



HAKEMLİ Denetişim

Ortak Aklın Harmanı



Kurumsal Risk Yönetiminin Riskleri

COSO Kurumsal Risk Yönetimi - Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin
Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler

İtibar Riski ve Etik

Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim:
İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma - II

COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış ve
Bir Kurum Uygulaması

Kurumsal Risk Yönetimi Türk Kamu Yönetimine Nasıl Entegre Edilebilir?

Cumhurbaşkanlığı Yönetim Sisteminde Kamu Denetimi ve İç Denetimin Yeri

Porto Üniversitesi İç Denetim Örneği

► MİSYONUMUZ

Denetim fonksiyonunun tüm argümanlarıyla geliştirilmesini desteklemek suretiyle kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, öngörülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmaya katkı sağlamaktır.

► VİZYONUMUZ

Kendi alanında ulusal ve uluslararası sınıflama çerçevesinde başvurulan bir referans kaynağı olmaktır.

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır

Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği Adına
Bahadır TOPAL

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Ahmet KEBELİ

Abone İşleri

Ömer GEÇGİL

Yönetim Merkezi

Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak
No: 36/6 Kızılay - ANKARA
Tel: 0.312 424 06 20

Yazışma Adresi

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak
No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr
denetisim@kidder.org.tr

Grafik Tasarım & Baskı

İsmail Aygül Ofset Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.
Büyük Sanayi 1. Cadde No: 95/6
İskitler - ANKARA
Tel: 0.312 310 59 95

Basım Tarihi / Yeri

28 Aralık 2018 / ANKARA

Abonelik Şartları

Yıllık KDV dahil 100 TL, iki yıllık KDV dahil 180 TL
olan abonelik bedelinin,
Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki
TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 No'lu
IBAN'a yatırıldığını gösteren dekontun ve
derginin gönderilmesi istenen posta adresinin
iletilmesi yeterlidir.
Perakende satış fiyatı 35 TL dir.

ISSN 1308-8335

Dört ayda bir yayımlanan hakemli dergidir.
Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

Yazıların sorumluluğu yazarlarına,
reklamların sorumluluğu ilan sahiplerine aittir.
Yazım dili Türkçedir.

Yazıların Araştırma ve Yayın Etiğine uygunluğunda
COPE (Committee on Publication Ethics)
standartları gözetilir.

Yerel Süreli Yayın • 2018/18

Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI

Prof. Dr. Gökhan ÖZER

Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

Prof. Dr. İrem NUHOĞLU

Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT

Prof. Dr. Mahmut ARSLAN

Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER

Prof. Dr. Mehmet BARCA

Prof. Dr. Mert ERER

Prof. Dr. Muhittin ACAR

Prof. Dr. Nuran CÖMERT

Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Prof. Dr. Serije SEZEN

Prof. Dr. Servet ÖZDEMİR

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Şaban UZAY

Prof. Dr. Tamer AKSOY

Prof. Dr. Tarkan OKTAY

Prof. Dr. Ümmühan ASLAN

Doç. Dr. Ayla Zehra ÖNCER

Doç. Dr. Arzu ÖZSÖZGÜN

Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Doç. Dr. Müge Leyla YILDIZ

Doç. Dr. Rasim AKPINAR

Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN

Dr. Öğr. Üyesi Bora YILDIZ

Dr. Öğr. Üyesi Elif Ayşe ŞAHİN İPEK

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN

Dr. Öğr. Üyesi Halis KIRAL

Dr. Öğr. Üyesi Paşa BOZKURT

Dr. Öğr. Gör. Engin ERGÜDEN

Dr. Mehmet Hilmi KOÇ

Arş. Gör. Gencay KARAKAYA

İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi

Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Başkent Üniversitesi Eğitim Fakültesi

Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi

Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi

Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Yeditepe Üniversitesi İşletme Fakültesi

İstanbul Büyükşehir Belediyesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ

Ali Fatih UYSAL

Dr. Cem ÇETİN

Fatih ÜNAL

Fırat BEŞTEPE

Dr. Mehmet ZEYBEK

Mustafa İŞİK

Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU

Şerif OLGUN ÖZEN

Yaşar OKUR

İç Denetim Birimi Başkanı, Spor Genel Müdürlüğü

İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi

İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi

İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi

İç Denetçi, Meteoroloji Genel Müdürlüğü

İç Denetçi, Meteoroloji Genel Müdürlüğü

İç Denetim Birimi Başkanı, Ticaret Bakanlığı

Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi

İç Denetçi, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı

Teftiş Kurulu Başkanı, İller Bankası



Yayın Kurulundan

Değerli Okurlarımız,

2019 yılına “Merhaba!” diyeceğimiz şu günlerde İlhan Sonuç’un;

*“Bir yılbaşı, saat sıfırda dursaydı zaman,
Bir özlenen dünya kalırdı kahkahadan.”*

mırsalarına katılmamak imkansız. Yekpare geniş bir anın parçalanmaz akışı içerisinde, zamanı durdurmak mümkün olmasa da bu akışı iyi değerlendirmek elbette ki elimizde... Bu düşünceyle, bütün okurlarımızın yeni yılını kutluyor, 2019’un insanlığa barış, dostluk ve mutluluk getirmesini diliyoruz.

