynı zamanda harcama öncesinde uygulanan kontrol mekanizmalarıyla da desteklenmektedir. 5018 sayılı Kanun çerçevesinde oluşturulan ön mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının hukuka, bütçe ilkelerine ve belirlenen amaçlara uygun kullanılmasını sağlamayı hedefler (5018 Sayılı Kanun, md. 58). Ön mali kontrol süreci, harcama biriminde yapılan kontrol ve mali hizmetler birimi tarafından yürütülen kontrol olmak üzere iki aşamadan oluşur. Harcama birimlerinde ön mali kontrol, işlemin ilk gerçekleştiği noktada gerçekleştirme görevlileri tarafından yürütülür. Gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri ve ekli belgeleri düzenler, belgeler üzerinde "kontrol edilmiştir,

uygun bulunmuştur" ifadesini kullanarak imzalar. Bu ibare, yalnızca biçimsel bir onay olmayıp, işlemin mevzuata, bütçe tertibine ve kamu idaresinin performans hedeflerine uygunluğunu teyit eden bir güvence niteliğindedir (Çolak, 2024). Bu nedenle, harcama birimindeki kontrol, kamu zararını önlemede önemli bir önleyici mekanizmadır. Mali hizmetler birimi tarafından yürütülen ön mali kontrol ise daha sistematik ve kurumsal bir yapıya sahiptir. Özellikle belirli tutarın üzerindeki mal ve hizmet alımları ile yapım işleri, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 10. maddesi kapsamında ön incelemeye tabi tutulur. Bu maddede, kontrol faaliyetlerinin görevler ayrılığı ilkesine uygun şekilde yürütülmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, kontrolü gerçekleştiren personelin, belgeleri hazırlayan, ihale sürecinde görevli veya kabul komisyonunda yer alan kişilerle aynı olmaması zorunludur. Bu düzenleme, çıkar çatışmalarını ve tarafsızlık ihlallerini önlemeye yöneliktir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2005).
Mali hizmetler biriminin olumsuz görüş bildirdiği işlemlerde gerekçeler yazılı olarak bildirilir ve işlem dosyasına kaydedilir. Bu uygulama, izlenebilirliği ve hesap verebilirliği artırmakta, idarenin risk alanlarını tespit ederek gerekli düzeltici önlemleri almasını kolaylaştırmaktadır. Ön mali kontrol süreci, sadece yasal uygunluğu değil, aynı zamanda kamu maliyesinde iç kontrol sisteminin işleyişini ve kurumsal farkındalığı artırmaya yönelik danışma ve yönlendirme işlevini de yerine getirmektedir (Aykin, 2019).

2.4.8.2. Gerçekleştirme Görevlileri

Kamu mali yönetim sisteminde etkinlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanmasında kilit rol oynayan gerçekleştirme görevlileri; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33. maddesinde belirtilen görev ve sorumlulukları yerine getiren kamu personelidir. Söz konusu maddeye göre gerçekleştirme görevi; harcama talimatı üzerine işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim alınması, kontrol edilmesi, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması gibi işlemleri kapsar (T.C. Resmî Gazete, 2003). Gerçekleştirme görevlileri yalnızca teknik uygulayıcılar değil, aynı zamanda iç kontrol sisteminin "kontrol faaliyetleri" bileşeninde yer alan temel unsurlar arasında kabul edilmektedir. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan *İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar*'da da belirtildiği üzere, gerçekleştirme görevlilerinin yaptığı kontroller, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamayı hedefleyen iç kontrol

mekanizmasının ilk savunma hattını oluşturur (T.C HMB, 2006). 2024 yılı itibariyle çeşitli kamu kurumlarının faaliyet raporlarında da gerçekleştirme görevlilerinin rolü açıkça ortaya konmaktadır. Örneğin, Erciyes Üniversitesi Eczacılık Fakültesi (2024) raporunda; gerçekleştirme görevlilerinin piyasa araştırması yaparak uygun tedarik sürecini başlatmaları, onay belgesi düzenlemeleri ve ödeme evraklarını eksiksiz hazırlamaları gerektiği vurgulanmıştır. Benzer şekilde, Hacıbayram Veli Üniversitesi (2024) faaliyet raporunda, harcama talimatının ardından işlemlerin gerçekleştirme görevlisinin sorumluluğunda olduğu belirtilmiş, süreç içerisinde mevzuata uygunluk, zamanında belge temini ve kontrol sorumluluğu üzerinde durulmuştur. Gerçekleştirme görevlilerinin yalnızca operasyonel bir görev üstlenmediği; aynı zamanda kamu idaresinin hesap verebilirlik, mali disiplin ve iç kontrol ilkelerine katkı sağladığı görülmektedir. Kurumlar arası raporlarda yer alan benzer ifadeler, bu rolün uygulamada yaygın ve standart bir içerikle yürütüldüğünü göstermektedir.

2.4.8.3 Mali Hizmetler Birimi'nin Gerçekleştirdiği Ön Mali Kontroller

Kamu mali yönetiminde iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden biri olan ön mali kontrol, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve mevzuata uygun bir şekilde kullanılmasını temin etmek amacıyla yürütülmektedir. Bu kontrole ilişkin genel esaslar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55 ve 58. maddelerinde ortaya konulmuş; uygulamaya dair ayrıntılar ise 'İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar' adlı düzenleme ile şekillendirilmiştir. Ön mali kontrol faaliyetleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2006 yılındaki düzenlemesine göre, idarelerin kendi bünyelerinde kurdukları Mali Hizmetler Birimi (MHB) tarafından gerçekleştirilir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006). Mali Hizmetler Birimi tarafından yürütülen ön mali kontrol süreci, harcama birimlerinden gelen işlemlerin, mali mevzuat hükümleri, bütçe tertipleri, ödenek durumu ve mali programlara uygunluk açısından değerlendirilmesini kapsamaktadır. MHB, bu kapsamda özellikle taahhüt evrakları ve sözleşme tasarıları, kadro cetvelleri, ödenek aktarma işlemleri ve geçici görev yollukları gibi mali yük doğurucu işlemleri inceler. İncelenen belgeler, kontrol sonucunda uygun görülürse "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülerek onaylanır; aksi takdirde işlem gerekçeli olarak iade edilir.

(T.C. Resmî Gazete, 2003). Ön mali kontrolün temel ilkeleri arasında görevler ayrılığı önemli bir yer tutmaktadır. MHB bünyesinde ön mali kontrol görevini yürüten personel, aynı zamanda harcama, ödeme, kabul veya ihale süreçlerinde görev alamamaktadır. Bu durum, kontrol faaliyetlerinin nesnelliğini ve hesap verebilirliğini güvence altına almakta, kamu yönetiminde şeffaflık ve mali disiplinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (Alomaliye, 2022).

2.4.8.5. Mali Hizmetler Birimi Değerlendirmesinde Uygunluk Görüşü Verilmeyen

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60. maddesi ile "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" doğrultusunda görev yapan Mali Hizmetler Birimi (MHB), kamu kaynaklarının hukuka uygun, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması sürecinde önemli bir sorumluluk üstlenmektedir. Bu kapsamda, ön mali kontrole tabi işlemleri inceleyerek ya uygunluk görüşü vermekte ya da işlemin gerekçesiyle birlikte uygun bulunmadığını ifade etmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023). MHB'nin uygun görüş vermediği işlemler, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesinde önemli bir gösterge niteliğindedir. Uygun görüş verilmemesi durumu, söz konusu malî işlemin hukuki dayanaktan yoksun olması, ödenek yetersizliği, harcama türüyle ilgisizliği ya da ihale ve satın alma süreçlerinde usul hatası içermesi gibi nedenlere dayanabilmektedir (Yılmaz, 2021). Bu gibi durumlarda MHB, işlemi iade ederek gerekçeli bir yazı ile harcama birimini bilgilendirir. Ancak, harcama yetkilisi kendi takdiri doğrultusunda işlemi gerçekleştirmeye karar verirse, bu durum yazılı olarak belgelenmek ve işlem dosyasına eklenmek koşuluyla yürütülür (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023). Bu kapsamda, uygun görüş verilmeyen her işlem **MHB tarafından kayıt altına alınır ve aylık ya da üç aylık periyotlarla üst yöneticilere raporlanır**. Bu raporlar, hem iç denetim birimlerinin değerlendirmelerine hem de dış denetim kuruluşlarının (örneğin Sayıştay) yürüttüğü denetimlerde önemli bir referans kaynağı oluşturur (Acar, 2020). Böylece Mali Hizmetler Birimi, kamu mali yönetim sisteminde yalnızca onay veren değil, aynı zamanda işlemleri belgeleyen ve gerektiğinde denetim otoritelerine bilgi sunan bir yapı hâline gelir. Bu uygulama, **hesap verebilirlik** ve **şeffaflık ilkeleri** ile uyumlu olduğu gibi, kamu yönetiminde görevler ayrılığı ve iç kontrol ilkelerini de pekiştirir. Uygun görüş verilmemesi, kamu kaynaklarının korunması ve usulsüz harcamaların önlenmesi açısından caydırıcı bir unsur olarak işlev görmektedir. Üst yöneticilere sağlanan bu raporlar, **kurumun yönetsel kontrolünü** ve **stratejik karar**

alma süreçlerini destekleme açısından kritik bir role sahiptir, **Demirtaş (2022)** da bu noktayı vurgulamıştır. Kurumların bu tür durumları yönetme biçimi, iç kontrol sisteminin kurumsal olgunluk düzeyini de ortaya koymaktadır. Örneğin bazı kamu idarelerinde, uygun görüş verilmeyen işlemler veri analizine tabi tutularak, tekrar eden hata türleri ve sistematik aksaklıklar tespit edilmekte, böylece iç kontrol faaliyetleri sürekli olarak geliştirilmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2021). "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"ın 28. maddesi, Mali Hizmetler Biriminin (MHB) ön mali kontrol kapsamındaki görevlerini detaylandırmaktadır. Bu maddeye göre, MHB; ön mali kontrol faaliyetlerini yürütürken, kontrol ettiği malî işlemlerle ilgili olarak uygun görüş vermek, uygunsuzluk tespit ettiğinde işlemi gerekçeleriyle birlikte harcama birimine iade etmek, işlemin gerçekleştirilmesine engel olmadan bu durumu üst yöneticilere raporlamakla yükümlüdür (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023). MHB ayrıca, ön mali kontrol sürecinde tespit ettiği usulsüzlük ve hataların kayıtlarını tutar, bu kayıtları periyodik olarak üst yönetim ve ilgili denetim birimleriyle paylaşır. Bu kapsamda, madde 28, MHB'nin ön mali kontrol faaliyetlerinin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda yürütülmesini sağlayan hukuki bir temel oluşturur (Kara, 2021). Bu düzenleme, MHB'nin yalnızca bir onay mekanizması değil, aynı zamanda **kurumsal risklerin azaltılması, mali disiplinin güçlendirilmesi ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasında kritik bir aktör olduğunu** ortaya koymaktadır. Madde 28'in kapsamındaki yetki ve sorumluluklar, MHB'nin kamu mali yönetiminde stratejik bir konuma sahip olduğunu ve ön mali kontrolün etkin işleyişinde anahtar rol oynadığını göstermektedir (Yıldırım, 2022).Sonuç olarak, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 28. maddesi, MHB'nin görev, yetki ve sorumluluklarını mevzuatla netleştirerek, ön mali kontrol sürecinde ortaya çıkabilecek aksaklıkların önüne geçilmesini hedeflemektedir. Bu madde çerçevesinde yapılan uygulamalar, kamu mali yönetiminin şeffaf, etkin ve hesap verebilir bir şekilde yürütülmesini sağlamada temel bir unsur teşkil eder (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023).

2.4.8.6. Mali Hizmetler Biriminin Ön Mali Kontrol Kapsamındaki Rolü

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biri olan ön mali kontrol, başlıca Mali Hizmetler Birimi tarafından yerine getirilir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 58. maddesine göre, idarelerin mali süreçleri ve kararları, hem ilgili harcama birimlerinin hem de Mali Hizmetler Biriminin ön denetiminden geçer. Bu

kontrol süreci; işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, gerçekleştirilmesi ve raporlanması gibi tüm aşamaları kapsamakta ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını teminat altına almaktadır (5018 sayılı Kanun, 2003). Mali Hizmetler Birimi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 10. maddesinde belirtildiği üzere, taahhüt belgeleri, sözleşme taslakları, yatırım projeleri, ödenek transferi önerileri ve yurt dışı geçici görev giderleri gibi çeşitli işlemleri mevzuata uygunluk açısından değerlendirerek ön mali kontrol faaliyetlerini yürütür. Bu süreçte verilen "uygun görüş" işlemin gerçekleştirilmesine engel teşkil etmemekte; yalnızca işlemin belirlenen mevzuat ve kurallara uygun olduğunu göstermektedir. Ancak, işlemin mali ve hukuki sorumluluğu harcama yetkilisinde kalmaktadır (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2006). Usul ve Esaslar'ın 12. maddesi uyarınca, mali hizmetler birimi bu kontrolleri en geç on iş günü içinde tamamlamakla yükümlüdür. Ayrıca kontrole tabi işlemler için oluşturulan kontrol listeleri, idarenin risk değerlendirmesi esas alınarak üst yönetici onayıyla yürürlüğe girmektedir. Böylece, risk temelli ve standartlaştırılmış bir ön mali kontrol süreci oluşturulması hedeflenmektedir (Candan, 2020). Öte yandan**,** 28. maddeye göre mali hizmetler birimi personelinin sorumluluğu yalnızca kendi görevlerini mevzuata uygun şekilde yerine getirmekle sınırlıdır. Bu personel işlemin nihai mali veya cezai sorumluluğunu taşımaz. Bu durum, kamu mali yönetim sisteminde görev ayrılığı ilkesini pekiştirerek, iç kontrol sisteminin nesnel ve bağımsız şekilde işlemesine katkı sağlamaktadır (Bayrı, 2018). Mevzuat çerçevesinde mali hizmetler birimi, kamu kaynaklarının doğru kullanılmasını sağlayan önemli bir filtre işlevi görmekte; kamu mali disiplininin sağlanması ve hesap verebilirliğin artırılması yönünde yapısal bir rol üstlenmektedir (Saygılı & Ersoy, 2020).

2.4.9. İç Denetçiler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç denetim sistemi, kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir unsuru olarak tanımlanmıştır. Kanunun 63. ila 67. maddeleri arasında iç denetim faaliyetinin kapsamı, iç denetçilerin görev tanımı, atama süreçleri, denetim standartları ve koordinasyon mekanizması düzenlenmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2003). Kanunun 63. maddesine göre iç denetim; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaçlara, planlara ve mevzuata uygunluğunu, kaynak kullanımının etkinliğini ve iç kontrol sisteminin işleyişini değerlendirmeye yönelik bağımsız ve nesnel bir güvence sağlama faaliyetidir. Bu faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu olan iç denetçiler,

denetim raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunmakla yükümlüdür (Madde 64). İç denetçilerin atanması, eğitim süreci ve sertifikasyonu ise 65. maddede açıklanmakta olup, bu işlemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun düzenleyici ve denetleyici rolü ile gerçekleştirilir (Madde 66). Kamu iç denetim faaliyetleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen Kamu İç Denetim Standartları ve Etik Kurallar çerçevesinde yürütülmektedir (Madde 67). Bu yasal düzenlemeler doğrultusunda, kamu idarelerinde görev yapan iç denetçiler; sadece mevzuat uygunluğu değil, aynı zamanda kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi ve risk yönetiminin sağlıklı işlemesi açısından da önemli roller üstlenmektedirler (Arslan, 2019; Yıldırım, 2020).

3. SAĞLIK BAKANLIĞI SAĞLIK HİZMETLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İÇ KONTROL UYGULAMA ÖRNEĞİ

Genel Bakış:

T.C. Sağlık Bakanlığı, Türkiye'de halk sağlığını korumak, geliştirmek ve sağlık hizmetlerini etkin, verimli ve adil bir biçimde sunmak amacıyla oluşturulan merkezi düzeyde bir kamu kurumudur. Bakanlık, sağlık politikalarının belirlenmesi, uygulanması, sağlık hizmetlerinin planlanması ve denetlenmesi gibi çok yönlü görevleri yürütmektedir (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2025). Bakanlık, sağlık hizmetlerinin etkin, verimli ve kaliteli yürütülmesini sağlamak amacıyla kurumsal iç kontrol sistemleri geliştirmiştir. İç kontrol sistemi, bu görevleri hukuka uygun, verimli ve hesap verebilir bir biçimde yürütülmesine katkı sağlayan kritik kurumsal mekanizmalardır (Kılıç, 2020; Kaya & Demir, 2019).

Bakanlık, iç kontrol uygulamalarını elektronik ortama taşıyarak süreçlerin izlenebilirliğini artırmayı hedeflemiş; bu doğrultuda **"Denetim ve İzleme (Den-İz)"** dijital platformunu geliştirmiştir (Öztürk, 2022). Den-İz sistemi, risk yönetimi, sürekli kontrol ve iyileştirme ilkelerini entegre eden tüm denetim süreçlerini desteklemektedir (Aydın, 2021; Karadayı-Usta & Asan, 2020). Ayrıca OECD ve TÜİK raporlarında vurgulandığı üzere, söz konusu sistemler kaynakların etkin kullanımı, yolsuzluğun önlenmesi ve hizmet kalitesinin yükseltilmesi açısından önemli bir rol oynar (OECD, 2021; TÜİK, 2023).

3.1 Tarihçe ve Yapı

Sağlık Bakanlığı, 1920 yılında kurulmuş; merkezi yönetim, taşra teşkilatı ve bağlı kuruluşlar aracılığıyla sağlık hizmetlerini koordine etmiştir. 2 Kasım 2011 tarihli 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yeniden yapılanmış; 2024 yılına kadar çeşitli güncellemelerle sürdürülebilir bir yapı oluşturulmuştur. Bu reformlarla birlikte afet yönetimi, dijital altyapı geliştirme ve özel sektör ilişkileri gibi alanlar bakanlığın görev kapsamına dahil edilmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2011; 2024).

Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı, 1920 yılında kurulmuş olup, modern sağlık sisteminin temel taşlarını oluşturmuştur. Kuruluşundan bu yana sağlık hizmetlerinin kalitesini artırmak, sağlık sistemini düzenlemek ve sağlık politikalarını geliştirmek amacıyla çeşitli reformlar gerçekleştirmiştir. Bakanlık, merkezi bir yapı ile yönetilmekte

olup, bakanlık merkez teşkilatı, il sağlık müdürlükleri ve çeşitli bağlı kuruluşlarla hizmet vermektedir.

-Sağlık Bakanlığı'nın Kurumsal Yapısı ve Görev Dağılımı

Türkiye'de sağlık hizmetlerinin planlanması, uygulanması, değerlendirilmesi ve denetlenmesinden sorumlu olan temel kamu kurumu T.C. Sağlık Bakanlığı'dır. Bakanlık, 2 Kasım 2011 tarihli ve 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yeniden yapılandırılmış ve bu düzenleme, 2024 yılına kadar çeşitli değişikliklere uğrayarak güncellenmiştir. Sağlık Bakanlığı'nın görev ve yetkileri, kamu yönetimi ilkeleri çerçevesinde, hem merkezî hem yerel düzeyde kurumsal yapılarla icra edilmektedir.

a) Merkez Teşkilatı

Sağlık Bakanlığı merkez teşkilatı, Bakan, Bakan Yardımcıları ve hizmet birimlerinden oluşur. Hizmet birimleri, kanunla belirlenmiş görev alanları doğrultusunda faaliyet gösteren genel müdürlükler, daire başkanlıkları ve başkanlıklardan oluşur. Merkez teşkilatında yer alan birimler arasında **Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü**, **Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü**, **Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü** ve **Sağlığın Geliştirilmesi Genel Müdürlüğü** gibi birimler yer almakta olup, her biri sağlık sisteminin farklı bir alanını yönetmekte ve koordine etmektedir (T.C. Resmî Gazete, 2024).

b) Taşra Teşkilatı

İl ve ilçe sağlık müdürlüklerinden oluşan taşra teşkilatı, sağlık politikalarının yerel düzeyde uygulanmasını sağlar. Yerel uygulamalar; halk sağlığı, acil sağlık hizmetleri, hastane yönetimi ve bölgesel veri yönetimi gibi işlevleri kapsamaktadır. 2024 yılı itibariyle taşra teşkilatları, Sağlık Bakanlığı'nın dijital altyapısıyla entegre şekilde faaliyet göstermektedir (Sağlık Bakanlığı, 2024).

c) Bağlı ve İlgili Kuruluşlar

Sağlık Bakanlığı'nın görev alanını destekleyen iki önemli kuruluş, Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu (TİTCK) **ve** Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı (TÜSEB)**'**dir.

- **Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu (TİTCK)**: İlaç, tıbbi cihaz ve kozmetik ürünlerin düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumludur.
- **Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı (TÜSEB)**: Ar-Ge faaliyetleri, biyoteknoloji ve yapay zekâ temelli sağlık çözümleri geliştirmek üzere çalışmalar yürütmektedir (TÜSEB, 2024).

d) Yasal Yetki ve Görev Dağılımı

663 sayılı KHK ile Bakanlığın temel görevleri arasında toplum sağlığının korunması ve geliştirilmesi, sağlık hizmetlerinin planlanması, sağlık kuruluşlarının denetlenmesi, sağlık personelinin eğitimi, acil sağlık hizmetlerinin organizasyonu ve sağlık bilgi sistemlerinin kurulması yer almaktadır (T.C. Resmî Gazete, 2011). 7496 sayılı Kanun ile bu görev tanımına dijital dönüşüm, afet ve kriz yönetimi, yeşil sağlık uygulamaları ve özel sektörle iş birliği gibi alanlar da dahil edilmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2024).

Görev Dağılımı

663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye (KHK) göre, T.C. Sağlık Bakanlığı'nın görev ve yetki alanları, halk sağlığının korunmasından sağlık hizmetlerinin sunumuna kadar geniş bir yelpazeye yayılmaktadır. Bakanlığın temel görevleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (T.C. Resmî Gazete, 2011):

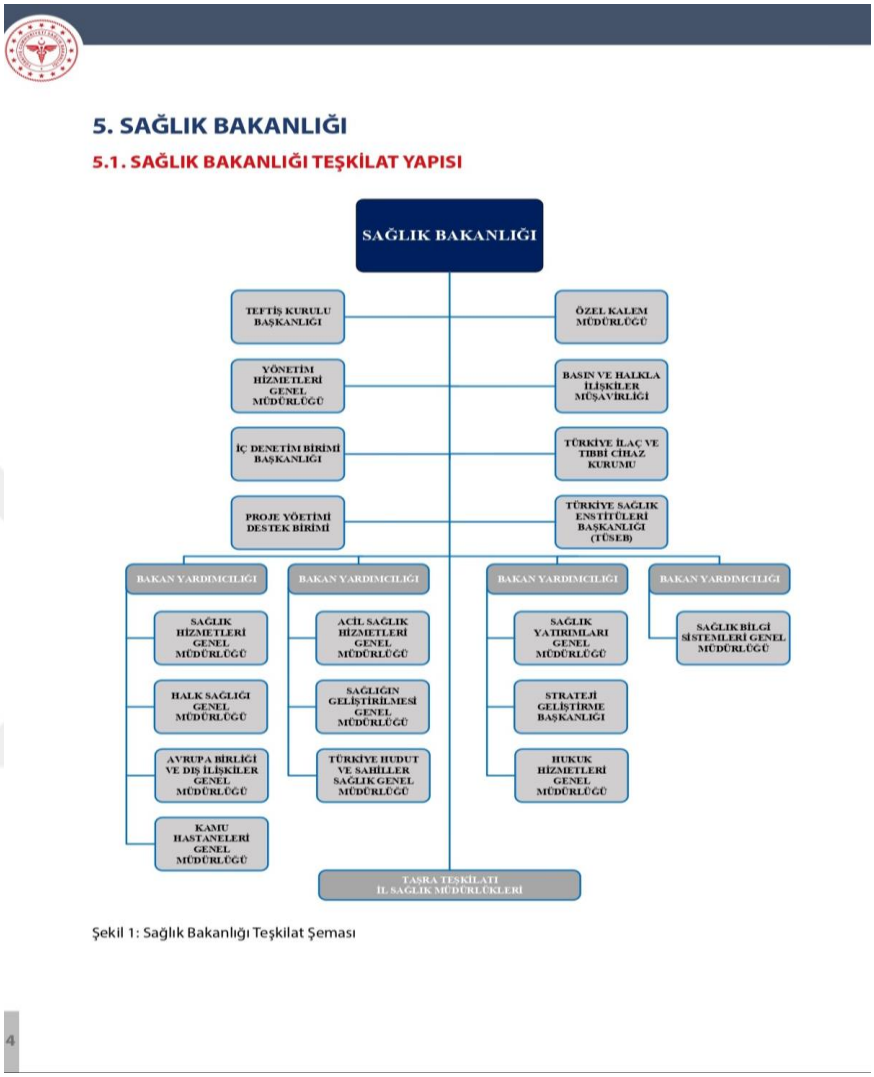
- **Toplum sağlığının korunması ve geliştirilmesi:** Sağlık Bakanlığı, bulaşıcı hastalıkların önlenmesi, sağlıklı yaşam alışkanlıklarının teşviki ve sağlık okuryazarlığının artırılması gibi halk sağlığı temelli faaliyetleri koordine eder.
- **Sağlık hizmetlerinin planlanması ve sunulması:** Türkiye genelinde birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetlerinin planlanması, dağılımı ve hizmete sunulması Bakanlık sorumluluğundadır.
- **Sağlık kuruluşlarının ruhsatlandırılması ve denetlenmesi:** Kamu ve özel sektöre ait sağlık tesislerinin ruhsatlandırılması, hizmet standartlarının belirlenmesi ve bu tesislerin periyodik olarak denetlenmesi Bakanlık tarafından yürütülür.
- **Sağlık personelinin planlanması ve eğitimi:** Sağlık insan gücünün dengeli dağılımı, nitelikli personel yetiştirilmesi ve sürekli mesleki gelişimin desteklenmesi Bakanlık politikaları arasında yer alır.

- **Acil sağlık hizmetlerinin organizasyonu:** Ulusal düzeyde acil müdahale kapasitesinin oluşturulması, 112 acil servislerinin koordinasyonu ve afet durumlarına hazırlık bu kapsamda değerlendirilir.
- **Sağlık bilgi sistemlerinin kurulması:** e-Nabız, MHRS (Merkezi Hekim Randevu Sistemi) ve TİTUBB gibi dijital altyapılarla sağlık verilerinin toplanması, işlenmesi ve karar süreçlerine entegre edilmesi sağlanır.
- **Ulusal ve uluslararası sağlık ilişkilerinin yönetilmesi:** Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) ve diğer uluslararası kuruluşlarla iş birlikleri yürütülmekte; küresel sağlık politikalarına entegre çalışmalar yürütülmektedir.
- **Sağlık hizmet kalitesinin artırılması:** Klinik kalite standartlarının geliştirilmesi, hasta güvenliği politikalarının uygulanması ve performans odaklı izleme sistemlerinin kurulması Bakanlığın kalite yönetimi çabaları arasındadır.

Mart 2024 tarihinde yürürlüğe giren 7496 sayılı Kanun ile birlikte, Sağlık Bakanlığı'nın görev tanımına çağın ihtiyaçlarına yönelik yeni işlevler de eklenmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2024). Bu kapsamda;

- Afet ve kriz yönetimi yetkinliklerinin artırılması,
- Yeşil sağlık uygulamalarının (çevre dostu hastaneler, karbon ayak izinin azaltılması) yaygınlaştırılması,
- Sağlık altyapısında dijital dönüşüm süreçlerinin hızlandırılması (örneğin yapay zekâ destekli karar sistemleri),
- Özel sağlık kuruluşlarıyla etkin iş birliklerinin yasal çerçeveye oturtulması gibi yeni görev alanları kurumsal kapasitenin genişletilmesine katkı sağlamıştır. Bu

düzenlemeler, Bakanlığın yalnızca hizmet sunan bir yapıdan çıkıp, yönetişim, sürdürülebilirlik ve dijitalleşme odaklı stratejik bir aktör haline gelmesini hedeflemektedir.



Şekil 1: Sağlık Bakanlığı Teşkilat Yapısı

Kaynak: T.C. Sağlık Bakanlığı Teşkilat Şeması. https://www.saglik.gov.tr/TR-11443/teskilat-semasi.html (Erişim Tarihi: Mayıs 2025)

3.2 Görev ve Sorumluluklar

T.C. Sağlık Bakanlığı'nın görev ve sorumlulukları, ülkenin sağlık sisteminin planlanması, yönetimi ve değerlendirilmesi açısından kritik öneme sahiptir. 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname doğrultusunda Bakanlık, halk sağlığının korunması ve geliştirilmesinden uluslararası sağlık iş birliklerinin yürütülmesine kadar geniş kapsamlı sorumluluklara sahiptir (T.C. Resmî Gazete, 2011).

Sağlık Bakanlığı'nın temel görev alanları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- **Sağlık Politikalarının Belirlenmesi:** Sağlık sisteminin genel yönünü belirleyecek stratejik politika ve uygulamaların geliştirilmesi, sağlık hizmetlerinin eşitlikçi ve sürdürülebilir şekilde yürütülmesini sağlamak Bakanlığın ana sorumlulukları arasındadır (Yılmaz & Erdem, 2020).
- **Sağlık Hizmetlerinin Sunumu:** Birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetlerinin etkili, verimli ve ulaşılabilir biçimde sunulması, kamu ve özel sağlık kuruluşlarının koordinasyonu ile sağlanmaktadır (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2025).
- **Sağlık Eğitimi ve Araştırmaları:** Sağlık insan gücünün niteliğini artırmaya yönelik mesleki eğitim programlarının uygulanması ve sağlık alanındaki bilimsel araştırmaların desteklenmesi Bakanlık tarafından yürütülmektedir (Kılıç, 2021).
- **Denetim ve Kalite Kontrol:** Sağlık hizmetlerinin kalite standartlarına uygun şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla ruhsatlandırma, denetim, kalite ölçümleme ve akreditasyon süreçleri yürütülmektedir (Demirtaş, 2023).
- **Kamu Sağlığı ve Koruyucu Hizmetler:** Aşı programları, halk sağlığı taramaları, bulaşıcı hastalıkların önlenmesi ve sağlık eğitim faaliyetleri gibi koruyucu sağlık hizmetleri Bakanlığın öncelikli görevleri arasında yer almaktadır (Özkan, 2022).

3.3 Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, T.C. Sağlık Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren ve sağlık sisteminin sürdürülebilirliğini sağlayan kilit bir kurumsal yapıdır. Genel Müdürlük, sağlık hizmetlerinin planlanması, ruhsatlandırılması, hizmet sunumunun denetlenmesi, standartların belirlenmesi ve hizmet kalitesinin izlenmesi gibi çok yönlü görevleri üstlenmektedir (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2025).

Birim, aynı zamanda sağlık alanında stratejik karar alma süreçlerine teknik veri ve analiz desteği sağlamakta; sağlık sisteminin bütüncül yapısına katkı sunmaktadır. İş süreçlerinin düzenlenmesinde **Sağlık Bakanlığı Yönergeleri**, **Genelgeleri** ve **ilgili mevzuat** temel referans dokümanlar olarak kullanılmaktadır (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2025b).

Bu çalışmada, Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı iş ve işlemlerden biri olan **Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı** konusu üzerinden iç kontrol süreçleri incelenmektedir. Özellikle bu alanda yürütülen faaliyetlerde süreçlerin şeffaf, izlenebilir ve hesap verebilir şekilde yürütülmesi amacıyla iç kontrol sistemleri kritik rol oynamaktadır (Demirtaş, 2023).

3.4 Uluslararası Sağlık Turizmi

Uluslararası sağlık turizmi, bireylerin tedavi hizmeti almak amacıyla geçici süreyle kendi ülkeleri dışına seyahat etmeleriyle ortaya çıkan bir sağlık ve turizm bileşimidir. Bu kapsama, **yabancı uyrukluların** yanı sıra yurt dışında ikamet eden **T.C. vatandaşlarının** Türkiye'de sağlık hizmeti alması da dahildir (Yıldırım & Kaya, 2023).

Küresel ölçekte önemli bir ekonomik sektör haline gelen sağlık turizmi, hem hasta memnuniyetini artıran hizmet erişimi olanakları sunmakta hem de ülke ekonomileri için döviz girdisi yaratmaktadır (Demir & Çelik, 2021). Türkiye, sahip olduğu güçlü sağlık altyapısı, nitelikli sağlık personeli ve uygun maliyetli hizmetleri ile bu alanda rekabetçi ülkeler arasında yer almaktadır.

Gaziantep Örneği

Gaziantep, coğrafi konumu, ulaşım kolaylıkları, gelişmiş sağlık tesisleri ve kültürel cazibe merkezleri ile sağlık turizmi potansiyeli yüksek şehirlerden biridir. Kentteki özel hastaneler, özellikle **estetik cerrahi, ağız ve diş sağlığı ile termal turizm** alanlarında hizmet vererek uluslararası hasta akışını artırmaktadır (Özkan, 2022).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü bünyesinde yürütülen sağlık turizmi çalışmaları, yabancı hasta kabul süreçlerinin yönetilmesi, yetkilendirme belgelerinin düzenlenmesi ve kalite göstergelerinin takibi gibi birçok süreci kapsamaktadır (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü, 2024).

Ayrıca:

- **Yabancı hasta kabulü**,
- **Çok dilli hizmet sunumu**,
- **Akredite sağlık tesislerinin artırılması** gibi adımlar da yerel yönetimlerce desteklenmektedir (Kara, 2020).

Bu süreçlerin etkin biçimde işlemesi adına, **iç kontrol sistemlerinin** sağlık turizmi birimlerinde sistematik olarak uygulanması gerekmektedir. Bu sistemler, hizmet kalitesinin artırılması, hasta güvenliği, mali şeffaflık ve kurumsal hesap verebilirlik açısından büyük önem taşımaktadır (Demirtaş, 2023).

Stratejik Öncelikler

Gaziantep'in sağlık turizmi potansiyelinin artırılması için hem **fiziksel altyapı yatırımları** hem de **yönetsel kapasitenin güçlendirilmesi** gerekmektedir. Literatürde yapılan araştırmalar, bölgesel sağlık turizmi stratejilerinin geliştirilmesi, yerel-uluslararası paydaşlarla iş birliği yapılması ve hizmetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanması gerektiğine dikkat çekmektedir (Kılıç & Tuncer, 2022).

3.5 Araştırmanın Kısıtı

Uluslararası sağlık turizmi, Türkiye'nin sağlık sektöründeki potansiyelini uluslararası düzeyde değerlendirmesine imkân tanıyan stratejik bir alan olarak öne çıkmaktadır. Gaziantep, coğrafi konumu, gelişmiş sağlık altyapısı ve zengin kültürel mirasıyla bu alanda önemli bir merkez olma yolunda ilerlemektedir (Demir & Çelik, 2021). Ancak, çalışmanın kısıtları arasında bölgesel kapsamın sınırlılığı ve sağlık turizmi birimlerinin iç kontrol sistemlerinin uygulanabilirliğinin farklılık gösterebilmesi yer almaktadır. Bu kapsamda, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi, uluslararası sağlık turizmi yetki belgesi verilme sürecinde iç kontrol sistemini etkin bir biçimde uygulayarak hizmet kalitesini ve güvenilirliğini artırmayı hedeflemektedir (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü, 2024).

3.6 İç Kontrol Sisteminin Kavramsal Çerçevesi ve Kurumsal Önemi

İç kontrol sistemi, organizasyonların hedeflerine ulaşmasını sağlamak, süreçlerin güvenilirliğini artırmak ve riskleri etkin şekilde yönetmek amacıyla geliştirilen yapılandırılmış süreçler bütünüdür (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2013). COSO modeli, iç kontrolün beş temel bileşeninden oluşur: kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri (COSO, 2013). Günümüzde dijitalleşme, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini artırmakta; özellikle sağlık sektöründe denetimlerde otomasyon ve şeffaflık sağlanmaktadır (Lenz & Hahn, 2015). Dünya Sağlık Örgütü (WHO, 2021), iç kontrol sistemlerinin sağlık sektöründe hasta güvenliği ve risk yönetimi açısından kritik önemde olduğunu vurgulamaktadır.

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nde, sağlık turizmi yetki belgesi verilme sürecinde iç kontrol sistemi, başvuruların adil ve şeffaf değerlendirilmesini, belgelerin doğruluğunu ve süreçlerin yasalara uygunluğunu temin etmektedir. Bu süreçte COSO'nun beş bileşeninin uygulanması, kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesini sağlamaktadır (Öztürk, 2022).

3.6.1 Kontrol Ortamı Bileşeni ve Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin temelini oluşturur ve kurumların yasal ve etik standartlara uygun faaliyet göstermesini sağlar (COSO, 2013). Sağlık turizmi hizmetlerinin etkin ve hukuka uygun yürütülmesi için kontrol ortamının sağlam temeller üzerine oturtulması zorunludur. Bu bağlamda, kurum kültürü, etik değerler, yönetim desteği ve personelin sorumluluk bilinci kritik unsurlar olarak öne çıkar (Akyüz & Erdem, 2019).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi özelinde kontrol ortamı; birimin görev ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlenmesi, koordinatörün resmi görevlendirme yazısıyla atanması, personelin görev tanımlarının netleştirilmesi ve etik kuralların personele düzenli olarak aktarılmasıyla sağlanmaktadır (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü, 2024). Üst yönetimin iç kontrol uygulamalarına olan bağlılığı, düzenli denetim ve değerlendirmeler yoluyla denetim kültürünün gelişmesini desteklemekte ve çalışanların sorumluluklarını içselleştirmesine katkı sağlamaktadır (Kılıç, 2020).

Kontrol ortamının güçlendirilmesi, sadece yasal uyumluluk değil; aynı zamanda hasta güvenliği, hizmet kalitesi ve kurumsal itibarın korunması açısından da temel bir gerekliliktir (WHO, 2021). Bu bağlamda, iç kontrol sisteminin sağlıklı işlemesi için yönetsel kararlılık, etik değerlerin kurumsallaştırılması ve çalışanların bilinçlendirilmesi zorunludur (Demirtaş, 2023).

Uluslararası Sağlık Turizminde Kontrol Ortamının Güçlendirilmesi için Yapılan Çalışmalar

- **Görev Tanımlarının Kurumsallaştırılması:** Sağlık turizmi birimindeki tüm personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık ve yazılı hale getirilmiş, ilgili kişiler resmi yazılarla bilgilendirilmiştir (Kaya & Demir, 2019).
- **Resmî Görevlendirmeler:** Sağlık Turizmi Değerlendirme Komisyonu oluşturularak yetki ve sorumluluklar dağıtılmış; koordinatör için Valilik onaylı görevlendirme yazısı düzenlenmiştir (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2024).
- **Etik Kuralların Yaygınlaştırılması:** Personel, kamu etiği ve mesleki etik ilkeler doğrultusunda hareket etmekte; İç Kontrol Koordinasyon Ekibi tarafından düzenli eğitim ve rehberlik hizmetleri sağlanmaktadır (Akyüz & Erdem, 2019).
- **İş Akış Süreçlerinin Standardizasyonu:** Yetki belgesi başvuru süreci yazılı hale getirilmiş, kontrol listeleri ile süreç takibi düzenli şekilde yapılmaktadır (Öztürk, 2022).
- **Üst Yönetim Mekanizmalarının Güçlendirilmesi:** Üst yönetim süreci yakından takip etmekte, haftalık değerlendirme toplantılarıyla süreçler gözden geçirilmektedir (Kılıç & Tuncer, 2022).

Yukarıda belirtilen uygulamalar, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nin iç kontrol sistemini güçlendirmeye yönelik somut adımları temsil etmekte ve sağlık turizmi hizmetlerinin şeffaf, etkin ve güvenilir biçimde yürütülmesine katkı sağlamaktadır (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü, 2024).

Aşağıda Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Biriminde İş Akış Sürecinin Standardizasyonu için Başvuru Dosyası Kabul Kontrol Listesi tablosu sunulmaktadır.

Tablo 1: Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Başvuru Dosyası Kabul Kontrol Listesi

Kurum:

Amaç: Başvuru dosyasının ön inceleme aşamasında belgelerin tam ve uygun olup olmadığını sistemli bir şekilde kontrol etmek.

Uygulayan Personel: Sağlık Turizmi Birimi Evrak Sorumlusu

Sıra No	Kontrol Edilecek Belge/Şart	Var	Yok	Açıklama
1	Başvuru Dilekçesi (Yetkili kişi imzalı)	☐	☐	
2	Sağlık Tesisinin Ruhsat Belgesi	☐	☐	
3	Vergi Levhası	☐	☐	
4	Ticaret Sicil Gazetesi (varsa şirket yapısı için)	☐	☐	
5	Uluslararası Sağlık Turizmi Birmi Oluşturulduğuna dair belgeler	☐	☐	
6	Sağlık Turizmi Birim Sorumlusu ve Birim Sorumlusu Yardımcısı Görevlendirme Yazısı	☐	☐	
7	Sağlık Personeli Yabancı Dil Belgeleri, Diploma, Hizmet Döküm Belgeleri ve İşe Giriş Bildirgesi	☐	☐	
8	Epikriz ve Onam Formu Örneği	☐	☐	
9	Doktor/ Doktorların CV ‘leri	☐	☐	
10	EK-1 Madde 6 Depozito Hesap Bilgileri USD /EURO	☐	☐	
11	Başvuru Dosyası Fiziki ve USB ortamında dijital kopya	☐	☐	
12	İmza Sirküleri (Yetkili Kişi için)	☐	☐	
13	Sağlık Tesisine Ait Tanıtım Materyalleri (Broşür, Web sitesi (ingilizce olması zorunlu) vb.)	☐	☐	
14	Yabancı Hasta Modülü	☐	☐	

Kontrolü Yapan:Sağlık Turizmi Personel
Adı Soyadı: .....
İmzası: .....
Tarih: .....

3.6.1.2 Kontrol Ortamı Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı

Kontrol ortamı bileşeni, iç kontrol sisteminin temel taşlarından biri olup, sağlık turizmi yetki belgesi verilme sürecinde kritik bir rol oynamaktadır. Bu süreçte, personel arasında görev ayrımı net bir şekilde belirlenmiş ve sorumluluk bilinci önemli ölçüde güçlendirilmiştir. Böylece, iş akışında güven ve şeffaflık ortamı sağlanmıştır. Kontrol ortamı yalnızca teknik ve prosedürel bir yapı olmayıp, aynı zamanda kurumsal etik, liderlik, hesap verebilirlik ve kurumsal kültürün bir yansımasıdır (COSO, 2013; Arens vd., 2014).

Uluslararası sağlık turizmi gibi çok paydaşlı ve hassas süreçlerde, kontrol ortamının zayıf olması hata, yolsuzluk ve usulsüzlük risklerini artırmakta, bunun sonucu olarak da süreçlerin güvenilirliği olumsuz etkilenmektedir (Lenz & Hahn, 2015). Öte yandan, yapılandırılmış görev dağılımı, net sorumluluk tanımları ve güçlü etik ilkeler, hem sürecin güvenilirliğini artırmakta hem de paydaşlar arasında güven ortamı tesis etmektedir (Öztürk, 2022).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Biriminde oluşturulan kontrol ortamı, personelin görev tanımlarının resmi belgelerle belirlenmesi, yöneticilerin iç kontrol süreçlerine aktif katılımı ve etik kuralların yaygınlaştırılması gibi uygulamalarla somutlaştırılmıştır. Bu durum, süreçteki tüm aktörlerin rollerini bilmesi ve hesap verebilir bir yönetim yapısının tesis edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Demirtaş, 2023).

3. 6. 2. 1 Risk Değerlendirme Bileşeni ve Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması

Risk değerlendirme bileşeni, iç kontrol sisteminin en önemli unsurlarından biri olarak, kurumun hedeflerine ulaşmasını tehdit eden iç ve dış risklerin sistematik şekilde tanımlanması, analiz edilmesi ve önleyici tedbirlerin geliştirilmesini kapsar (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007; COSO, 2013). Bu bileşen, sağlık turizmi yetki belgesi verilme sürecinde, başvuru aşamasından belge sonrası denetimlere kadar sürecin tüm aşamalarında risklerin etkin yönetilmesini sağlar.

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi tarafından yürütülen süreçte, başvuruların alınması, incelenmesi ve Sağlık Bakanlığına iletilmesi sırasında çeşitli idari riskler ortaya çıkabilmektedir. Bu risklerin belirlenip envantere kaydedilmesi, sürecin güvenilirliği açısından kritik öneme sahiptir (Kara, 2020).

Başlıca riskler şunlardır:

- Eksik veya yanıltıcı belgelerle başvuru yapılması,
- Taraflı veya yetersiz denetim gerçekleştirilmesi,
- Belge verildikten sonra hizmet sunumunun yeterince denetlenmemesi.

Bu risklere karşı alınan önlemler arasında başvuruların elektronik sistemler üzerinden (E-Devlet, Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi (ÇKYS), EKİP) kontrol edilmesi ve başvuru dosyalarının kontrol listeleri ile titizlikle incelenmesi bulunmaktadır. Ayrıca, denetim ekiplerinin en az iki kişiden oluşması ve rotasyonla görevlendirilmesi, denetim kalitesinin artırılması açısından önem taşımaktadır (Öztürk, 2022). Belge verilen sağlık tesisleri ise periyodik olarak izlenmekte, hizmet kalitesi ve mevzuata uygunluk gizli hasta uygulamaları ile de değerlendirilmektedir (Yıldırım & Kaya, 2023).

Aşağıda, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Biriminde uygulanan risk değerlendirme tablosu sunulmakta ve risk yönetimine yönelik somut adımlar açıklanmaktadır.

Tablo 2 : Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Sürecinde Risk Değerlendirme Tablosu

Risk No	Risk Tanımı	Olasılık (1-5)	Etki (1-5)	Risk Skoru	Alınacak Kontrol Önlemleri
R1	Başvuru belgelerinin eksik veya hatalı /Sahte olması	4	4	16	Başvuru öncesi kontrol listesi kullanımı, personel eğitimi
R2	Görevli personelin yetkisiz belge onayı yapması	1	5	5	İmza yetki çizelgesinin oluşturulması, yetkili onay sistemi (4 Aşamalı)
R3	Başvuru sürecinin süresinde tamamlanamaması	4	3	12	İş akış planı ve zaman çizelgesi hazırlanması
R4	Bilgi güvenliği ihlali (hasta verilerinin korunamaması)	2	5	10	Dijital belge yönetim sistemi ve gizlilik protokolleri
R5	Başvuruların Bakanlık kriterlerine uygun olmaması	3	4	12	Uluslararası Sağlık turizmi Mevzuat eğitimi, rehber doküman kullanımı

Tabloda, sağlık turizmi yetki belgesi başvuru sürecine ilişkin olası riskler sistematik biçimde tanımlanmış ve her bir riskin olasılığı ile etkisi dikkate alınarak derecelendirme yapılmıştır. Bu değerlendirme, COSO İç Kontrol Modeli'nin "risk değerlendirme" bileşeni kapsamında yürütülen çalışmaları yansıtmaktadır (COSO, 2013). Sürece özgü risklerin önceden tanımlanması ve uygun kontrol tedbirlerinin belirlenmesi, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından kritik öneme sahiptir. Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nde bu süreçte uygulanan yöntem, kamu idarelerinde risk temelli yönetim anlayışının bir örneğini teşkil etmektedir (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi, 2024).

3. 6. 2. 2 Risk Değerlendirme Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı

Risk değerlendirme, kurumların stratejik hedeflerine ulaşmasında kritik bir işlev üstlenmektedir. Sağlık turizmi yetki belgesi verilme sürecinde risklerin sistematik olarak tanımlanması, analiz edilmesi ve önceliklendirilmesi, potansiyel aksaklıkların önlenmesini sağlamaktadır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007). Özellikle belge eksikliği ya da yetkisiz işlem gibi yüksek riskli alanlarda, daha sıkı kontrol faaliyetlerinin uygulanması gerekmektedir. Risk değerlendirme süreçlerinin periyodik olarak güncellenmesi ise mevcut koşullara uyum sağlama ve yeni risklerin ortaya çıkmasını engelleme açısından önem arz etmektedir (COSO, 2013). Çok paydaşlı ve zaman kısıtlı olan sağlık turizmi yetkilendirme sürecinde etkin bir risk değerlendirme mekanizması, kurumun hem şeffaflığını artırmakta hem de hizmet kalitesini yükseltmektedir (WHO, 2021). Böylece, risk odaklı yönetim anlayışıyla süreçlerin güvenilirliği ve sürdürülebilirliği desteklenmiş olmaktadır.

3.6.3.1 Kontrol Faaliyetleri Bileşeni Ve Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması

Kontrol faaliyetleri, iç kontrol sisteminin riskleri yönetmek amacıyla uyguladığı somut politika, prosedür ve yöntemlerdir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007). Bu faaliyetler, kurumun belirlediği risklerin önlenmesi veya etkilerinin azaltılması için iş süreçlerine entegre edilerek sistematik ve belgelenmiş şekilde yürütülmelidir. Kontrol faaliyetleri, görevlerin ayrılması, onay mekanizmalarının kurulması, yetki devri, izleme ve raporlama gibi unsurları kapsar ve bu sayede kurumsal hesap verebilirlik güçlendirilir (COSO, 2013).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nin yürüttüğü yetki belgesi süreci, belge doğruluğu, personel yeterliliği, mevzuata uygunluk ve bilgi güvenliği gibi çok boyutlu kontroller gerektirmektedir. Uluslararası sağlık turizmi yetki belgesi sürecinde uygulanan başlıca kontrol noktaları şunlardır:

- **Başvuru Kabulü:** Başvuru evrakları standart kontrol listesine göre titizlikle incelenir.

- **Evrak Değerlendirme:** İki ayrı görevli tarafından çapraz kontrol yapılarak evrakların doğruluğu teyit edilir.
- **Denetim Süreci:** Denetimler, görev yazısı, taşıt görev formu, denetim formu ve fotoğraflı rapor ile desteklenir.
- **Onay Süreci:** Komisyon değerlendirmesi sonrası İl Sağlık Müdürü tarafından onay verilir ve başvuru dosyası Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne iletilir.
- **Yetki Belgesi Düzenlemesi:** Sağlık Bakanlığı tarafından sistem üzerinden barkodlu, tarihli ve izlenebilir şekilde düzenlenir.
- **Görev Ayrımı:** Başvuru alma, değerlendirme, denetim ve belge verme işlemleri farklı personeller tarafından gerçekleştirilerek çıkar çatışmaları ve hatalar minimize edilir.

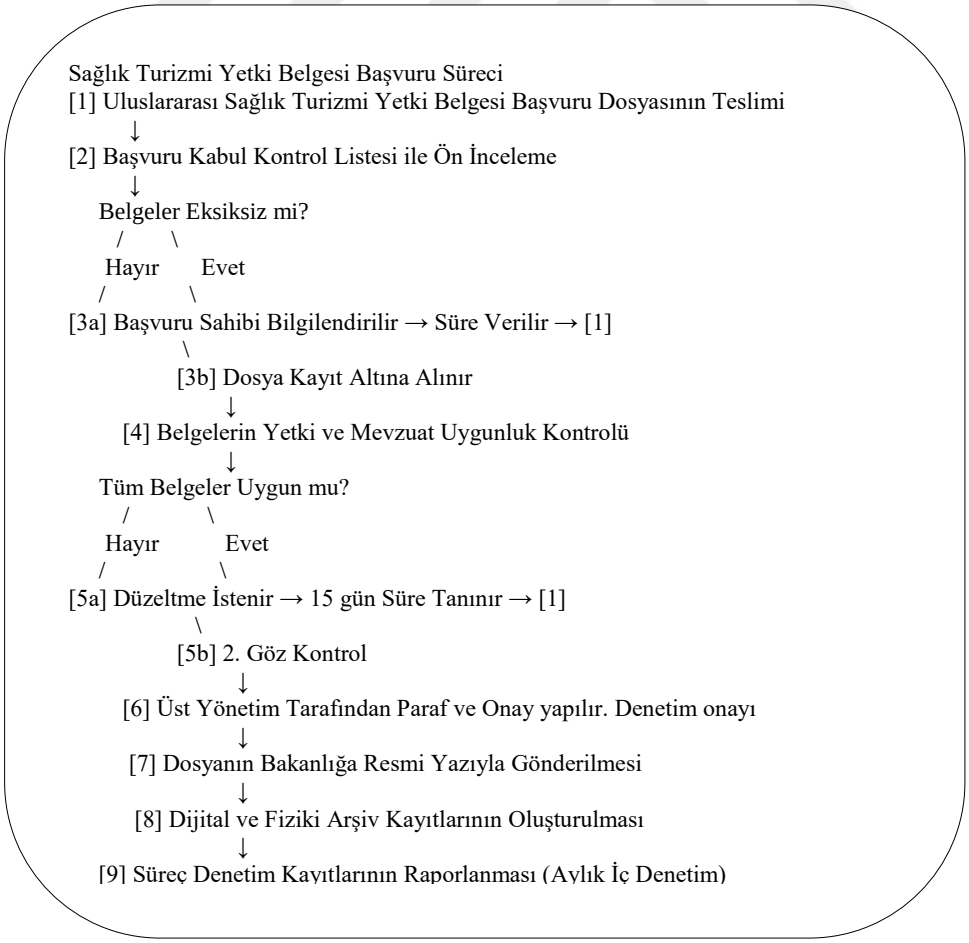
Aşağıda, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nde yetki belgesi sürecinde karşılaşılan riskler, bu risklerin azaltılması için uygulanan kontrol faaliyetleri ve sorumlu birimlerin yer aldığı kontrol faaliyetleri matrisi sunulmaktadır.