“Kurumsal Risk Yönetimi” temalı bu sayıdaki;

Birinci yazımızda; ülkelerin kendine özgü koşullarından bağımsız olarak hazırlanan standart ve çerçevelerin, ülkelerin kendi gerçekleri ile tamamlanmadığı durumlarda, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının karşı karşıya kalması muhtemel riskler irdelenmiştir. İkinci yazımızda; COSO’nun 2017’de yayımladığı “*COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması*” başlıklı raporu tüm yönleriyle incelenmiştir. Üçüncü yazımızda; kurumlarda etkili bir kurumsal etik uygulaması için uyulması gereken etik programının unsurlarına değinildikten sonra, itibar riskini azaltmak için yapılması gereken etik uygulamalar konusunda önerilerde bulunulmuştur. Dördüncü yazımızda; ilk bölümü 17. sayımızda yayımlanan “*Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi Ve Risk Odaklı İç Denetim: İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*” konulu çalışmanın ikinci bölümüne yer verilmiştir. Beşinci yazımızda; yenilenen “*COSO Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesi*” “*Kontrol Öz Değerlendirme*” yöntemleri ile açıklanmaya çalışılmıştır. Altıncı yazımızda; kurumsal risk yönetiminin Türk kamu yönetimine nasıl entegre edileceği sorunsalı üzerinde değerlendirmelerde bulunulmuştur. Yedinci yazımızda; “*Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi*”nde kamu denetiminin ve iç denetimin nasıl yapılması gerektiği konusunda değerlendirme yapılmıştır. Sekizinci yazımızda ise; Porto Üniversitesindeki iç denetim uygulaması ile Türkiye’deki iç denetim uygulaması karşılaştırılmıştır.

19. sayımızın temasını “**Siber Güvenlik Riskleri ve Bilgi Teknolojileri Denetimi**” olarak belirledik. Bu temanın alt açılımı olan; kurumsal bilgi güvenliği stratejisi, bilgi güvenliği standartları, BT denetim standartları, BT risk yönetimi, siber güvenlik risklerinin tanımlanması ve periyodik olarak değerlendirilmesi (DOS ve DDOS saldırıları, SQL ve HTML enjeksiyonları, siber suçlarla mücadele, siber kümelenme, siber tehditler karşısında uygulanabilecek hazırlık seviyesi, ulusal siber güvenlik, siber farkındalık), dijital dönüşüm (e-devlet, dijital imza, kişisel verilerin korunması), blok zincir (block chain) teknolojileri, büyük veri (big data), veri madenciliği, yapay zeka, nesnelerin interneti, güvenli internet, kriptoloji/şifreleme, bulut teknolojileri ve bulut güvenliği ile ilgili çalışmalarınızı bekliyoruz.

Unutmayınız! Mevsim ne olursa olsun, sizin gönlünüzde her daim bahar çiçekleri açsın. Munis Faik Ozansoy’un dediği gibi;

*“Yüzlerce hazan erse azalmaz,
Gönlümdeki Nisan heyecanı.”*

Nisan ayında çıkarmayı planladığımız “*Siber Güvenlik Riskleri ve Bilgi Teknolojileri Denetimi*” temalı bahar sayımızda buluşmak dileğiyle, hoşça kalınız... Hep Nisan heyecanı ile kalınız...

İÇİNDEKİLER

Derleme

Halis KIRAL

5

Kurumsal Risk Yönetiminin Riskleri

(Risks of Enterprise Risk Management)

45

Derleme

Alptuğ GÜLER / Ali Kasım ARKIN

COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış ve Bir Kurum Uygulaması-I

(Overview Through Control Self-Assessment Approach to COSO 2017 Enterprise Risk Management Framework and Application of an Organization-I)

Derleme

Gencay KARAKAYA

15

COSO Kurumsal Risk Yönetimi - Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler

(Updates on the Regulatory Framework Related to Harmonization of Coso Enterprise Risk Management Integrating With Strategy and Performance)

63

Derleme

Tuğçe ILGAR / Görkem ERDOĞDU

Kurumsal Risk Yönetimi Türk Kamu Yönetimine Nasıl Entegre Edilebilir?

(How Enterprise Risk Management Can Be Integrated Into Turkish Public Management?)

Derleme

Bülent BALKAN

23

İtibar Riski ve Etik

(Reputational Risk and Ethics)

77

Derleme

Nihat AKBULUT / Osman KAŞ

Cumhurbaşkanlığı Yönetim Sisteminde Kamu Denetimi ve İç Denetimin Yeri

(Position of Internal Audit in The Framework of Public Audit in Presidency Government System)

Araştırma

Maşuk Cahit UYSAL

35

Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma - II

(Enterprise Risk Management and Risk Focused Internal Audit in Public Institutions: A Model Proposal - II)

88

Olgu Sunumu

Hasibe USTA

Porto Üniversitesi İç Denetim Örneği

(Internal Audit Sample Of Porto University)

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNİN RİSKLERİ

(RISKS OF ENTERPRISE RISK MANAGEMENT)

Halis KIRAL*

ÖZ

Risk yönetimine ilişkin yapılan çalışmalarda, Worldcom ve Enron skandallarından küresel finansal krize kadar birbirinden farklı krizlerin ortak sebebi olarak risk yönetiminde yaşanan eksiklik veya yanlışlıklara dikkat çekilmektedir. Risk yönetiminin önemine ilişkin bu teşhis doğru olmakla beraber risk yönetimi genel metodolojisinin ya da bu alanda yayımlanan standart ve çerçevelerin bu krizlerin ortaya çıkmasını neden önleyemediği ya da diğer bir ifadeyle tedavi edemediği sorusu halen cevaplanmayı beklemektedir. Ülkelerin ya da kurumların özel koşulları dikkate alınmadan verilen genel reçetelerin ne oranda tedavi edici olacağı da bu sorunun cevabı aranırken mutlaka dikkate alınmalıdır. Bu çalışmada, risk yönetimine

ilişkin uluslararası bilgi ve tecrübe birikimini yansıtmakla birlikte, ülkelerin kendine özgü koşullarından bağımsız olarak hazırlanan standart ve çerçevelerin, ülkelerin veya sektörlerin kendi gerçekleri ile tamamlanmadığı durumlarda, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının karşı karşıya kalması muhtemel riskler irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Durumsal Risk Yönetimi, Kurumsal Risk Yönetimi, Her Şeyin Risk Yönetimi, İç Kontrol