Tablo 3: Kontrol Faaliyetleri Matrisi

Süreç Adımı	Olası Risk	Kontrol Faaliyeti	Sorumlu Kişi/Birim	Kontrol Türü (Önleyici/Tespit Edici)
Yetkili kişi imzasının doğrulanması	Yetkisiz başvuru	İmza sirküleri ile karşılaştırma Evrak dosyası ekinde saklama	Birim Sorumlusu	Önleyici
Başvuru Belgelerinin Teslimi	Eksik ya da sahte belge sunulması	Belgelerin kontrol listesi ile kontrol edilmesi	Sağlık Turizmi Birimi Görevlisi	Önleyici
Uluslararası Sağlık Turizmi Başvuru Dosyasının Değerlendirilmesi	Uygun olmayan başvurunun onaylanması	Çoklu personel ile inceleme, görev ayrılığı	Değerlendirme Komisyonu	Önleyici
Kurum/Kuruluşun Yerinde Denetlenmesi	Fiziki şartların mevzuata uymaması	Saha denetimi ve denetim raporu hazırlanması	Denetim Ekibi	Tespit edici
Belgenin Onaylanması	Yetkisiz onay verilmesi	Sadece yetkili yöneticilerin sistemden onay verebilmesi	Gaziantep İl Sağlık Müdürü /Sağlık Hizmetleri Başkanı/ Sağlık Hizmetleri Başkan Yardımcısı/Uzman	Önleyici
Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Düzenlendikten Sonra İzleme	Belge verilen kurumda hizmet standardının düşmesi	Belge sonrası periyodik izleme ve yeniden denetim yapılması	Gaziantep Sağlık Turizmi Birimi/ Sağlık Hizmetleri İzleme Değerlendirme ve Denetim Birimi	Tespit edici
Kayıt ve Arşivleme	Bilgiye zamanında erişememe	Evrakların DYS ve fiziksel ortamda düzenli arşivlenmesi	Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Evrak Kayıt Sorumlusu	Önleyici

Başvuru dosyalarının kabul süreci, uluslararası sağlık turizmi yetki belgesi verilmesine ilişkin işlemlerin ilk ve en kritik adımlarından biridir. Bu süreçte; başvuru sahibinin gerekli belgeleri eksiksiz ve mevzuata uygun şekilde sunması, belgelerin standart kontrol kriterlerine göre incelenmesi ve sürecin şeffaf, izlenebilir bir biçimde yürütülmesi temel gereklilikler arasında yer almaktadır (Sağlık Bakanlığı, 2023). Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nde yürütülen bu süreçte, kontrol listeleri ve standart belge kontrol prosedürleri, iç kontrol sisteminin "kontrol faaliyetleri" bileşeni kapsamında uygulanmaktadır (COSO, 2013).

Aşağıda Şekil 2'de yer alan iş akış diyagramı, başvuru evraklarının kabul sürecini adım adım göstermekte olup, süreçte yer alan personelin görev, yetki ve sorumluluklarını açıkça tanımlamaktadır. Ayrıca, bilgi ve iletişim bileşeni çerçevesinde belge akışı dijital sistemlerle desteklenmekte; bu bağlamda DYS (Doküman Yönetim Sistemi) gibi araçlar aracılığıyla işlem takibi sağlanmaktadır (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi, 2024).



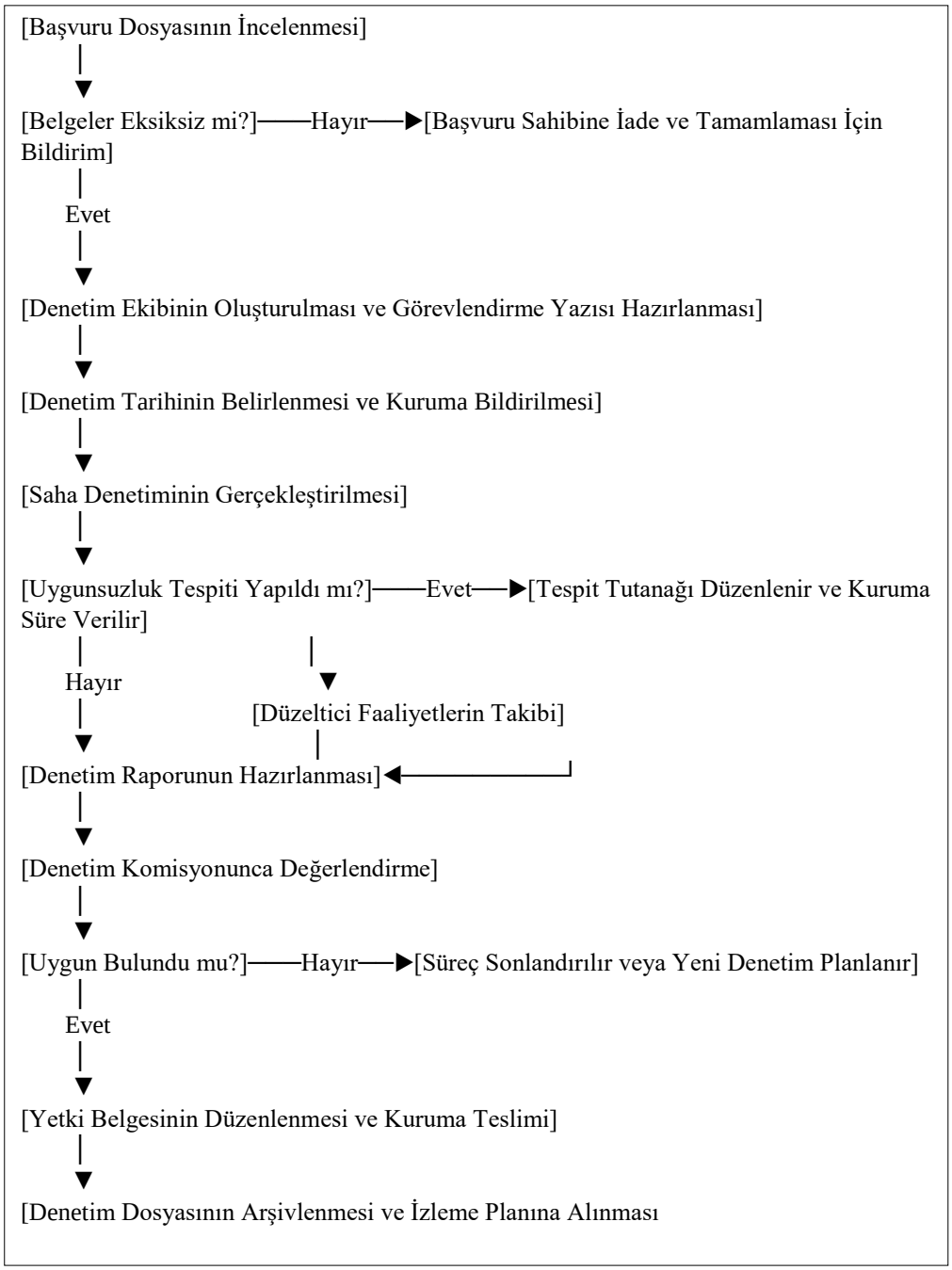
Şekil 2: Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Başvuru Dosyası Kabul Sürecinde İş Akış Diyagramı

Uluslararası sağlık turizmi hizmetlerinin etkili ve güvenli şekilde sunulabilmesi için iç kontrol sistemine entegre edilmiş denetim ve kontrol mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Aşağıda, bu sürece ilişkin temel kontrol ve denetim mekanizmaları özetlenmiştir (COSO, 2013; Çelik & Uysal, 2022).

Tablo 4: Uluslararası Sağlık Turizminde Kontrol ve Denetim Mekanizmaları

Adım	Kontrol/Denetim Mekanizması	Açıklama
2	Kontrol Listesi	Başvuruların standartlara uygun olup olmadığı önce den belirlenmiş bir form ile değerlendirilir.
4	Görevli personelce belge uygunluk kontrolü	İmza yetkileri ve mevzuat uygunluğu doğrulanır.
5b	İkincil Göz (İkili kontrol sistemi)	Farklı bir personelin veya üst amirin son onayı alınarak hata riski azaltılır.
6	Yönetim Paraf ve Yetkili Onay	Yönetici düzeyinde nihai kontrol sağlanır.
8	Belgelendirme	İşlem kayıtlarının hem dijital hem fiziksel ortamda arşivlenmesi güvenlik ve izlenebilirlik sağlar.
9	İç Denetim Kayıtları	Belirli periyotlarla denetim yapılır ve süreç iyileştirmeleri için raporlanır.

Sağlık turizmi yetki belgesi sürecinde sağlık Kurum/Kuruluşların mevzuata, belirlenen hedeflere ve standartlara uygun yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek amacıyla denetim yapılmaktadır. Aşağıda Şekil 3 Denetim aşamasında tüm adımlarının sistematik biçimde izlenebilmesi ve olası aksaklıkların tespit edilebilmesi amacıyla iş akış diyagramı ve denetim formu oluşturulmuştur.



Şekil 3: Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Denetim Aşamasında İş Akış Diyagramı;

Müdürlüğümüz Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Yetki Belgesi verilmesi sürecinde kullanılan örnek bir denetim formu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5: Denetim Formu

	13.07.2017 tarih ve 30123 sayılı Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmeliğe İstinaden Sağlık Tesisi Yetki Belgesi Başvurusu Kriterleri	Uygun	Uygun Değil	Açıkla-ma
1	Son sağlıkta kalite değerlendirmesinden en az 85 puan alındığını gösteren belge.			
2	Uluslararası sağlık turizmi faaliyetlerini yürütmek üzere birim kurulduğuna dair dilekçenin yanı sıra, birim sorumlusu ve yardımcısına ait cep telefonu e-mail, TC kimlik no bilgileri,			
3	Yönetmeliğin 6. maddesinde tanımlanan sayı ve dil yeterliliği kriterlerine uygun personellere ait dil yeterlilik belgeleri, aylık prim ve hizmet belgeleri ve diplomaları. **(** 2 kişi- kişilerden birisi hekim olması ve bildirilen hekimin 5 yıllık mesleki geçmişe sahip olması gerekmektedir. Dil belgesi olarak ÖSYM sınavlarından veya ÖSYM eşdeğerlilikleri bulunan sınavlardan en az 65 puan veya B-2 seviyesinde belge sunulması (tofel,delf…) , Ankara Üniversitesi Tömer dil sınavından B-2 seviyesinde belge sunulması veya mütercim tercüman diploması sunulması, bildirilen dillerden en az birinin İngilizce olması zorunludur. Yabancı uyruklu ve çifte vatandaşlığı olanlardan Türkçe bildiğine dair belge sunulması ve son mezun olunan okul diploma örneğinin sunulması gerekmektedir.)			
4	Başvuru yapan kuruluşun, Bakanlık tarafından verilmiş ruhsat ve faaliyet izin belgesinin bir örneği sunulmalıdır. Bu belgenin noter onaylı veya bağlı bulunulan İlçe Sağlık Müdürlüğü tarafından "aslı gibidir" onayı yapılmış olması gerekmektedir.			
5	Kuruluşu temsile yetkili olan kişi veya kişilerin açıkça belirtildiği Ticaret Sicil Tasdiknamesi sunulmalıdır.			
6	Yetki Belgesi Başvuru Formu (Vergi numarası mutlaka doldurulmalı, mesul müdür tarafından imzalı olmalı)			

7	Sağlık tesisinin internet sitesinde, uluslararası sağlık turistlerinin tedavi göreceği doktor(lar)ın mesleki geçmişleri hakkında bilgi alabileceği bir altyapının mevcut olduğuna dair, mesul müdür imzalı bir dilekçe ve bu durumu destekleyen ilgili dokümanlar sunulmalıdır. (Tanıtımlar, tanıtım yapılacak ülkelerin dilleri ve/veya İngilizce dilinde yapılabilir, hekim özgeçmişlerine yer verilmeli), Dilekçe ile taahhüt edilmeli. Uluslararası sağlık turizmi ve turistin sağlığı kapsamında sunulacak sağlık hizmetleri çerçevesinde sunulan tüm faaliyetler hakkında bilgilendirmede bulunacak ve uluslararası sağlık turistinin dilinde oluşturulan onam formu uluslararası sağlık turisti ve sağlık hizmetini sunan doktor tarafından imzalanacağı,(Dilekçe ile taahhüt edilmeli.			
9	Hastaların klinik ve laboratuvar bulguları, hastalığın teşhisi, seyri, yapılan incelemeler ile tedaviye ve tedavinin sonucuna ilişkin bilgiler, tedavi sonrası hastaya sağlık tesisi tarafından verilen epikriz, taburcu edildikten sonra hastanın yapması gerekenler, hastanın kendi dilinde hazırlanarak hastaya imza karşılığında teslim edileceği.(Dilekçe ile taahhüt edilmeli.)			

3.6.3.2 Kontrol Faaliyetleri Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı

Kontrol faaliyetleri, kamu kurumlarında süreçlerin mevzuata uygun yürütülmesini, hata ve yolsuzluk risklerinin azaltılmasını ve kurumsal hedeflere ulaşılmasını güvence altına alan kritik bir iç kontrol bileşenidir (COSO, 2013; Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007). Sağlık turizmi yetki belgesi süreci, çok sayıda belge, kurumlar arası etkileşim ve denetim gerektirdiğinden bu bileşenin etkin uygulanması, sürecin bütünlüğünü sağlamada merkezi bir rol oynamaktadır.

Bu kapsamda yürütülen kontrol faaliyetleri, hem hizmet sunumunun kalitesini artırmakta hem de kurum içi operasyonel riskleri azaltmaktadır:

- **Hizmet Kalitesinin Güvence Altına Alınması**: Yetki belgesi başvurusunda bulunan sağlık kuruluşlarının hasta güvenliği, kalite standartları ve ulusal/uluslararası akreditasyon kriterlerine uygunluğu sistematik olarak denetlenmektedir. Bu

uygulama, sağlık turizmi kapsamında Türkiye'ye gelen yabancı hastalara sunulan hizmetlerin sürdürülebilir kalitede olmasını sağlar (Demirtaş, 2023).

- **Yasal ve Etik Uyumluluğun Sağlanması**: Sağlık turizmi alanında faaliyet gösteren kurumların hem Türk sağlık mevzuatına hem de uluslararası hasta haklarına uygun şekilde çalışmaları kontrol faaliyetleri ile güvence altına alınmaktadır. Bu sayede, olası yasal ihtilafların ve etik ihlallerin önüne geçilmektedir (Yıldırım & Kaya, 2023).
- **Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik**: Başvuruların sistematik kontrol listeleriyle değerlendirilmesi, evrakların dijital ortamda izlenmesi ve her işlemde yetkilendirilmiş personelin imzasının bulunması, sürecin şeffaf yürütülmesini sağlar. Bu durum, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını destekler (Lenz & Hahn, 2015).
- **Kurumsal Risklerin Azaltılması**: Belge suiistimali, yetersiz denetim, eksik belgeyle başvuru gibi riskler, düzenli kontrol faaliyetleri ile minimuma indirilmektedir. Bu faaliyetler, sürecin her aşamasında iş akışına entegre edilerek hata payını azaltır (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2009).
- **Uluslararası Güvenin Artması**: Türkiye'nin sağlık turizminde güvenilir bir destinasyon olarak tanınması, yürütülen kontrol faaliyetlerinin kalitesiyle doğrudan ilişkilidir. Süreçlerin standartlara uygunluğu, yabancı hastaların ve sağlık turizmi aracı kurumlarının Türkiye sağlık sistemine olan güvenini pekiştirir (Özkan, 2022).

3.6.4 Bilgi ve İletişim Süreci Bileşeni Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması

İç kontrol sisteminin temel yapı taşlarından biri olan bilgi ve iletişim, kamu kurumlarında hayati bir rol oynamaktadır Bu bileşen, yönetimsel süreçlerin verimli bir şekilde yürütülmesini, iş akışlarının şeffaf ve takip edilebilir olmasını ve nihayetinde hesap verebilirlik mekanizmasının güçlenmesini sağlar. İç kontrol sistemlerinin sürdürülebilirliği ve etkinliği, büyük ölçüde bilgi ve iletişim süreçlerinin doğruluğu, hızı ve açıklığına bağlıdır. COSO (2013) raporuna göre, etkili bir bilgi ve iletişim yapısı, karar alma süreçlerinde doğru bilgiye zamanında ulaşmayı sağlayarak yönetsel refleksleri güçlendirir. Kamu kurumlarında ise bu yapı, hizmetlerin vatandaş odaklı, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde yürütülmesine katkı sunar (TÜRMOB, 2016).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Biriminde yürütülen sağlık turizmi yetki belgesi sürecinde bu bileşenin kurumsal yapıya entegre şekilde uygulandığı gözlenmiştir. Kurum içi ve dışı bilgi akışı; hiyerarşik yapıya uygun, hızlı, güvenli ve belgelenebilir iletişim araçları aracılığıyla yürütülmektedir.

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi, yetki belgesi sürecinde bilgi ve iletişim sistemini iç kontrol ilkelerine uygun şekilde yapılandırmıştır. Uygulamada kullanılan temel iletişim ve kayıt sistemleri şunlardır:

- **DYS (Doküman Yönetim Sistemi)**: Tüm iç yazışmaların dijital ortamda yapılmasını sağlar. Evrak takibi, paraf zinciri ve onay süreçleri şeffaf şekilde kayıt altına alınarak kurum içi bilgi akışının izlenebilirliği sağlanır.
- **KEP (Kayıtlı Elektronik Posta)**: Başvuru sahipleriyle yapılan resmî yazışmalar hukuken geçerli ve güvenli biçimde gerçekleştirilir. Bu sistem, belge bütünlüğü ve zaman damgası ile bilginin doğruluğunu garanti eder (T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, 2023).
- **ÇKYS, EKİP, SİNA Sistemleri**: Kurumsal veri tabanları ve karar destek sistemleri olarak görev yapan bu yapılar, başvuruların takibini, verilerin analizini ve yönetsel raporlamayı desteklemektedir. Özellikle EKİP sistemi, başvuru süreçlerinin dijital olarak yönetilmesine olanak tanır.
- **Kurumsal Web ve Vatandaş İletişimi**: Sağlık turizmi başvuru süreci hakkında vatandaşlar, kurumsal internet sitesi aracılığıyla bilgilendirilmekte; süreç şemaları, başvuru rehberleri ve güncel duyurular halka açık şekilde paylaşılmaktadır.

Bilgi ve iletişim sürecine dair iş akışı aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. **Başvuru talebi** alınır ve koşullar başvuru sahibine iletilir. Gerekirse başvuru kılavuzu PDF formatında gönderilir.
2. **Başvuru evrakları KEP üzerinden kuruma gönderilir** ve DYS'ye kaydedilir.
3. **Kurum içi iletişim**, DYS ve e-posta yoluyla personel arasında gerçekleştirilir.
4. Eksik evrak varsa, **resmî yazı ile başvuru sahibine bildirim yapılır**.
5. İnceleme tamamlandığında, **yetki belgesi e-imza ile düzenlenir** ve teslim edilir.

Bu sistematik yaklaşım, yalnızca bilgi akışını güvence altına almakla kalmayıp aynı zamanda iç kontrol sisteminin güvenilirliğini de artırmaktadır. Etkin bir bilgi-iletişim altyapısı, kurumsal süreçlerin hesap verebilirliğini artırmakta, yönetsel karar alma süreçlerini desteklemekte ve kamu hizmetlerinde dijitalleşmenin verimliliğe katkısını somut olarak ortaya koymaktadır (Akyel, 2019).

Aşağıda Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Bilgi ve İletişim Süreci Uygulama Örneği ve bilgi ve iletişim sürecine ait iş akış diyagramı yer almaktadır.

Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Sürecinde Bilgi ve İletişim Uygulama Örneği:

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Biriminde yürütülen yetki belgesi verme süreci, iç kontrol sisteminin "bilgi ve iletişim" bileşeni kapsamında güçlü bir dijital altyapı ile desteklenmektedir. Bu yapı, sürecin her aşamasında bilgi akışının doğru, zamanında, güvenli ve izlenebilir bir şekilde sağlanmasını mümkün kılmakta ve kurumsal şeffaflık ile hesap verebilirliğe önemli katkı sunmaktadır.

1. Başvuru Talebinin Oluşması ve Bilgi Edinme

Yetki belgesi başvurusu yapmak isteyen gerçek veya tüzel kişiler (örneğin özel hastaneler veya tıp merkezleri), ilgili müdürlükle iletişime geçerek süreç hakkında bilgi talebinde bulunurlar. Bu bilgilendirme; yüz yüze, telefon aracılığıyla ya da kurumsal web sitesi üzerinden yapılabilir. Sağlık Turizmi Birimi personeli, başvuru koşullarını yazılı (dilekçeyle) ya da sözlü olarak iletmekte; gerektiğinde bilgilendirme kılavuzlarını PDF formatında e-posta veya **Kayıtlı Elektronik Posta (KEP)** sistemi üzerinden iletmektedir.

2. Resmî Yazışmaların KEP Sistemi Üzerinden Yürütülmesi

Başvuru sürecinde tüm yazışmalar, hukuki geçerliliği ve bilgi güvenliği açısından KEP sistemi aracılığıyla gerçekleştirilir. Başvuru sahibi, dilekçesini ve gerekli belgeleri KEP adresi üzerinden Müdürlüğe gönderdiğinde, bu belgelerin gönderim zamanı, içeriği ve eki sistem tarafından kayıt altına alınır. Böylece bilgi bütünlüğü, zaman damgası ve delil niteliği korunmuş olur.

3. Belgelerin DYS'ye Kaydedilmesi ve Kurum İçi Yönlendirme

Müdürlüğe ulaşan belgeler, Evrak Kayıt Birimi tarafından taranarak **Doküman Yönetim Sistemi (DYS)**'ne kaydedilir. Belgeler dijital ortamda ilgili birimlere havale edilerek sürecin dijital izlenebilirliği sağlanır. Paraf-onay zinciri üzerinden tüm yönlendirme adımları görünür hale gelir. Eksik evrak veya işlem hataları, sistem üzerinden tespit edilebilir ve belgelerin hangi aşamada olduğu açık şekilde izlenebilir.

4. Kurum İçi Bilgi Paylaşımı ve Koordinasyon

Başvuru süreci boyunca, ilgili belgelerin durumu ve değerlendirme notları DYS sisteminde yer alan iç notlar veya kurumsal e-posta yoluyla tüm ilgili personele aktarılır. Şube müdürü, gelen bilgilere göre yönlendirme yapar ve birim içinde haftalık toplantılarla durum değerlendirmeleri gerçekleştirilir. Toplantı tutanakları, karar süreçlerine şeffaflık kazandırmak amacıyla düzenli şekilde arşivlenir.

5. Eksik Evrak Bildirimi

Başvuru evraklarında eksiklik tespit edilmesi durumunda, başvuru sahibine KEP üzerinden resmî yazı gönderilerek eksiklikler bildirilir. Bu yazılar, ilgili müdürlükçe paraflanır ve e-imza ile imzalanarak gönderilir. Bu sayede bilgilendirme süreci hem güvenli hem de mevzuata uygun biçimde gerçekleştirilmiş olur.

6. Sürecin Sonuçlandırılması ve Belge Teslimi

Değerlendirme sürecinin tamamlanmasının ardından, sağlık turizmi yetki belgesi DYS sistemi üzerinden oluşturulur ve e-imza ile imzalanır. Belge, başvuru sahibine tercihe göre KEP aracılığıyla dijital ortamda iletilir veya fiziki teslim sırasında teslim tutanağı ile birlikte verilir. Sürecin bu aşamasında hem kurum içi hem de dış paydaşlar resmî ve şeffaf bir şekilde bilgilendirilmiş olur.

Bu yapı, hem kurumsal işleyişin dijital araçlarla entegre bir şekilde sürdürüldüğünü hem de iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeninin sağlık turizmi gibi çok paydaşlı alanlarda etkinliğini artırdığını göstermektedir. Bu tür uygulamalar, kamu yönetiminde izlenebilirlik, hesap verebilirlik ve hizmet kalitesinin artırılması bakımından önemli katkılar sağlamaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2023; Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,

2007). Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden biri olup kurum içi ve kurum dışı etkileşimin açık, doğru ve zamanında gerçekleşmesini hedeflemektedir (COSO, 2013).

Aşağıdaki iş akış diyagramı, sağlık turizmi kapsamında yürütülen iletişim ve belge paylaşım süreçlerini adım adım göstermekte olup, iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında sürecin şeffaf ve izlenebilir şekilde tasarlandığını ortaya koymaktadır.



Şekil 4: Sağlık Turizmi Bilgi ve İletişim Süreci İş Akış Diyagram

Sağlık turizmi yetki belgesi sürecinde bilgi ve iletişim akışının düzenli, sistematik ve izlenebilir olması; hem başvuru sahibinin sürece ilişkin bilgi edinmesini hem de birim çalışanlarının görevlerini etkin biçimde yürütmesini sağlamaktadır. Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi tarafından yürütülen bu süreçte; DYS (Doküman Yönetim Sistemi), KEP (Kayıtlı Elektronik Posta), SABİM, CİMER ve DEN-İZ gibi dijital iletişim kanalları aktif biçimde kullanılmakta, böylece hem yatay hem dikey bilgi akışı güvence altına alınmaktadır (Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi, 2024).

3.6.4.1 Bilgi ve İletişim Süreci Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı

Bilgi ve iletişim süreci, iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden biri olarak, kurum içi ve dışı iletişimin etkin, güvenli ve zamanında yürütülmesini sağlamaktadır. Bu bileşenin doğru şekilde yapılandırılması, kamu hizmetlerinde şeffaflık, hesap verebilirlik ve izlenebilirlik ilkelerinin hayata geçirilmesine önemli katkı sunmaktadır (Sayıştay, 2023; COSO, 2013). Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü bünyesinde yürütülen sağlık turizmi yetki belgesi sürecinde, bilgi ve iletişim bileşeni hem dijital altyapı (örneğin, DYS, KEP, EKİP, ÇKYS) hem de kurumsal işleyiş yoluyla aktif olarak uygulanmaktadır.

Bu uygulama sayesinde bilgi akışı hem doğru hem de zamanında gerçekleşmekte; süreç boyunca oluşturulan belgeler sistematik bir şekilde kayıt altına alınarak ilgili birimlere iletilmektedir. Kurum içi iletişimde kullanılan DYS (Doküman Yönetim Sistemi), başvuru ve işlem süreçlerinin belgeye dayalı ve izlenebilir bir zeminde yürütülmesini sağlarken, KEP (Kayıtlı Elektronik Posta) sistemi aracılığıyla gerçekleştirilen dış iletişim ise bilgi bütünlüğünü ve hukuki geçerliliği güvence altına almaktadır.

Söz konusu sistemler aracılığıyla, sağlık turizmi yetki belgesi başvurusunda bulunan kişi veya kuruluşlarla yapılan yazışmalar, belgeli ve denetlenebilir bir süreç hâline gelmektedir. Aynı şekilde, kurum içi paydaşlarla yürütülen bilgi paylaşımı da hiyerarşik yapıya uygun şekilde gerçekleştirilmektedir. Başvuru dosyasının durumu, eksik belgeler ve değerlendirme notları gibi kritik veriler, dijital ortamda personelle paylaşılmakta; sürecin her aşaması kayıt altına alınmaktadır.

Sağlık Bakanlığı'nın merkezi sistemleri ile entegre çalışan EKİP (Entegre Kurumsal İşlem Platformu), ÇKYS (Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi) ve SİNA (Sağlıkta İstatistiksel ve Nedensel Analiz) gibi platformlar, kurumsal veri paylaşımını hızlandırmakta ve başvuru yönetimi süreçlerinde bilgiye zamanında erişim imkânı sunmaktadır. Bu dijital altyapı, kurumsal işleyişin sadece daha verimli hâle gelmesini değil, aynı zamanda iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliğini de desteklemektedir. Sürece dâhil olan tüm paydaşlar, güncel mevzuat ve uygulamalar hakkında düzenli olarak bilgilendirilmekte; iç yazışmalar ve haftalık değerlendirme toplantıları aracılığıyla süreç yönetimi güçlendirilmektedir.

Sonuç olarak, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü özelinde yürütülen bilgi ve iletişim faaliyetleri, iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işlemesine katkı sunmakta; bilgiye erişimin doğruluğu, hız ve güvenilirlik ilkeleri temelinde hizmet kalitesini artırmaktadır.

3.6.5 İzleme Bileşeni Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecinde Uygulaması

İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin süreklilik ve etkinlik ilkesine dayalı olarak tasarlanmış en kritik yapı taşlarından biridir. Bu bileşen; iç kontrol uygulamalarının etkinliğinin düzenli olarak değerlendirilmesini, sistemin işleyişinde meydana gelen aksaklıkların tespit edilmesini ve gerekli düzeltici/önleyici önlemlerin planlanmasını amaçlamaktadır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007).

Dijitalleşme ile birlikte kamu kurumlarının izleme kapasitesi güçlenmiş; veriye dayalı karar alma, şeffaflık ve kurumsal hafıza oluşturma süreçleri daha sistematik bir yapıya kavuşmuştur (Celayir & Celayir, 2020). Bu çerçevede, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nde yürütülen yetki belgesi süreci, dijital izleme mekanizmaları aracılığıyla çok boyutlu olarak değerlendirilmektedir.

Sağlık Bakanlığı tarafından geliştirilen *DEN-İZ (Denetim İzleme Sistemi)*, bu bağlamda önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır. DEN-İZ sistemi ile denetim planları oluşturulmakta, uygulamalar izlenmekte ve performans raporları sistem üzerinden analiz edilmektedir. Bu sayede manuel denetim süreçlerinde karşılaşılan hatalar en aza indirilmekte; izleme faaliyetleri veri odaklı, güvenli ve ölçülebilir hâle getirilmektedir.

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü'nde İzleme Süreci Şu Şekilde İşlemektedir:

- **Süreç Performansının İzlenmesi:**

  Sağlık turizmi yetki belgesi başvurularının değerlendirme süresi, eksik evrak bildirim sıklığı, reddedilme oranı gibi performans göstergeleri düzenli olarak takip edilmekte; bu göstergeler DYS ve EKİP gibi sistemler üzerinden analiz edilmektedir.

- **Geri Bildirim ve Şikâyetlerin Değerlendirilmesi:**

  SABİM, CİMER ve doğrudan dilekçe yoluyla gelen vatandaş bildirimleri sistematik şekilde incelenmekte; süreçteki memnuniyetsizlik nedenleri belirlenerek hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik öneriler geliştirilmektedir.

- **Risklerin ve Uygunsuzlukların Belirlenmesi:**

  İç ve dış denetim süreçlerinde tespit edilen uygunsuzluklar, DEN-İZ sistemi üzerinden kayıt altına alınmakta; örneğin yetkisiz veri girişi, eksik denetim raporları veya mevzuata aykırı uygulamalar sistematik olarak analiz edilmektedir.

- **Düzeltici ve Önleyici Faaliyetlerin Planlanması**

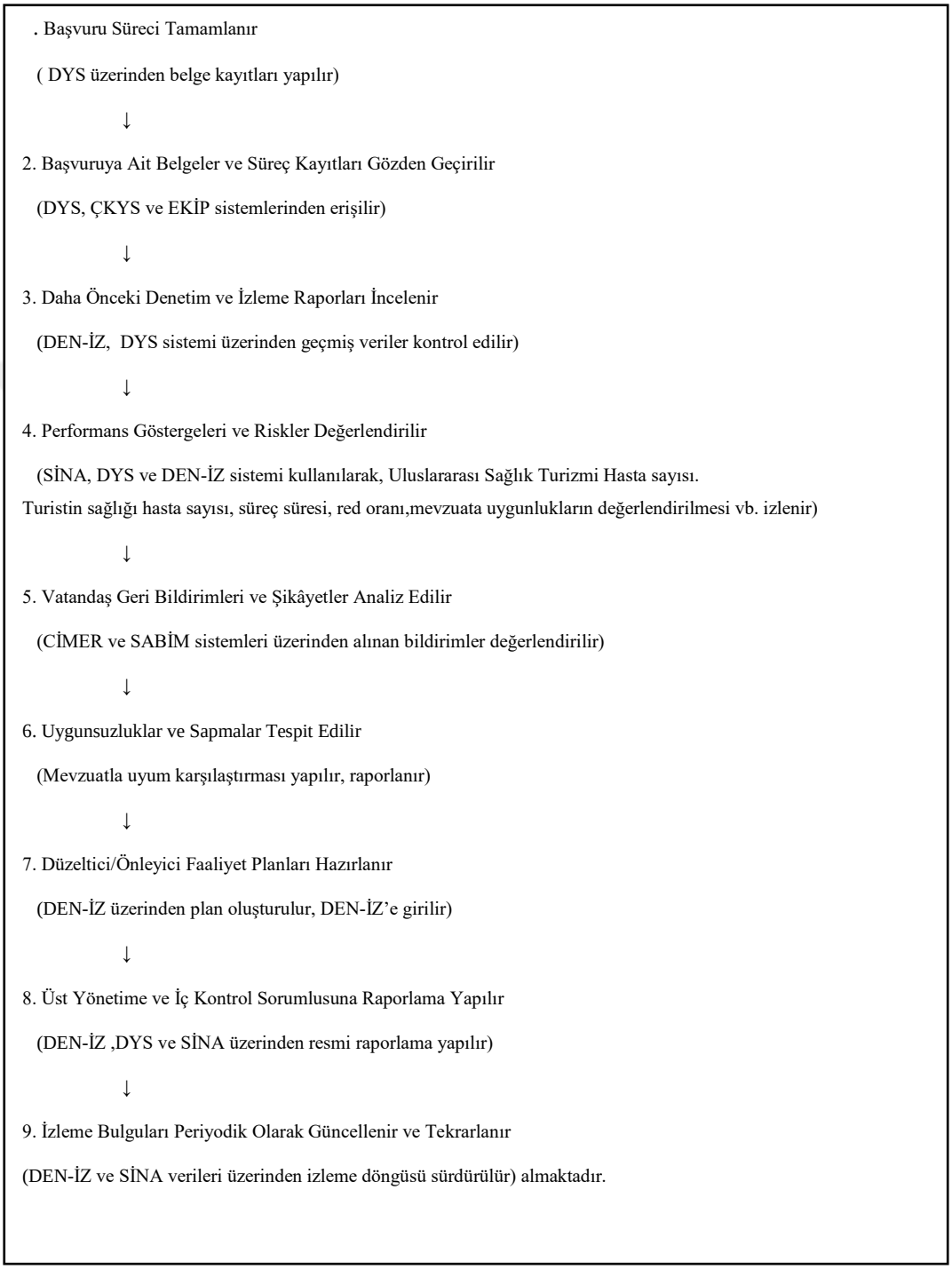
  Tespit edilen uygunsuzluklara karşı hazırlanan aksiyon planları dijital sistemlere entegre edilerek uygulamaya konulmakta; faaliyet sonuçları DYS veya DEN-İZ üzerinden üst yönetime raporlanmaktadır.