JEL Kodlaması: H11, H12, M40

ABSTRACT

The studies on risk management highlight the shortcomings or mistakes in risk management as the common reason for various crises from Worldcom and Enron scandals to the global financial crisis. While such diagnosis regarding the importance of risk management is correct, the question remains: why the general methodology of risk management or the standards and frameworks published in this field cannot prevent emergence of these crises or i.e. cure them. The extent to which general prescriptions given without considering the special conditions of countries or institutions can have a curing effect should also be taken into account, when seeking answer to this question. This study exam-

ines the risks that the enterprise risk management approach may face in case the standards and frameworks which are prepared regardless of the specific conditions of the countries are not completed with the realities of the countries or sectors, although they reflect international knowledge and experience on risk management.

Keywords: Situational Risk Management, Enterprise Risk Management, Risk Management of Everything, Internal Control.

JEL Classification: H11, H12, M40

*) Dr. Öğr. Üyesi, Denetim ve Risk Yönetimi Ana Bilim Dalı Başkanı, (CIA, CCSA, CGAP), Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, halis.kiral@asbu.edu.tr, Orcid:0000-0001-7022-872X, Yazı Gönderim Tarihi: 19.11.2018, Yazı Kabul Tarihi: 29.11.2018

1. GİRİŞ

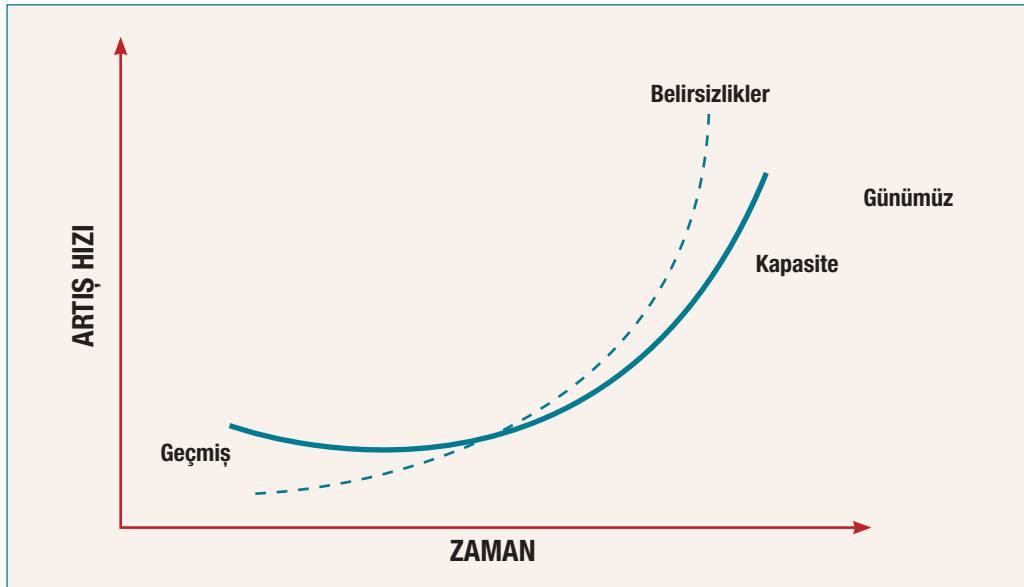
Hayat risklerle doludur. Her gün insanlar sonuçların önemli olduğu, ancak kararları etkileyen koşulların az ya da çok belirsiz bir ortamda karar almaya çalışırlar (Murray-Webster ve Hillson, 2008). Modern dönem öncesinde insanların karşı karşıya kaldıkları belirsizlikler günümüze kıyasla daha sınırlı olduğundan, insanların bu belirsizliklerle mücadele kapasiteleri daha yüksek olmuştur. Nitekim, henüz birkaç nesil öncesine kadar her bireyin toplum içerisinde kendisine biçilen rolü kabullendiği, birçok insanın mesleğinin babadan oğula geçtiği veya ailesinin toplumdaki konumuna göre belirlendiği bir dünyada, toplumun büyük bir bölümünün yaşamlarının geri kalanında nelerle karşılaşacaklarını kestirebilmelerinin makul sınırlar dâhilinde mümkün olduğu ifade edilebilir (Hillson, 2009). Her ne kadar depremler, yanardağ patlamaları, fırtınalar ve sel gibi doğal afetlerden kaynaklı belirsizlikler her zaman var olsa da, nükleer savaş, küresel ısınma, çevresel felaketler, siber saldırılar ve biyoterör gibi riskler dikkate alındığında modern hayatın eskiye göre daha fazla belirsizlik barındırdığı da bir gerçektir (Furedi, 2001).

Riskler denetlenebildiği ve yönetilebildiği sürece hayatın olağan akışında esaslı bir sorun teşkil etmezler (Power, 2004). Ancak, insanoğlunun risklere karşı

mücadelede elde ettiği yetkinlik ya da diğer bir ifadeyle risk yönetiminde sağlanan ilerlemeler, günümüzde toplumun her kesiminin karşı karşıya kaldığı risklerdeki (veya risk algısındaki) artışın oldukça gerisinde kalmıştır. Bu bakımdan, karşı karşıya kaldığımız risklerin, bu riskler ile mücadele kapasitemizin çok üzerine çıktığı rahatlıkla ifade edilebilir (bkz. Şekil 1).