- **Periyodik Değerlendirme ve Güncelleme:**

  İzleme faaliyetleri aylık veya üç aylık periyotlarla yeniden değerlendirilmekte; böylece iç kontrol sisteminin dinamizmi korunmakta, gerekli durumlarda yeniden yapılandırmaya gidilmektedir.

Sonuç olarak, Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü'nün izleme bileşenine yönelik uygulamaları, iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliğini sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda sağlık turizmi alanında kurumsal performansın ve kamu güveninin artırılmasına da doğrudan katkı sunmaktadır.

Aşağıda Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nin uluslararası sağlık turizmi yetki belgesi alınması sürecinde iç kontrol sisteminin İzleme bileşenine bir iş akış diyagramı hazırlanmıştır.



Şekil 5: Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Sürecinde İzleme Bileşenine Bir İş Akış Diyagramı

3.6.5.1 İzleme Bileşenin Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Sürecine Katkısı

İzleme (monitoring) bileşeni, iç kontrol sisteminin sürekli iyileştirmeyi hedefleyen yapı taşlarından biridir. Süreçlerin etkinliğini değerlendiren performans göstergeleri, aksaklıkların erkenden tespit edilmesi ve zamanında müdahalenin sağlanması bu bileşenin esas işlevleridir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü'ndeki uygulamada:

- İzleme faaliyetleri yılda en az bir kez yapılmakta; DEN-İZ sistemi üzerinden izleme, değerlendirme ve denetim işlemleri yürütülmektedir.
- Süreç performansı, belge başvurusundan belge teslimine kadar geçen süre, eksik belge bildirim oranı ve başvuruların reddedilme oranı gibi göstergeler DYS ve EKİP sistemleriyle analiz edilmektedir.
- Vatandaş geri bildirimleri ve şikâyetleri SABİM, CİMER veya dilekçe sistemi üzerinden kaydedilmekte; bu veriler süreç iyileştirme için girdi oluşturmaktadır.
- İç ve dış denetimlerde tespit edilen uygunsuzluklar DEN-İZ sistemine kayıt edilmekte; belirlenen aksaklıklara karşı düzeltici ve önleyici eylem planları oluşturulup uygulanmaktadır.
- İzleme sonuçları Strateji Geliştirme Birimi ile paylaşılmakta; sistem sürekli güncellenmekte ve geri bildirim odaklı iyileştirmeler yapılmaktadır.

Bu mekanizma, kurumun hesap verebilirliğini artırmakta, süreç kalitesini güvence altına almakta ve kamu güvenini pekiştirmektedir .

3.7 Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Kapsamında Yetkilendirme Süreci

Ana Süreç Bilgileri

- **Ana Süreç No:** 1
- **Ana Süreç Adı:** Sağlık Hizmetleri Ana Süreci
- **Süreç No:** 1
- **Süreç Adı:** Sağlık Hizmetleri Süreci
- **Süreç Sahibi:** Birim Sorumlusu

- **Süreç Amacı:** Faaliyet alanlarına ilişkin tüm iş ve işlemlerin etkin ve mevzuata uygun şekilde yürütülmesini sağlamak
- **Alt Sürecin Yıllık Tekrarlanma Sayısı ve Dönemi:** Uluslararası sağlık turizmi başvuru taleplerine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

Alt Sürecin Girdileri

1. **Yetki Belgesi Başvuru Formu (Ek 3A):**

   Uluslararası sağlık turizmi kapsamında faaliyet göstermek isteyen sağlık tesislerinin, başvuru sırasında eksiksiz ve imzalı olarak sunmaları gereken temel belge olup, vergi kimlik numarası alanı doldurulmalı ve mesul müdür tarafından imzalanmalıdır. Bu form, başvuru dosyasının zorunlu unsuru olarak kurumsal sorumluluğun ve iç kontrol sistemindeki kontrol ortamının doğrulanmasını sağlar.

2. **Sağlık Tesisi Ruhsatı:**

   Sağlık tesislerinin ulusal mevzuat çerçevesinde yasal faaliyet gösterebilmesi için gerekli olan ruhsat, Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenen fiziki, teknik ve personel standartlarının karşılandığını belgelemektedir. Uluslararası sağlık turizmi faaliyetlerinde bu ruhsat, uluslararası hasta kabulü için altyapı ve hizmet süreçlerinin uygunluğunu da içermektedir.

3. **Vergi Levhası Fotokopisi:**

   Kurumsal kimlik ve mali yükümlülüklerin kanıtı olarak güncel vergi levhası başvuru dosyasına eklenmelidir.

4. **Personel İstihdamı ve Dil Yeterliliği Belgeleri:**

   Uluslararası sağlık turizmi hizmetlerinin etkin sunumu için en az iki yabancı dil bilen personelin, bunlardan en az birinin İngilizce dil yeterliliğine sahip olması gereklidir. Personelin dil yeterliliği YÖK veya ÖSYM tarafından kabul edilen sınavlardan alınan en az 65 puan veya eşdeğer belgelerle kanıtlanmalıdır. Ayrıca

sağlık turizmi birimi sorumlusu/yardımcısı sağlık meslek mensubu olmalı ve en az 5 yıl mesleki deneyime sahip olmalıdır.

5. **Uluslararası Sağlık Turizmi Birimi Kuruluş Yazısı ve Belgeleri:**

Uluslararası sağlık turizmi kapsamında koordinasyonun sağlanması amacıyla ilgili birimin kurulmuş olduğuna dair resmi yazı ve destekleyici belgeler (fotoğraflar, iletişim bilgileri vb.) başvuru dosyasına dahil edilmelidir.

6. **Sağlıkta Kalite Değerlendirme Raporu:**

Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan kalite denetiminde en az 85 puan alınmış olmalıdır.

7. **İletişim Altyapısı ve Web Sitesi Linki:**

Uluslararası hastaların tedavi göreceği hekimlerle doğrudan iletişim kurabilmesine imkân veren altyapıya dair belgeler sunulmalıdır.

8. **Doktor Özgeçmişleri:**

Tedavi hizmeti sunacak hekimlerin mesleki geçmişlerini içeren bilgilerin erişilebilirliği, sağlık tesisinin internet sitesi üzerinden gösterilmelidir.

9. **Epikriz Belgeleri:**

Hastaların tedavi sürecine ilişkin tüm klinik ve tıbbi bilgilerin, hastanın anlayacağı dilde hazırlanarak imza karşılığı teslim edilmesi zorunludur.

10. **Onam Formları:**

Uluslararası sağlık turistine kendi anadilinde bilgilendirme yapılarak alınan aydınlatılmış onam formlarının, hem hizmet sunan hekim hem hasta tarafından imzalanmasını sağlayan süreç altyapısı kurulmalıdır.

11. Depozito Hesap Belgeleri:

Uluslararası sağlık turistlerinin hizmet öncesinde güvenli ödeme yapabilmesi için gerekli finansal altyapının varlığı mesul müdür onayıyla belgelenmelidir.

Alt Sürecin Çıktıları

- **Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi:** Türkiye'de faaliyet gösteren sağlık kuruluşlarının uluslararası sağlık turizmi faaliyetlerini yasal ve nitelikli biçimde sürdürebilmeleri için zorunlu olan bu belge, ilgili mevzuat ve kalite standartlarını karşılayan kurumlara verilmektedir. Bu belge sayesinde sağlık kuruluşları yurt dışından hasta kabul edip uluslararası tanıtım yapabilmektedir.

- **Denetim Raporu:** Yetki belgesi başvurusu sürecinde, Sağlık Turizmi Birimi tarafından yapılan yerinde denetimler sonucunda düzenlenen rapor; tesisin fiziki koşulları, personel yeterliliği ve mevzuata uygunluğunu değerlendirir. Bu rapor, iç kontrol sisteminin izleme ve kontrol faaliyetleri bileşeni kapsamında önemli bir çıktı olup, tespitlerin yanı sıra yönlendirici ve karar destekleyici işlevi taşımaktadır.

Yetkilendirme Sürecinin İşleyişi

1. **Başvuru:** Yetki belgesi almak isteyen sağlık tesisleri ve aracı kurumlar, yönetmelik gereği gerekli dosyayı hazırlayarak İl Sağlık Müdürlüğü'ne başvuruda bulunur.
2. **Başvuru Dosyasının Ön İncelemesi:** Sağlık Turizmi Birimi, dosyaları inceleyerek eksik veya uygunsuz bulunanları ilgili kurumlara iade eder, eksikliklerin tamamlanması için süre tanır.
3. **Yerinde Denetim ve Değerlendirme :** Eksiksiz ve yönetmeliğe uygun bulunan başvuru dosyaları için yerinde denetim gerçekleştirilir. Uygunluk tespit edilirse uygunluk raporu hazırlanır.
4. **Dosyanın Bakanlığa Gönderilmesi:** Başvuru dosyası ve uygunluk raporu Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü Sağlık Turizmi Daire Başkanlığına DYS üzerinden yazı ekinde gönderilir. Fiziki dosya da posta ile iletilir.

5. **Bakanlık İncelemesi ve Belgelendirme:** Bakanlık incelemesi sonucunda dosya ve rapor uygun bulunursa yetki belgesi düzenlenir ve İl Sağlık Müdürlüğü'ne gönderilir.
6. **Belge Teslimi ve Ücret İşlemleri:** Yetki belgesi almak isteyen kurumlar, Bakanlık tarafından belirlenen belge bedelini ödeyip dekontu İl Sağlık Müdürlüğü'ne teslim eder. Dekont Bakanlığa iletilir.
7. **Liste Yayını:** Yetki belgesi almaya hak kazanan kurumların listesi Sağlık Turizmi Daire Başkanlığı tarafından resmi web sitesinde yayımlanır.

SONUÇ

Bu tez çalışmasında, Türkiye'de kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin yapısı, işleyişi ve yasal altyapısı kapsamlı bir biçimde analiz edilmiştir. Çalışmanın merkezinde Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü (SHGM) ve özellikle Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nde yürütülen "Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi Verilme Süreci" yer almıştır. Bu bağlamda, iç kontrol sistemleri, hem kuramsal hem de uygulamalı boyutlarıyla ele alınarak, COSO iç kontrol modeli çerçevesinde incelenmiştir.İç kontrol sisteminin kamu yönetimindeki temel işlevi; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, faaliyetlerin mevzuata uygun gerçekleştirilmesi ve mali raporlama süreçlerinin güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu doğrultuda, kamu kurumlarının hesap verebilirlik, şeffaflık ve mali disiplin ilkeleri temelinde işleyişini sağlamak için iç kontrol sistemleri stratejik bir öneme sahiptir. Tezde de görüldüğü üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin yasal zeminini güçlendirmiş, bu sistemlerin kurulması ve işletilmesini zorunlu kılmıştır. Kanunla birlikte, iç kontrol sistemlerinin kurumsallaşması ve etkinliğinin artırılması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Ancak uygulamada çeşitli zorluklar ve iyileştirme gerektiren alanlar da ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada, SHGM bünyesinde özellikle Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi'nin iç kontrol süreçleri detaylı olarak incelenmiş ve COSO modelinin beş bileşeni (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) bazında değerlendirilmiştir. Bu kapsamda;

- **Kontrol Ortamı**: Birimde görev dağılımlarının açık ve net olması, etik standartların belirlenmesi ve üst yönetimin iç kontrol süreçlerine bağlılığı, sağlam ve güvenilir bir kontrol ortamı oluşturduğunu göstermiştir. Bu, iç kontrol kültürünün yerleşmesi için önemli bir zemin hazırlamaktadır.
- **Risk Değerlendirme**: Süreçte potansiyel risklerin önceden belirlenmesi, analiz edilmesi ve etkili yönetilmesi, sağlık turizmi alanında karşılaşılabilecek aksaklıkların önlenmesi açısından kritik öneme sahiptir. SHGM'nin risk yönetimi yaklaşımı, hizmet kalitesinin sürdürülebilirliği için bir güvence sağlamaktadır.
- **Kontrol Faaliyetleri**: Belge kabulü, başvuruların titiz incelenmesi ve karar alma süreçlerindeki standartların uygulanması, iç kontrolün işleyişinde ciddi disiplin ve

sistematiklik ortaya koymaktadır. Bu faaliyetler, olası hataların, usulsüzlüklerin ve suiistimallerin önüne geçilmesini sağlamaktadır.

- **Bilgi ve İletişim**: Birim içerisindeki ve paydaşlarla olan iletişim kanallarının etkin kullanılması, bilgi akışının kesintisiz ve şeffaf şekilde gerçekleşmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca dijitalleşmenin süreçlere entegre edilmesi (DYS, KEP, DEN-İZ, SABİM, CİMER) bilgiye dayalı karar alma mekanizmalarını güçlendirmiştir.
- **İzleme**: Düzenli raporlama, iç denetim ve performans ölçüm mekanizmalarının etkin kullanılması, iç kontrol sisteminin sürekli iyileştirilmesini ve gelişmesini sağlamaktadır. Bu sayede süreçte ortaya çıkabilecek aksaklıklar erken tespit edilmekte ve zamanında müdahaleler yapılmaktadır.

Tez çalışması, SHGM'nin iç kontrol sisteminin genel olarak etkin ve kapsamlı bir biçimde uygulandığını göstermektedir. Ancak, saha analizinde bazı gelişim alanları da belirlenmiştir. Özellikle insan kaynağının iç kontrol konusunda daha fazla eğitilmesi, kurumsal kültürün güçlendirilmesi ve teknoloji altyapısının yenilenmesi gerekmektedir. Ayrıca, süreçlerin dinamik bir yapıda sürekli iyileştirilmesine yönelik mekanizmaların yaygınlaştırılması, iç kontrolün sürdürülebilirliği açısından elzemdir.

Yasal çerçeve ve kurumsal yapılar incelendiğinde, Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulu (KİDKK) gibi kurumların aktif rolü dikkat çekmektedir. Bu kurumlar, hem yasal düzenlemelerin oluşturulması hem de denetim, rehberlik ve eğitim faaliyetleriyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, COSO ve INTOSAI gibi uluslararası standartların benimsenmesi, Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin uluslararası uyumunu güçlendirmekte, kamu yönetiminde iyi yönetişim ilkelerinin hayata geçirilmesine katkı sunmaktadır.

Sonuç olarak, bu çalışma kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin yalnızca mevzuata uyum amacıyla değil, aynı zamanda kurumsal performansın artırılması ve kamu hizmet kalitesinin yükseltilmesi için stratejik bir yönetim aracı olarak benimsenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. SHGM özelinde yürütülen saha çalışması, iç kontrol sistemlerinin tasarım, uygulama ve izleme aşamalarında güçlü yönlerin olduğu kadar iyileştirilmesi gereken alanların da bulunduğunu göstermiştir. Bu doğrultuda, kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak için;

- İnsan kaynağı eğitimlerine öncelik verilmesi,
- İç kontrol kültürünün yaygınlaştırılması,
- Teknolojik altyapının modernizasyonu,
- Süreç odaklı ve risk temelli yaklaşımların benimsenmesi,
- İzleme ve değerlendirme mekanizmalarının güçlendirilmesi

gibi stratejik adımların atılması önerilmektedir.

Kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinliğin artırılması, sürdürülebilir ve güvenilir hizmet sunumunun temel koşuludur. İç kontrol sistemlerinin etkin işleyişi ise bu koşulların sağlanmasında vazgeçilmez bir unsurdur. Bu bağlamda, bu tez hem akademik literatüre hem de uygulayıcı kurumlara önemli katkılar sunmakta, Türkiye'de kamu iç kontrol sistemlerinin gelişimine yönelik yol gösterici nitelikte sonuçlar ortaya koymaktadır.

BULGULAR

Birimdeki görev dağılımları net tanımlanmış, yetki ve sorumluluklar yazılı hale getirilmiş, iş akış diyagramları üzerinden süreç standartlaştırılmıştır. Kurum kültürü ve yönetişim anlayışı iç kontrol uygulamaları ile uyumludur. Sürece özel riskler sistematik biçimde tanımlanmış, belge kabul checklist'i ile başvuru kalitesi artırılmıştır. KEP Sisteminde Teknik İzlenebilirlik Sorunu vardır. KEP üzerinden gönderilen belgelerin karşı kurumca açılıp açılmadığı bilgisi DYS sisteminde tarihçe bölümünde izlenememektedir. DYS (Doküman Yönetim Sistemi) üzerinden gönderilen evrakların, karşı tarafça açılıp açılmadığına dair sistemsel geri bildirim alınamamakta; bu da iç kontrolün "izleme" ve "bilgi-iletişim" bileşenlerinde boşluk oluşturmaktadır. Tüm Sağlık Kuruluşları KEP Sistemine dahil değildir. Özel muayenehane ve polikliniklerin bir kısmının KEP adresi bulunmamaktadır. Bu da dijital belge iletişimini sekteye uğratmakta, resmi yazışmaların manuel veya alternatif yollarla yapılmasına sebep olmaktadır. Personelin Mevzuat Bilgisi ve Yetkinliği güçlüdür. Sağlık Turizmi Birimi personeli, başvuru belgelerini dikkatle değerlendirmekte, sürecin her aşamasını mevzuata uygun şekilde yürütmektedir. Bu durum, iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliğini desteklemektedir. Kurum içi denetimler, oluşturulan izleme formları ve sistem üzerinden yapılan belge takibi sayesinde süreçler sürekli izlenmektedir. SABİM ve CİMER gibi geri bildirim sistemlerinin süreçle entegre olması izleme faaliyetlerini güçlendirmektedir. İzleme ve Değerlendirme Mekanizmaları Kurulmuştur, Süreçler yazılı prosedürlerle desteklenmekte ve kontrol faaliyetleri yürütülmektedir. Arşivleme ve Kurumsal Hafıza Güçlüdür. Fiziksel ve dijital arşivleme uygulamaları sayesinde kurumsal hafıza oluşmakta; önceki başvurular ve örnekler referans alınarak işlem süreçlerinde tutarlılık sağlanmaktadır.