Belirsizlik ve riskler, riskler ile mücadele kapasitemizin üzerine çıkarak risk yönetiminin etkinliğini sınırlamaktadır. Riskler ile mücadele kapasitemizin üzerinde olan riskler denince akla gelen ilk örneklerden biri, kuşkusuz, ekonomik kriz riskidir. Ekonomik kriz ister gelişmiş ekonomilerde isterse gelişmekte olan ekonomilerde olsun, her an karşı karşıya kalınması muhtemel önemli bir risktir. Aslında ekonomik krizin ortaya çıkması ekonomik risklerin etkin olarak yönetilememesinin bir sonucudur. Bu doğrultuda, risk yönetimine ilişkin yapılan akademik çalışmalarda Worldcom ve Enron skandallarından küresel finansal krize kadar birbirinden farklı krizlerin ortak sebebi olarak risk yönetiminde yaşanan eksiklik veya yanlışlıklar işaret edilmektedir. (McGinn, 2009; O'Donnell, 2009; Price, 2008) Risk yönetiminin önemine ilişkin bu 'teşhis' doğru olmakla beraber risk yönetimi genel metodolojisinin ya da bu alanda yayımlanan standart ve çerçevelerin bu krizlerin ortaya çıkmasını neden önleyemediği ya da diğer bir ifadeyle 'tedavi' edeme-

Şekil 1. Belirsizlikler ile Belirsizliklerle Mücadele Kapasitemizin Gelişimi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

diği sorusu halen cevaplanmayı beklemektedir (Taleb, 2008; Power, 2009; Van der Stede, 2011; Mikes, 2011, Cassar ve Gerakos 2013). Ülkelerin ya da kurumların özel koşulları dikkate alınmadan verilen genel 'reçete'lerin ne oranda tedavi edici olacağı da bu sorunun cevabı aranırken mutlaka dikkate alınmalıdır.

Bu çalışmada¹, risk yönetimine ilişkin ortak akli ve uluslararası bilgi ve tecrübe birikimini yansıtmakla birlikte ülkelerin kendine özgü koşullarından bağımsız olarak hazırlanan çerçevelerin ülke ve/veya sektörlerin kendi gerçekleri ile tamamlan(a)madığı durumlarda kurumsal risk yönetimi yaklaşımının karşı karşıya kalması muhtemel riskler irdelenmektedir. Bu amaçla, çalışmanın ikinci bölümünde risk ve risk yönetimine ilişkin kavramsal çerçeve genel hatlarıyla verilmektedir. Üçüncü bölümde, kurumsal risk yönetiminin geçirdiği aşamalar aktarılmaktadır. Dördüncü bölümde ise kurumsal risk yönetiminin karşılaşması muhtemel riskler ortaya konulmaktadır.

2. RİSKLER VE YÖNETİMİ

Yüzyıllar boyunca farklı dillerde farklı anlamlar bulan, farklı kültürlerden değişik biçimlerde beslenen ve geçtiğimiz yüzyılın son yarısından itibaren akademik çalışmalara da konu olmaya başlayan 'risk' kelimesinin birbirinden farklı tanımları (Hampton, 2009; Hopkin, 2010; Sweeting, 2011; Stamatis, 2014 vb.) bulunmakla birlikte, tüm tanımların ortak noktası riskin, belirsizlik ve sonuçlar ile yakın ilişkili olmasıdır (Hillson ve Murray-Webster, 2005). Her gün bir yenisi eklenen modern zaman belirsizlikleri dikkate alındığında, etrafımızın sayısız belirsizlikle kuşatılmış olduğu düşünülebilir (Furedi, 2001; Beck, 2014). Ancak söz konusu belirsizliklerin, temel olarak iki ana başlık altında toplanması mümkündür. Bunlar; sonuçları itibarıyla önemli olanlar ve sonuçları itibarıyla önemli olmayanlar. Belirsizliklerin sonuçları itibarıyla sınıflandırılması riske yönelik kavramsal ve anlaşılabilir bir tanım sunar. Buna göre, "risk, sonucu itibarıyla önem arz eden belirsizliktir". Hangi belirsizliklerin önemli olup, hangilerinin önemsiz olduğuna ilişkin değerlendirilmesi gereken husus ise, amaçlardır. Bu yönüyle de risk, gerçekleşmesi halinde amaç-

lara erişilmesine olumlu ya da olumsuz etkisi olan belirsizliktir (Hillson, 2009).

Risk yönetimi ise risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli tedbirlerin alınması, bu tedbirlerin düzenli olarak gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir yönetim sürecidir (İDKK, 2013). Kurumsal risk yönetimi ise risk yönetimi süreçlerinin kurumunun tamamında bütünleşik ve koordinasyon içinde uygulanmasını ifade etmektedir.

3. 'DURUMSAL' RİSK YÖNETİMİNDEN KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNE GEÇİŞ

Esasında kendimizi güvence altına almaya yönelik aldığımız kararlar ya da tehlikeler karşısında verdiğimiz tepkilerden ibaret olan risk yönetimi, içgüdüsel, sezgisel, canlılar için asli ve canlı beyninin birincil fonksiyonlarından birini teşkil eder (Schneier, 2008). Ancak, risk yönetimi beynin birincil ve en ilkel fonksiyonlarından biri olsa bile sistematik hatalara açık olduğu da bir gerçektir (Kahneman, 2011). Ender olaylara ilişkin olasılıkların yanlış hesaplanması (siyah kuğu teorisi²), verilerden ziyade yaygın kanaatlere itibar edilmesi, konfor alanından çıkmamak için gerçeklerin görmezden gelinmesi ve karar verilirken yanlış kapsamın dikkate alınması söz konusu sistematik hatalara örnektir (Schneier, 2008).

Sistematik hatalarına rağmen insanoğlu karşılaştığı riskler karşısında diğer canlılar gibi içgüdüsel olarak sürekli bir savunma mekanizması geliştirmek suretiyle hayatta kalabilmiştir. Genlerimize işlemiş bu savunma mekanizmasını, 'belirsizliklerle mücadele disiplini' olan risk yönetiminin başlangıç aşaması olarak görmek yanlış olmayacaktır (Fraser ve Simkins, 2010). Çoğunlukla sistematik bir yöntem teşkil etmeyen bu aşamada, genellikle sağduyu, tecrübe ve içgüdüler ile anlık 'duruma' yönelik risk yönetiminden bahsedilebilir (Merna ve Faisal, 2008).

'Durumsal' risk yönetiminin 'kurumsal'laşması ve bir disiplin olarak ortaya çıkmasının izleri ise II. Dün-

1) Bu çalışmaya görüş ve önerileriyle katkıda bulunan Sayın A. Koray Kazancı, Sayın Ersin Kurnaz, Sayın Evren Ermisket ve Sayın Özgür Satıcı'ya teşekkür ederim.
2) Siyah kuğu teorisi, Nassim Nicholas Taleb'in çok satan "The Black Swan" kitabı ile hayatımıza girmiş finansal bir terim ve bir teoridir. Taleb, etkisinin çok büyük şoklara neden olabileceği ve tahmin edilmesi pek de mümkün olmayan ender olayları Siyah Kuğu'ya benzetir.

ya Savaşını takip eden dönemde görülmeye başlanmış olup, modern risk yönetiminin ilk örneklerine bu dönemde rastlanılmıştır. Risk yönetimine ilişkin akademik anlamdaki ilk kitaplar olan 1963 yılında Mehr ve Hedges tarafından yazılan Ticari İşletmelerde Risk Yönetimi (Risk Management in the Business Enterprise) ile 1964 yılında Williams ve Heins tarafından yazılan Risk Yönetimi ve Sigorta (Risk Management and Insurance), risklerin basitçe yönetilmesine odaklanmış ve yalnızca kurumların finansal risklerini dikkate almıştır.

1980'lerin sonu ve 1990'ların başı işletmeler açısından hem karşılaşılan risk türlerinin arttığı hem de risk yönetiminin giderek önem kazandığı dönemlerdir. 1990'larda, risk yönetiminin uygulama alanı, finansal risklerin yanı sıra operasyonel riskleri de kapsayarak genişlemiş ve özellikle halka açık şirketlerde kurumsal risk yönetimi konuları daha fazla gündeme gelmiştir. İlk Risk Yönetimi Başkanı (Chief Risk Officer – CRO) da bu dönemde görevlendirilmiştir (Hopkin, 2010).

2000'li yılların başında Worldcom ve Enron skandalları genel anlamda dünya finans çevrelerinde ve özel olarak risk yönetimi disipliniinde yeni bir döneme girilmesine neden olmuştur. 2001 yılı Aralık ayında iflas etmesinden önce Amerika'nın en yenilikçi, en hızlı büyüyen ve en iyi yönetilen şirketlerinden biri olarak kabul edilen, beyan edilen yıllık geliri 1990'ların başlarında 10 milyar dolar civarındayken 2001 yılı itibarıyla 139 milyar dolara ulaşarak Fortune 500 listesinde beşinci sıraya yerleşmeyi başaran Enron Şirketinin iflasıyla dünya tarihinin en önemli muhasebe skandallarından biri gün yüzüne çıkmıştır. Enron'un 2000 yılı itibarıyla mali olarak tamamen bitmiş olmasına rağmen, muhasebe kayıtlarında yaptığı manipülasyonlar ile bunu gizlemesi, Amerika genelinde kurumsal yönetime olan güveni derinden sarsmıştır. Benzer risklerin yeniden yaşanmaması için Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Kanunu veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley Kanunu kabul edilmiştir.

Sarbanes-Oxley Kanununun yürürlüğe girmesi ile kurumsal yönetim ve finansal raporlama ilkeleri Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak biçimde yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle Kanunun 302 ve 404. maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin belgelenmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş ve kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri doğrudan sorumlu tutulmuştur.

Sarbanes-Oxley Kanunu "Yönetim İç Kontrol Değerlemesi" başlıklı 404. maddesi başta olmak üzere şirketler açısından Kanuna uyumun hem zaman aldığı hem de oldukça maliyetli olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir³. Kanun ile iç kontrol ve risk yönetimine ilişkin olarak getirilen yükümlülüklerin hangi yöntem ve yaklaşımlarla hayata geçirileceği konusu ise daha sonra COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından netleştirilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla 1992 yılında yayımlanan İç Kontrol Çerçevesinin ardından COSO, bu kez 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesini yayınlamıştır.