ÖNERİLER

KEP Sistemi İzleme Özelliği Güçlendirilmelidir**.** KEP ile gönderilen evrakların karşı kurumca açılıp açılmadığı bilgisi, DYS tarihçe bölümüne entegre edilmelidir. Bu sayede belge takibi güçlenecek, iç kontrolün bilgi-iletişim ve izleme bileşenleri desteklenecektir.

Tüm Sağlık Kuruluşları İçin KEP Kullanımı Zorunlu Hale Getirilmelidir**.** KEP adresi olmayan özel sağlık kuruluşlarının sürece entegrasyonunda aksaklık yaşanmaktadır. Bu nedenle sağlık turizmi yetki belgesi başvurusunda bulunan tüm sağlık kuruluşlarının KEP kullanım zorunluluğu getirilmelidir.

Dijital Okuryazarlık Eğitimleri Yaygınlaştırılmalıdır Sürece dahil olan kamu personeli ve özel sektör paydaşlarına yönelik KEP, DYS, DEN-İZ gibi sistemlerin kullanımıyla ilgili düzenli eğitimler düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

Abernethy, M. A., Li, W., Zhang, Y., & Shi, H. (2023). Firm culture and internal control system. Account Finance, 63(8), 3097–3120.

Acar, M. (2020). Kamu yönetiminde iç kontrol ve ön mali kontrol süreci. Kamu Maliyesi ve Denetim Dergisi, 8(1), 45–62.

AICPA. (2021). Risk assessment in a financial statement audit. American Institute of Certified Public Accountants. https://www.aicpa.org

AICPA. (2023). About the AICPA. American Institute of Certified Public Accountants. https://www.aicpa.org/about

AICPA & CIMA. (2023). Global management accounting principles. Association of International Certified Professional Accountants. https://www.aicpa-cima.com

Akbulut, M., & Akyol, A. (2023). Kamu kurumlarında iç denetimin risk bazlı yaklaşımla kurumsallaşması üzerine bir inceleme. Yerel Yönetimler Dergisi, 35(2), 112-130.

Akbulut, N., & Akyol, Ç. (2023). Kamu mali yönetimi ve kontrol yapısında kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin durumu. Denetişim, 28, 137–152.

Aksoy, M. (2020). COSO Modeli çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi. [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. XYZ Üniversitesi.

Aksoy, Y. (2020). Kamu sektöründe iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi: COSO modeli çerçevesinde bir analiz. Kamu Maliyesi Araştırmaları Dergisi, 6(2), 34–52.

Aktura, B. (2020). Aile hekimliği merkezlerinde pandemi yönetimi. Journal of Turkish Family Physician, 11(1), 45–47. https://doi.org/10.15511/tjtfp.20.00145

Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. Yönetim Ve Ekonomi Dergisi, 17(1), 83-97.

Akyüz, M., & Erdem, R. (2019). Kamu yönetiminde iç kontrol sistemleri ve etik anlayışı. Kamu Yönetimi Dergisi, 53(1), 21–42.

Al-Haddad, S., & Kotnour, T. (2020). Internal control systems and organizational performance: A systematic review. Journal of Business Research, 112, 386-399.

Arıkan, M. (2017). Kamuda yolsuzlukların önlenmesinde iç kontrolün rolü ve önemi. [Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi]. YÖK Tez Merkezi.

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). Auditing and assurance services: An integrated approach. Pearson Education.

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). Auditing and assurance services: An integrated approach (16th ed.). Pearson Education.

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2023). Auditing and assurance services: An integrated approach (18th ed.). Pearson.

Arslan, E. (2022). Türkiye kamu idarelerinde iç kontrol sisteminde kontrol ortamının rolü. Kamu Yönetimi ve Denetimi Dergisi, 12(3), 45-63.

Arslan, N. (2022). Internal control system and implementation process in the Turkish public administration. (Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi).

Avrupa Komisyonu. (2013). Internal control standards for public sector entities. European Union Publications.

Aydın, M. (2020). Türkiye'de iç denetimin gelişimi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun rolü. Sayıştay Dergisi, (119), 41–67.

Aydın, Z. (2021). Kamu kurumlarında dijital iç kontrol mekanizmaları. Maliye ve Denetim Dergisi, 8(4), 29–44.

Baloğlu, G. (2019). İç denetim için çeviklik: Türk finans sektöründeki bir işletme üzerinde inceleme. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 60, 37–38.

Baloğlu, G. (2019). Risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri. Maliye Dergisi, 54(1), 35-50.

Baloğlu, G., & Çakalı, R. K. (2023). İç denetimin gönüllü olarak uygulanmasına etki eden faktörler. TİDE Academia Research, (5), 43.

Basel Committee on Banking Supervision. (1998). Framework for internal control systems in banking organisations. https://www.bis.org/publ/bcbs40.htm

Bérubé, G. (2007). Environmental auditing and sustainable development: The role of INTOSAI. Journal of Government Financial Management, 56(4), 36–41.

Bozkurt, C. (2010). Risk, kurumsal risk yönetimi ve iç denetim. Denetişim, (17), 17–30.

Celayir, D., & Celayir, Ç. (2020). Dijitalleşmenin denetim mesleğine yansımaları. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), 7(6), 128–148.

Celayir, D. (2022). İşletmenin sürekliliği varsayımının denetçi raporuna etkisi. Journal of Research in Business, 7(1), 180–194.

Chan, K. H., & Wu, J. (2020). The impact of Sarbanes-Oxley Act on internal controls in U.S. companies. Journal of Accounting and Public Policy, 39(3), 106736. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106736

Chan, K., & Wu, H. (2020). Internal controls and corporate governance. Journal of Accounting Research.

Cömert, N., vd. (2013). Bağımsız denetim (1. Baskı). Ada Renk Matbaa.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Internal control—integrated framework.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations). (2013). Internal control - Integrated framework. https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal control – Integrated framework. COSO.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal control — Integrated framework: Executive summary. COSO.

COSO. (2020). Blockchain and internal control: The COSO perspective. https://www.coso.org

COSO. (2023). Achieving effective internal control over sustainability reporting. https://www.coso.org

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control — Integrated framework: Executive summary.* COSO. https://www.coso.org

COSO. (2013). *Internal Control - Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Çakırsoy, E., & Baral, G. (2022). İç kontrol sistemi ve belediyelerde uygulaması hakkında kavramsal bir değerlendirme. Muhasebe ve Denetime Bakış, 22(67), 267–278.

Çalışkan, H. & Çiftçi, N. (2017). Kamu iç kontrol sisteminin uygulama sorunları.

Çalışkan, N., & Çiftci, H. (2017). Maliye Bakanlığında iç kontrol sisteminin uygulanması ve karşılaşılan sorunlar. Maliye ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 12(1), 45–62.

Çalışkan, Y., & Çiftci, Y. (2017). 5018 Sayılı Kanun kapsamında kamu kurumlarında iç kontrol sistemi: Maliye Bakanlığı uygulamasının incelenmesi. İşletme Bilimi Dergisi, 5(3), 105–125.

Çetin, A. (2021). Kamu iç denetiminde mevzuatın gelişimi ve uygulama sorunları. Maliye Araştırmaları ve Uygulamaları Dergisi, 7(2), 88–103.

Çelik, A., & Uysal, H. (2022). Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin uygulanabilirliği: Sağlık sektöründe bir inceleme. *Kamu Yönetimi ve Denetim Dergisi*, 8(1), 59–74.

Çiçekay, H., & Demir, M. (2021). İşletmelerde COSO iç kontrol modeli ve muhasebe bilgi sistemi uygulamaları. İşletme Araştırmaları Dergisi, 13(4), 3801–3820.

Çil Koçyiğit, G., Ceylan, M., & Uysal, B. (2021). Kamu hastanelerinde bilgi ve iletişim unsurunun iç kontrol performansına etkisi: Yapısal eşitlik modeli analizi. Sağlık Yönetimi Dergisi, 7(2), 112-130.

Çil Koçyiğit, S., Ceylan, Ö., & Uysal, D. (2022). İç kontrol sistemi: Stok yönetimi ve mutemetlik işlemleri açısından kamu hastanesi örneği. Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi, 8(1), 34–50.

Çil Koçyiğit, S., Karacan, G., & Atalay, B. (2021). Sağlık sektöründe özel bir hastanenin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde incelenmesi. International Journal of Business Economics and Management Perspectives, 5('Fikret OTLU Özel Sayısı'), 235–250.

Dağlı Koç, S. (2022). 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu kapsamında belediyelerde iç denetim ve bir uygulama. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Açık Erişim.

Deloitte. (2022). Internal audit in the era of digital transformation.

Deloitte. (2022). The future of internal control in a digital world. Deloitte Insights.

Demir, B., & Çelik, R. (2021). Türkiye'de sağlık turizminin gelişimi ve bölgesel potansiyel: Gaziantep örneği. Sağlık Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, 5(2), 101–117.

Demir, H., & Çelik, S. (2021). Sağlık turizmi potansiyelinde Gaziantep'in rolü. Uluslararası Sağlık Turizmi Dergisi, 4(2), 45-60.

Demir, S., & Çelik, A. (2021). Gaziantep'te sağlık turizminin mevcut durumu ve gelişim potansiyeli. Journal of Regional Health Studies, 7(1), 45–60.

Demirtaş, A. (2023). Sağlık turizmi alanında iç kontrol sistemlerinin rolü. Sağlık Yönetimi Dergisi, 15(2), 78-95.

Demirtaş, B. (2023). Sağlık turizmi süreçlerinde iç kontrolün önemi: Gaziantep örneği. Sağlık Yönetimi Dergisi, 12(2), 89–104.

Demirtaş, B. (2023). Sağlık sektöründe iç kontrol sistemlerinin uygulanması: Gaziantep örneği. Sağlık Yönetimi Araştırmaları, 11(3), 78-95.

Demirtaş, F. (2023). Sağlık turizminde iç kontrol sisteminin önemi. Kamu Yönetimi ve Denetim Dergisi, 6(1), 77–91.

Demirtaş, H. (2023). İç kontrol sistemlerinin sağlık turizmindeki önemi: Türkiye örneği. Kamu Yönetimi ve Denetim Araştırmaları Dergisi, 8(1), 77–90.

Dünya Sağlık Örgütü (WHO). (2021). Patient safety and risk management in health systems.

Ersoy, H., & Özcan, E. (2021). Türkiye'de kamu mali yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin gelişimi. Kamu Yönetimi Dergisi, 50(2), 145-167.

Farooq, M. B., & De Villiers, C. (2021). The impact of ethical leadership on internal control effectiveness: Evidence from the public sector. Journal of Business Ethics, 174(1), 87–104.

Farooq, M. B., & De Villiers, C. (2021). The influence of effective internal control on performance and accountability in public sector organizations. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 33(4), 456–478.

Galloway, L., & Bucher, D. (2022). Cybersecurity risks in internal control frameworks. Journal of Information Systems, 36(2), 45-60.

GAO (U.S. Government Accountability Office). (2014). Standards for internal control in the federal government ("Green Book"). https://www.gao.gov/assets/gao-14-704g.pdf

Garcia, M., & Lopez, R. (2021). COSO framework adoption and financial performance: Evidence from European firms. European Accounting Review, 30(2), 215–238. https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1887764

Garcia, R., & Lopez, M. (2021). Compliance, control and integrity in public administration. Springer.

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü. (2024). Gaziantep sağlık turizmi faaliyet raporu. Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Yayını. https://gaziantepism.saglik.gov.tr (Erişim: 2024 Aralık).

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü. (2024). Sağlık turizmi faaliyetleri raporu. https://gaziantepism.saglik.gov.tr

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü. (2024). Sağlık turizmi birimi yıllık faaliyet raporu.

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi. (2024). *İç kontrol uygulama belgeleri ve süreç formları* [İç doküman].

Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü Sağlık Turizmi Birimi. (2024). *İç kontrol uygulama belgeleri ve iletişim prosedürleri* [İç doküman].

Giresun Üniversitesi. (2023). Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı. https://strateji.giresun.edu.tr

Gönen, S., & Apan, M. (2014). COSO iç kontrol modelinin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: Bir hastane uygulaması. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(10), 179–198.

Gül, F., & Kaya, S. (2023). Sağlık çalışanlarının iç kontrol sistemine yönelik algıları: Fırat Üniversitesi Hastanesi örneği. Sağlık ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 15(1), 89-105.

Gül, M., & Kaya, E. (2023). İç kontrolün sağlık çalışanları tarafından değerlendirilmesi: Fırat Üniversitesi Hastanesi örneği. İşletme Araştırmaları Dergisi, 15(2), 941–952. https://doi.org/10.20491/isarder.2023.162845

Güler, A., & Arkın, A. A. (2018). COSO 2017 çerçevesine kontrol öz-değerlendirme yaklaşımıyla bakış. Denetişim, 45–62.

Güler, H. (2021). İç kontrol sisteminde merkezi uyumlaştırma birimi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın rolü. Kamu Maliyesi Araştırmaları Dergisi, 7(1), 78–95. https://dergipark.org.tr/tr/pub/kmad

Gürkan, N. Z. (2010). Türk kamu mali yönetiminde iç denetim ve iç denetim algısı. (Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü).

Hafiez Sofyani, Z., Saleh, & Haslida Abu Hasan. (2023). The role of internal audit, internal control systems, and corporate governance practices toward financial report quality. MAHSA International Journal of Business and Social Sciences, 3(2), 28. https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2023-0056

Hall, J. A. (2018). Accounting information systems. Cengage Learning.

Han, Y. (2025). The role of internal control in risk management: A systematic literature review. Journal of Business Management, Accounting and Finance (JAMBAK), 4(1), 61–80.

Hay, D. (2015). Internal control: How it evolved in four English-speaking countries. ResearchGate. https://www.researchgate.net/publication/236687550

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2006). İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2007, 15 Aralık). Kamu iç kontrol standartları tebliği. Resmî Gazete (Sayı: 26731).

Hepworth, N. (2023, 21 Aralık). Improving public financial management and internal control. IMF Blog. https://www.imf.org

IAASB. (t.y.). International standards on auditing. https://www.iaasb.org/

IIA. (2017). International professional practices framework (IPPF). The Institute of Internal Auditors.

IIA. (2022). Standards and guidance: International professional practices framework (IPPF). https://www.theiia.org

IIA – Institute of Internal Auditors. (2017). International Professional Practices Framework (IPPF). Altamonte Springs, FL: IIA.

International Internal Auditing Institute (IIA). (2017). International professional practices framework.

INTOSAI. (2004). Guidelines for internal control standards for the public sector (INTOSAI GOV 9100). https://www.issai.org/pronouncements/intosai-gov-9100/

INTOSAI. (2010). Guidelines for internal control standards for the public sector. https://www.intosai.org.

INTOSAI. (2013). INTOSAI GOV 9100: Guidelines for internal control standards for the public sector. https://www.intosai.org

INTOSAI. (2013). ISSAI 100–400: Fundamental principles of public-sector auditing. https://www.issai.org/standards/issai-framework/

INTOSAI. (2013). Strategic plan 2011–2016. Vienna: International Organization of Supreme Audit Institutions.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2020). Kamu iç denetim strateji belgesi 2021–2023.

İDKK. (2014). Kamu iç kontrol rehberi. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

ISO. (t.y.). ISO 31000 – Risk management. https://www.iso.org/iso-31000-risk-management.html

Kablan, A., & Dursun, G. D. (2023). Düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol sistemleri: Sayıştay denetim raporlarından çıkan sonuçlar ve gelecekteki iyileştirmeler. İstanbul Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(2), 674–685.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. (2007). Resmî Gazete.

Kara, E. (2020). Gaziantep'te sağlık turizminin ekonomik etkileri. Bölgesel Kalkınma Dergisi, 6(1), 33–49.

Kara, H. (2020). Gaziantep sağlık turizminin ekonomik etkileri. Anadolu Ekonomi ve Yönetim Dergisi, 5(3), 132–148.

Kara, M. (2020). Gaziantep İl Sağlık Müdürlüğü sağlık turizmi faaliyetlerinin değerlendirilmesi. Yerel Yönetimler ve Sağlık, 8(1), 45-60.

Karadayı Usta, H., & Asan, A. (2020). Kamu denetiminde bilgi sistemlerinin rolü. Kamu Yönetimi ve Bilişim Dergisi, 3(2), 55–70.

Karakaya, G. (2020). Covıd - 19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Covid-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı, 19(37), 14–29.

Karaman, M. (2014). Kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol standartlarında yaşanan sorunların değerlendirilmesi. [Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi].

Karapınar, A., & Özdemir, H. (2021). İç denetçilerin karşılaştığı sorunlar ve çözüm önerileri: Nitel bir araştırma. Kamu Yönetimi ve Politikaları Dergisi, 3(1), 56–74.

Karcıoğlu, R., & Kurnaz, E. (2017). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti: Kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. IGU Journal of Social Sciences, 4(2), 67–88.

Kaya, A., & Demir, H. (2019). İç kontrol ve risk yönetimi uygulamaları. Yönetim ve Organizasyon Araştırmaları Dergisi, 6(2), 73–88.

Kaya, H. (2018). Kamu iç kontrol sisteminin gelişimi ve 5018 sayılı kanunun rolü. Kamu Maliyesi Dergisi, 1(1), 45–61.

Kaya, M. (2018). Kamu iç kontrol sisteminin önemi ve Türkiye'deki uygulamalar. Maliye Dergisi, (175), 245–268. https://doi.org/10.26650/maliye.2018.175.245

Kaya, Ö., & Demir, T. (2019). Kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi. Kamu Yönetimi ve Politika Araştırmaları, 7(1), 112-130.