Yayımlanmasının hemen ardından COSO Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Çerçevesinin hızlı bir biçimde popüler olması temel olarak iki nedene bağlanabilir. Bunlardan ilki, COSO'nun Amerika'da faaliyet gösteren halka açık şirketler için Sarbanes-Oxley Kanunu ile getirilen yükümlülükler ile uyumlu bir çerçeve sunmasıdır (Borghesi ve Gaudenzi, 2013). Sarbanes-Oxley Kanunu ile yatırımcıları ve daha geniş anlamıyla halkı korumak, daha doğru bilgilendirmek, halka açık şirketlerin denetim standartlarını belirlemek ve denetçilerini denetlemek amacıyla Halka Açık Şirketler Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu (the Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) kurulmuştur. Bu Kurul yayınladığı 2 numaralı standartta COSO Çerçevesinin yönetimin değerlendirilmesi için uygun ve elverişli bir çerçeve sunduğunu belirterek, bir anlamda COSO Çerçevesini Amerika

3) 20 milyar dolar veya daha fazla ciroya sahip büyük ABD işletmelerinin yaklaşık %60'ının, 100.000 adam-saate eşdeğer (bir yıl boyunca 70 kişinin tam zamanlı istihdamı anlamına gelmektedir) yatırım yapması gerektiği tahmin edilmektedir (Borghesi ve Gaudenzi, 2013).

Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren halka açık şirketler için akredite etmiştir (Borghesi ve Gaudenzi, 2013). Ancak, bu durum COSO Çerçevesinin Amerika'da faaliyet gösteren ve risk olgunluk düzeyi yüksek olan halka açık, büyük şirketlere yönelik olduğu, risk olgunluk seviyesi düşük olan veya kurumsallaşmasını henüz tamamlayamamış görel olarak daha küçük şirketlerde veya kamu kurumlarında uygulanmasında birtakım zorlukları bulunup bulunmadığı sorularını akla getirmektedir.

COSO Çerçevesinin hızlı bir şekilde popüler olmasının ikinci nedeni ise, COSO'nun yapısından kaynaklanmaktadır. COSO, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerika Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ve Finans Yöneticileri Derneği'nin (FEI) destekleriyle kurulmuş olan bir yapıdır. Özellikle denetim, muhasebe ve finans alanında faaliyet gösteren önemli mesleki kuruluşların desteği COSO'nun, kurumsal risk yönetimi yarışına önde başlamasını sağlamıştır. Ancak, denetim, muhasebe ve finans ağırlıklı bu yaklaşım aynı zamanda, COSO Çerçevesinin kontrol ve uyum temelli olduğu, yönetim süreçlerine entegre edilmesinde ve stratejik düzeyde uygulanmasında birtakım zorlukları barındırdığını düşündürmektedir.

COSO çerçevesinin yanı sıra ISO (Uluslararası Standartlar Örgütü), ISACA (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği), RIMS (Risk Yönetimi Topluluğu) ve FERMA (Avrupa Risk Yönetimi Birliği Federasyonu) gibi kuruluşlar risk yönetimi üzerine rehber ve standartlar yayımlamışlardır (Kıral, 2014). Bu rehberlerden ISO 31000, risk yönetimi ilkelerinin uygulanması için uluslararası kabul görmüş bir standart olarak 2009 yılında yayınlanmıştır. COSO denetçiler, muhasebeciler ve finans uzmanları tarafından yazılmışken, ISO, risk yönetimi uygulayıcıları ve uluslararası standart uzmanları tarafından yazılmıştır. Bu çerçeve ve standartları referans alan bazı ülkeler risk yönetimine ilişkin kendi rehberlerini yayımlamışlardır. Bu ülkelerden, Avustralya ve Yeni Zelanda risk yönetim modeli olan AS/NZS 4360 Risk Yönetim Rehberi ve İngiltere'nin BS31000 Risk Yönetim Rehberidir. Avustralya/Yeni Zelanda ve İngiltere Risk Yönetim Rehberleri ISO 31000 standartları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

4. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNİN RİSKLERİ

Kurumsal Risk Yönetimine olan ilgi kamu kurumları, düzenleyici kurumlar, meslek kuruluşları ve derecelendirme şirketlerinin de talep ve yönlendirmeleriyle son 15 yılda hızla büyümüştür (Arena vd., 2010). Bu talep ve yönlendirmelerin de etkisiyle daha fazla firma ve kurum kurumsal risk yönetimi yaklaşımını benimsemiş ve hayata geçirmeye çalışmışlardır. Ancak, uygulamada kurumsal risk yönetimi yaklaşımının kendisinden beklenen etkileri gerçekleştirilmediği oldukça uzağında olduğu yönünde eleştiriler de dile getirilmektedir (Mikes, 2009; Power, 2007).

Esasında kurumsal risk yönetimine ilişkin önemli ölçüde akademik çalışma olmasına rağmen, kurumsal risk yönetiminin uygulama sonuçları ve gerçekte etkileri olup olmadığı konusunda yapılan ampirik çalışma sayısı oldukça sınırlıdır (Arena vd., 2010; Gordon vd., 2009). Bu çalışmaların sınırlı olması, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının gerçekten etkin mi olduğu yoksa kurumsal karar ve faaliyetlere herhangi bir etkisi olmayan, yalnızca yatırımcıların veya kamuoyunun "gözünü boyamak" için mi hazırlandığı yönündeki soruların net olarak cevaplanamamasına yol açmaktadır (Arena vd., 2010; Van der Stede, 2011; Paape ve Spekle, 2012).

Sınırlı olan ampirik çalışmalardan birisi, Vinnari ve Skærbæk (2014) tarafından yapılan ve risk yönetim araçlarının etkilerinin analiz edildiği çalışmadır. Yarı yapılandırılmış mülakatları ile yapılan çalışmanın sonucunda, risk yönetiminin giderek daha karmaşık hale geldiği ve paradoksal olarak risk yönetiminin kendisinin sürekli olarak çeşitli ve başka belirsizlikler ürettiğini ileri sürmüşlerdir. Vinnari ve Skærbæk (2014), standartlaştırılmış risk yönetimi çözümlerinin uygulamada zaman zaman yöneticilerin mesleki birikim ve profesyonel anlayışlarıyla çatıştığı ve bu çözümlerin artan bir şekilde uygulamalardan uzaklaştığı tespitlerine yer vermişlerdir.

Kurumsal risk yönetimi anlayışının bizzat kendisinin bazı riskleri barındırdığı yönündeki eleştiriler Vinnari ve Skaerbaek (2014) ile sınırlı değildir. Power (2004, 2009), Miller vd. (2008), Arena vd. (2010) ve Mikes (2011) gibi akademisyenler de kurumsal risk yönetimi yaklaşımının bazı riskleri barındırdığını ileri sürmüşlerdir. Bu risklerden; her şeyin risk yönetimi

anlayışı, teknik araçların yetersizliği ve aşırı kavram-sallaşma risklerinin varlığı sebebiyle risk yönetiminin de iç kontrolün yaşadığı riskler ile karşı karşıya kalması muhtemel gözükmektedir.

4.1. Her Şeyin Risk Yönetiminden Hiçbir Şeyin Risk Yönetimine Dönüşme Riski

Power (2004), 1990'lı yılların sonlarından itibaren meydana gelen büyük kurumsal skandallar ve başarısızlıkların ardından, sağlık, güvenlik, sigorta ve proje yönetimi gibi geleneksel birincil riskler ile son zamanlarda ortaya çıkan itibar riski⁴ gibi "insan yapımı" ikincil risklerin tümünü tek bir modelde birleştirmeyi amaçlayan kurumsal risk yönetimi çerçevelerinin kurumsal risk yönetimini "her şeyin risk yönetimi" anlayışına dönüştürdüğünü ileri sürmüştür (Vinnari and Skærbæk, 2014). Yazar, ayrıca her şeyin risk yönetimi anlayışının doğmasında, ABD'de Sarbanes-Oxley Kanununun önemli bir etken olduğu ve Kanunun, pratikte "süreç-takıntılı, her şeyin risk yönetimi" (process-obsessed risk management of everything) anlayışının doğmasına yol açtığını da iddia etmektedir (Power, 2004).

Bu kapsamda, Power (2009) katı bir biçimde kural tabanlı uyumluluk (rule-based compliance) ve denetim izi⁵ üretmeye odaklanan kurumsal risk yönetimi anlayışının işlevinin sınırlı olduğunu, yalnızca hayali ve belki de tehlikeli bir güvence duygusu yarattığını ve kurumlar için pahalıya mal olabilecek "hiçbir şeyin risk yönetimi" (the risk management of nothing) ile sonuçlanabilecek yüzeysel bir kavramsal çerçeve oluşturduğunu iddia etmektedir (Mikes, 2011). Her şeyin risk yönetimi anlayışı, ayrıca, risk yönetimini, kurumun tüm süreçlerini kapsayan bir anlayıştan ziyade bir seferlik ve biraz da zoraki bürokratik/idari gerekliliklerin yerine getirilme anlayışının doğmasına neden olmuştur (Arena vd., 2010).

Mevcut kurumsal risk yönetimi çerçevelerinin sahip olduğu her şeyin risk yönetimi anlayışı sonucunda karşı karşıya kalınan hiçbir şeyin risk yönetimi so-

rununun çözümü için 80/20 Kuralı (Pareto Prensi-bi) uygulanabilir. Bu Kurala göre, sonuçların %80'i, nedenlerin %20'sinden kaynaklanır ya da diğer bir ifadeyle, faydanın büyük çoğunluğu, çabanın nispeten küçük bir yüzdesinden elde edilir. Bu Kuralı, risk yönetimine uyguladığımızda ise, bir kurumun amaçlarına ulaşmasını etkileyecek risklerin %80'ine, tüm süreçlerin yalnızca %20'sine denk gelen ve kritik olarak kabul edilen süreçler neden olmaktadır. Bu nedenle, etkili bir risk stratejisi geliştirmek ve riskleri başarılı bir şekilde yönetmek için kurumlar her şeyin risk yönetimi anlayışı yerine kurumsal hedeflere ulaşmada en büyük riske neden olan doğru kırılma noktaları belirlemelidir. Ancak, bu kuralı hiç dikkate almadan, önemli veya önemsiz tüm süreçleri kurumsal risk yönetiminin her aşamasında ve sürekli olarak dikkate almak, risk yönetimi çalışmalarını verimsizleştirerek, bu çalışmaları yalnızca belli dönemler itibarıyla yapılması gereken bir iş yüküne (rutine) dönüştürmekte ve risk yönetimi çalışmalarının etkilerini ortadan kaldırmaktadır.

Aslında her düzeyde yönetici veya personelin görevlerini yaparken karşılaştığı çok sayıda riskler bulunmaktadır. Bu risklerin büyük çoğunluğu hayatın olağan akışında yasal düzenlemeler, tecrübe ve birikimler ışığında zaten yeterli düzeyde yönetilmektedir. Ancak her kurum için etkin bir biçimde yönetilmediği takdirde ve gerçekleşmesi durumunda insan sağlığını tehdit edebilen, kurumsal faaliyeti aksatabilecek veya kurumun itibar kaybetmesine neden olabilecek belli sayıda kritik risk vardır. Aynı şekilde her düzeyde yönetici veya personel bu riskleri de kendi bilgi birikimi ve tecrübesi ışığında ve çoğunlukla sistematik olmayan yöntemlerle yönetmeye çalışır. İşte tam bu noktada risk yönetimi, sonuçları itibarıyla önemli etkileri olabilecek bu risklerin yönetiminde, risk yönetimini amaçlaştırmadan bir çözüm sunmalıdır. Aksi halde risk yönetimi anlayışı samanlıkta iğne aramaktan farksız olacak ve her şeyin risk yönetimi, hiçbir riskin yönetilememesi ile sonuçlanabilecektir.