Kaya, S. (2023). Türkiye'de kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemlerinin gelişimi ve COSO modeli ile entegrasyonu. Uluslararası Kamu Yönetimi Dergisi, 17(1), 77-95.

KİDDER. (2021). Kamu İç Denetçileri Derneği tüzüğü. https://www.kidder.org.tr/tuzuk

KİDDER. (2024). 3. Uluslararası Kamu İç Denetim Kongresi. https://www.kidder.org.tr/denetisim/3-uluslararasi-kamu-ic-denetim-kongresi/

KİDDER. (t.y.). Hakkımızda. https://www.kidder.org.tr/hakkimizda/ (Erişim: 2024 Mayıs).

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2020). Intermediate accounting (17th ed.). Wiley.

Kılıç, İ., & Tuncer, F. (2022). Bölgesel sağlık turizmi stratejileri: Gaziantep örneği. Turizm Araştırmaları Dergisi, 9(2), 203–220.

Kılıç, M. (2020). Kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin etkinliği. Kamu Yönetimi Dergisi, 12(3), 45–60.

Kılınç, K. (2010). Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi uygulamasını etkileyen faktörlerin değerlendirilmesi. [Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi].

Kılıç, S. (2020). İç kontrol sistemlerinin kamu kurumlarındaki önemi. Türkiye Kamu Yönetimi Dergisi, 15(3), 100-118.

Kılıç, S., & Tuncer, M. (2022). Bölgesel sağlık turizmi stratejileri ve yönetimi. Sağlık Turizmi Dergisi, 6(1), 33-49.

Kılıç, T., & Tuncer, A. (2022). Bölgesel sağlık turizmi stratejileri ve planlama önerileri. Stratejik Araştırmalar Dergisi, 9(3), 145–162.

Kılıç, Z. (2021). Türkiye'de sağlık insan gücü politikaları ve eğitim süreçleri. Eğitim ve Sağlık Araştırmaları Dergisi, 4(2), 58–72.

Koç, D. (2021). Belediyelerde iç denetim uygulamaları ve sorunlar.

Koçyiğit, G., Ceylan, M., & Uysal, B. (2022). Kamu hastanelerinde stok yönetimi ve mutemetlik işlemlerinin kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 10(4), 201-220.

Korga, S. (2017). Risk yönetiminde iç kontrol sisteminin rolü: Bankacılık sektöründe bir uygulama. (Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi).

Kraus, S., Harms, R., & Fink, M. (2021). Digital transformation and internal control effectiveness: An empirical analysis. Technological Forecasting and Social Change, 166, 120621.

Kurt, A. (2024). Sağlık Bakanlığı iç kontrol uygulamalarının kurumsal analizi. Maliye ve Kamu Yönetimi Dergisi, 18(1), 77-95.

Kurt, G. (2024). Türk kamu yönetiminde iç kontrol ve T.C. Sağlık Bakanlığı iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesi. Journal of Economics and Political Sciences, 4(1), 20–34.

Küçükaycan, A., & Ağdeniz, E. (2021). Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemlerinin uygulanması ve karşılaşılan engeller. Belediye Araştırmaları Dergisi, 9(3), 210-229.

Küçükaycan, D., & Ağdeniz, Ş. (2021). Türk kamu mali yönetiminde iç kontrol sisteminin belirleyicilerinin araştırılması: Büyükşehir Belediyesi örneği. Anatolia: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21(3), 827–850.

Laitinen, E., & Sahlstedt, S. (2021). Strengthening public sector internal control in developing countries. International Journal of Public Administration, 44(7), 587-600.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature. Journal of Accounting Literature, 34, 1–23.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical research on IT auditing and IT controls. Journal of Information Systems, 29(2), 217–244.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). ERP systems and the effectiveness of internal controls: An empirical study. Journal of Information Systems, 29(1), 23-48.

Lenz, R., & Hahn, W. (2015). Risk management and internal control systems in healthcare: A review. International Journal of Healthcare Management, 8(3), 123-131.

Likierman, A. (2003). Planning and controlling public expenditure: The role of internal control. OECD Journal on Budgeting, 3(3), 7–21.

Maliye Bakanlığı. (2006). Kamu iç kontrol standartları tebliği.

Maliye Bakanlığı. (2007). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Resmî Gazete.

Maliye Bakanlığı. (2007). İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar.

Maliye Bakanlığı. (2025). İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin usul ve esaslar yönetmeliği. Resmî Gazete.

Meriç, A., & Karaca, H. (2023). İç kontrol modelleri ve COSO iç kontrol modelinin tekstil sektöründe bir sanayi işletmesi uygulaması ile incelenmesi. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 13(71), 218–231.

Mintz, S. M., & Morris, R. E. (2022). Ethical obligations and decision making in accounting: Text and cases (5th ed.). McGraw-Hill Education.

Moeller, R. R. (2011). COSO enterprise risk management: Establishing effective governance, risk, and compliance (GRC) processes. Wiley.

Moeller, R. R. (2016). Executive's guide to COSO internal controls: Understanding and implementing the new framework (2nd ed.). Wiley.

Natalia Hakimi, S., Zolkaflil, & Nurliyana Haji Khalid. (2023). The role of internal audit, internal control systems, and corporate governance practices toward financial report quality. MAHSA International Journal of Business and Social Sciences, 3(2), 28.

OECD. (2021). Internal control and audit in the public sector. https://www.oecd.org/en/topics/internal-control-and-audit-in-the-public-sector.html (Erişim: 2025 Mayıs).

OECD. (2021). Public integrity in the digital age: Policy recommendations. OECD Publishing.

OECD. (2022). Good practices in internal control systems in the public sector.

Özcan, M. & Gül, E. (2022). Kamu iç kontrol sistemlerinin etkinliği üzerine bir değerlendirme.

Özkan, E. (2022). Sağlık turizminin ekonomik boyutu: Türkiye örneği. Uluslararası Sağlık Politikaları Dergisi, 8(2), 115–130.

Özkan, M. (2022). Sağlık turizmi: Bölgesel analizler ve Gaziantep özelinde değerlendirme. Uluslararası Sağlık Turizmi Dergisi, 3(1), 50–65.

Özkan, M. (2022). Sağlık turizminde kalite yönetimi ve hasta memnuniyeti. Uluslararası Sağlık Bilimleri Dergisi, 3(1), 66–81.

Öztürk, A. (2022). Dijitalleşme ve kamu iç kontrol sistemleri: Sağlık Bakanlığı Denetim ve İzleme Uygulaması. Kamu Yönetimi İncelemeleri, 18(2), 55-70.

Öztürk, F. (2022). Dijitalleşme sürecinde kamu iç denetimi: Sağlık Bakanlığı örneği. Kamu Teknoloji ve Yönetimi Dergisi, 4(1), 101–115.

Öztürk, H. (2022). Dijital iç kontrol sistemleri ve Sağlık Bakanlığı uygulamaları. Kamu Yönetimi İncelemeleri, 12(4), 101-115.

Öztürk, S., & Yücel, A. S. (2021). İç kontrol sisteminin kamu kurumlarında kurumsal yönetişim üzerine etkisi. Kamu Yönetimi Araştırmaları Dergisi, 8(2), 124–139.

Öztürk, Y., & Yücel, A. (2021). İç kontrol sistemi ve kurumsal yönetişim: Türkiye'de kamu kurumları üzerine bir inceleme. Sosyal Bilimler Dergisi, 23(3), 45-67.

PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). (2020). About the PCAOB. https://pcaobus.org/about

Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook (3rd ed.). Wiley.

Pickett, S. H. (2022). The internal auditing handbook (4th ed.). Wiley.

PwC. (2021). The future of internal audit is now. PricewaterhouseCoopers.

PwC. (2023). Digital transformation and internal controls. PricewaterhouseCoopers.

PwC. (2023). Reimagining internal controls in the digital age.

PwC. (2023). Reimagining risk: Internal controls in a digital world.

Resmî Gazete. (2003, 24 Aralık). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Kanun No: 5018). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm

Resmî Gazete. (2007, 26 Aralık). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. Sayı: 26738.

Resmî Gazete. (2007, 9 Mayıs). İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar yönetmeliği (Sayı: 26516).

Sağlık Bakanlığı. (2022). Sağlık turizmi yetki belgesi verilme süreci rehberi. Ankara: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü.

Sağlık Bakanlığı. (2024). Merkez ve taşra teşkilatı görevleri. https://saglik.gov.tr

Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü. (2024). Sağlık turizmi yetki belgesi süreci yönergeleri.

Saygılı, M., & Ersoy, E. (2020). Kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin önemi: Teorik ve yasal çerçeve. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, (63), 75–94.

Sayıştay Başkanlığı. (2020). Kamu iç kontrol rehberi.

Sayıştay Başkanlığı. (2020). Kamu iç kontrol sistemlerinin denetimi rehberi. https://www.sayistay.gov.tr

Sayıştay. (2021). 2020 Yılı Dış Denetim Raporu.

Sayıştay. (2023). Kamu iç kontrol rehberi ve uygulama ilkeleri. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı.

SEC (U.S. Securities and Exchange Commission). (2003). Final Rule: Management's report on internal control over financial reporting. https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm

Seldüz, A., & Umarusman, B. (2018). İç denetimde risk değerlendirme sürecinde bulanık çıkarım sistemlerinin kullanımı. Denetim ve Risk Yönetimi Dergisi, 6(2), 55-72.

Seldüz, H., & Umarusman, N. (2018). Kamu iç denetçilerinin risk değerlendirme faaliyetlerine yönelik bir öneri: Bulanık çıkarım sistemlerinin kullanılması. Muhasebe Bilim Dünyası, 20, 33–65.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2012). Seri: V, No:68 - Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemi Tebliği. SPK Yayınları.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2012). Seri: V, No:68 – Aracı kurumlarda uygulanacak iç denetim sistemi tebliği. https://www.spk.gov.tr

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2023). Bilgi sistemleri denetimi ve sürdürülebilirlik rehberi. https://www.spk.gov.tr/Duyurular

Sermaye Piyasası Kurulu. (2023). SPK 2023 Yılı i-SPK Duyuruları: Sürdürülebilir finans ve bilgi sistemleri. https://spk.gov.tr

Smith, J. (2019). Governance and accountability in the public sector. Routledge.

Smith, L. J. (2019). The role of internal control systems in enhancing corporate governance: A comparative study. (Master's thesis, University of London). University of London Repository. https://london.ac.uk/theses/smith-lj-2019

Sofyani, H., Saleh, N., & Abu Hasan, M. (2023). The impact of internal control on financial and non-financial performance: Evidence from emerging markets. International Journal of Accounting and Finance, 12(4), 427-445.

Spencer Pickett, K. H. (2011). The internal auditing handbook (3rd ed.). Wiley.

Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16(4), 640–661.

Şen, Ö., & Sağlar, J. (2020). Pandemi döneminde kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin önemi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 29(4), 259–276.

Şentürk, Ö. (2021). Dijital denetim ve yapay zeka uygulamalarının kamu iç denetimindeki dönüşümü. Denetim Bilimleri Dergisi, 14(4), 200-220.

Şentürk, Ö. (2021). Türkiye'de iç denetim faaliyetlerinde dijital dönüşüm ve dijital dönüşümün önemi. TİDE AcademIA Research, 3(2), 157–186.

T.C. Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı. (2023). *CİMER Faaliyet Raporu 2023.* https://www.cimer.gov.tr

T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi. (2023). KEP kullanım rehberi.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2006). İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar (Md. 7). Resmî Gazete.

T.C. Resmî Gazete. (2003, 24 Aralık). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

T.C. Resmî Gazete. (2011, 2 Kasım). 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarının teşkilat ve görevleri hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

T.C. Resmî Gazete. (2011). 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname. https://resmigazete.gov.tr

T.C. Resmî Gazete. (2011). 663 Sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK.

T.C. Resmî Gazete. (2024, 1 Mart). 7496 sayılı Sağlıkla ilgili bazı kanunlarda ve 663 sayılı KHK'de değişiklik yapılmasına dair kanun.

T.C. Resmî Gazete. (2024). 7496 Sayılı Kanun ve Sağlık Bakanlığı Teşkilat Yapısı Hakkında Düzenlemeler.

T.C. Resmî Gazete. (2024). 7496 Sayılı Kanun ile Sağlık Bakanlığı Teşkilat Yapısına Getirilen Değişiklikler.

T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı. (2021). *KEP (Kayıtlı Elektronik Posta) Rehberi.* https://www.btk.gov.tr

T.C. Sağlık Bakanlığı. (2022). *Doküman Yönetim Sistemi (DYS) Kullanım Kılavuzu.* https://www.saglik.gov.tr

T.C. Sağlık Bakanlığı. (2023). *SABİM Hakkında.* https://sabim.gov.tr

T.C. Sağlık Bakanlığı. (2025). Kurumsal görev ve yetkiler. https://saglik.gov.tr

T.C. Sağlık Bakanlığı. (2025). Kurumsal misyon ve vizyon. https://saglik.gov.tr

T.C. Sağlık Bakanlığı. (2025b). Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü görev ve yetkileri. https://shgm.saglik.gov.tr

T.C. Sağlık Bakanlığı. (t.y.). Bakanlığın görevleri ve teşkilat yapısı. https://www.saglik.gov.tr/TR-11464/gorev-ve-yetkiler.html

T.C *Sağlık Bakanlığı. (2023).* Uluslararası sağlık turizmi ve turistin sağlığı kapsamında sağlık tesislerinin yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında yönerge. *https://shgmturizmdb.saglik.gov.tr/*

Tez, B. (2021). Bağımsız denetim standartları kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (89), 113–132.

Tolun, Ü. (2019). Kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti. (Yüksek Lisans Tezi, YÖK Ulusal Tez Merkezi).

Topaler, A. B., Sarıgöl, İ., & Demirok, E. (2011). Kamu kurumları için iç kontrole yönelik bir mevcut durum analizi yöntemi. Bütçe Dünyası Dergisi, (35), 70–89.

Tung-Hsien Wu, S. Y., Huang, A. A., Chiu, & David C. Yen. (2024). IT governance and IT controls: Analysis from an internal auditing perspective. International Journal of Accounting Information Systems, 52, 100663.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2017). Uluslararası İç Denetim Standartları (Türkçe).

TÜİK. (2023). Kamu kurumlarında verimlilik ve dijitalleşme raporu. Türkiye İstatistik Kurumu.

TÜRMOB. (2016). Kamu iç kontrol standartları ve uygulama rehberi.

TÜSEB. (2024). Sağlık araştırmaları strateji belgesi. https://tuseb.gov.tr

Türedi, H. , Gürbüz, Ü., & Alıcı, M. (2014). Denetim riskinin azaltılmasında iç kontrol sisteminin rolü. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (42), 141–155.

Türedi, H., Celayir, D., Baloğlu, G., & Çakalı, R.K. (2023). Kamu maliyesi ve denetim. Seçkin Yayıncılık.

Türedi, H., Celayir, D., Baloğlu, G., & Çakalı, R. K. (2023). İç denetim beklenti boşluğu: Hile riskine yönelik nitel bir araştırma. İşletme. The Business Journal, 4(2), 213.

Türedi, H., Gürbüz, Ü., & Alıcı, F. (2014). COSO Modeli: İç kontrol yapısı. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 2014(1, 42), 143.

Türedi, H., & Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 52(602), 69.

Türedi, H., & Koban, A. (2016). COSO iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12(46), 155–177. https://doi.org/10.14783/od.v12i46.1000010009

Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (66), 1–20. https://doi.org/10.25095/mufad.396528

Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim ve iç kontrol uygulamaları: Kamu kurumları örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 11(28), 753–769.

Türedi, S., Zor, E., & Gürbüz, M. (2015). Risk odaklı iç denetim ve COSO modeli: Kamu sektörü uygulamaları. Denetim ve Kamu Yönetimi Dergisi, 3(1), 77-92.

UAE Central Bank. (2018). Internal controls, compliance and internal audit regulation. https://rulebook.centralbank.ae/en/rulebook/internal-controls-compliance-and-internal-audit-regulation

Wilkinson, J. W., Cerullo, M. J., & Raval, V. (2022). Accounting information systems: Essential concepts and applications. Wiley.

World Health Organization (WHO). (2021). Patient safety and quality of care. https://www.who.int/teams/integrated-health-services/patient-safety (Erişim: 2025 Mayıs).

Yaylalı, İ., & Celayir, D. (2024). İç denetim: Üçlü hat modeli. In M. Keskin (Ed.), Muhasebe alanında akademik analizler (s. 52). Yaz.

Yıldırım, A., & Kaya, G. (2023). Gaziantep sağlık turizminin gelişimi için yönetimsel yaklaşımlar. Kamu ve Turizm Yönetimi Dergisi, 4(2), 120–135.

Yıldırım, F., & Gönen, S. (2020). İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesine yönelik bir araştırma. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 9(3), 2062–2080. https://doi.org/10.15869/itobiad.732220

Yıldırım, H., & Gönen, İ. (2020). Sağlık kuruluşlarında kontrol faaliyetlerinin etkinliği: Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesi örneği. Sağlık Yönetimi ve Politikaları Dergisi, 11(2), 134-150.

Yıldırım, M., & Kaya, B. (2023). Türkiye'de uluslararası hasta kabul süreçlerinin değerlendirilmesi. Sağlık Politikaları ve Yönetimi Dergisi, 4(2), 92–105.

Yıldırım, S., & Kaya, E. (2023). Sağlık turizmi yetki belgesi sürecinde denetim ve izleme.

Yılmaz, B. (2024). Kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemlerinin amaçları ve uygulama alanları. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, 10(2), 89-104.

Yoruldu, M. (2021). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında getirilen demokratik ilkeler ve bütçe anlayışındaki değişimler. TÜRKAV Kamu Yönetimi Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 1(1), 61–75.