4) Power (2004), itibar riskinin geç modern güvensizliğinin bir belirtisi (a symptom of late modern insecurity) olduğunu belirtmektedir. Yazar ayrıca, Shell'in 1995 yılında Kuzey Denizindeki bir petrol arama platformunu (Brent Spar) batırmak istemesi sebebiyle kamuoyu tepkileri üzerine çekmesiyle gündeme gelen itibar yönetimi fikri ve uygulamasının oldukça yeni olduğunu vurgulamaktadır (Power, 2004).

5) Denetim izi: Bir finansal ya da operasyonel işlemin başlangıcından bitimine kadar adım adım takip edilmesini sağlayacak kayıtları ifade etmektedir.

4.2. Teknik Araçların Yetersizliğinden Kaynaklanan Riskler

Özellikle risk yönetiminin erken aşamalarında, sigorta anlayışı kapsamında risklerin devredilmesi söz konusu olduğunda bu risklerin sigorta firmalarınca ölçülmesi ya da finansal riskler söz konusu olduğunda teknik analiz ve ölçümler ile bu risklerin hesaplanması göreceli olarak daha kolay yapılmaktaydı. Ancak risk yönetiminin bu dar ve teknik yaklaşımından (Aseeri ve Bagajewicz, 2004; Jaafari, 2001), kurumsal düzeyde tüm süreçleri kapsayan ve stratejik amaçlarla ilişkilendirilen bir yaklaşıma geçilmesiyle kurumsal risk yönetimi belirsiz ve kullandığı araçlar bakımından iyi tanımlanmamış bir yapıya dönüşmüştür. Bu belirsizliğin sonucu olarak gün geçtikçe daha fazla kurum ve şirket kurumsal risk yönetimini benimsemesine rağmen uygulama sonuçlarının kurum ve şirketleri yeterince tatmin etmediği görülmektedir (Arena vd., 2010).

Kurumsal risk yönetiminin teknik düzeyden stratejik düzeye geçmesiyle risk hesaplaması zorlaşmış ve risk hesaplama yöntemi subjektif bir hale gelmiştir. Zira Knight (1921), risk hesaplamasının (teknik hesaplara ya da geçmiş tecrübelerin istatistiklerine dayanarak) istatistiksel olarak bilinen bir olasılık dağılımının varlığını gerektirdiği ve bu dağılımı bilmenin mümkün olmaması durumunda riskten geriye sadece hesaplanma imkânı olmayan belirsizliğin kaldığını belirtmiştir. Diğer bir deyişle, neyi bilmediğimizi de bilmediğimiz bir durum söz konusu olmaktadır. Benzer şekilde, Mikes (2011) modele dayalı risk yönetiminin yalnızca belirsizliklerin olasılık dağılımlarının bilindiği veya istatistiksel olarak çıkarılabildiği durumlarda uygulanabileceğini, ancak tamamıyla ölçülemeyen belirsizliklere ilişkin bir şey söylemesinin beklenemeyeceğini belirtmiştir.

Öte yandan Borghesi ve Gaudenzi (2013) ise, işletmenin değerinin ölçümünün geleneksel olarak işletmenin finansal, gelir ve varlıkları dikkate alınarak hesaplandığına dikkat çekerek, risk analizlerinin de benzer yöntemlere dayandığını vurgulamışlardır. Bu durumda, özellikle kamusal ve yarı-kamusal mal ve hizmet üreten kamu kurumları için nasıl bir risk analiz modeli geliştirmemiz gerektiği sorusu halen cevaplanmayı beklemektedir.

4.3. Aşırı Kavramsallaşmadan Kaynaklanan Riskler

Risk yönetiminin bir diğer önemli riski ise, **aşırı kavramsallaşma** riskidir. Risk kapasitesi, risk iştahı, risk toleransı, risk tutumu ve risk eşiği gibi bir şekilde tanımlanabilse de ne şekilde ölçüleceği hala belirsiz olan bir dizi kavramlar ekseninde risk yönetim stratejilerini hayata geçirebilenin işletme veya kurumlar için zorluğu ortadadır. Ayrıca, hem şirket veya kurumun faaliyet gösterdiği sektörel alana hem de zamana veya yönetimin önceliklerine göre değişebilen bu kavramların (eğer mümkünse bile) belirlenmesinin subjektif olacağı ve bu subjektif kararlara göre alınan risk stratejilerinin son derece hassas ve bu stratejilerden sapmanın son derece yüksek olacağı da göz ardı edilmemelidir.

Öte yandan, kavram seçimi de oldukça önemlidir. Örneğin en basitinden, yönetimin kabul edilebilir olduğunu düşündüğü risk seviyesini ifade etmek için kullanılan **'risk iştahı'** kavramını ele almak gerekirse, iştahı bilinç değil güdülerin yönlendirdiği açıktır. Belirlenmesi ve ölçülmesinin mümkün olup olmadığı tartışmaları bir yana bırakıldığında, kurumsal risk yönetimi anlayışının tam da merkezine yerleştirilen risk iştahı kavramının bilinçli bir seçim değil de güdüler ile yakından ilgili 'iştah' kavramıyla şekillendirilmesini sistematik ve bütüncül bir kurumsal risk yönetim anlayışı ile bağdaştırmak zordur.

4.4. Risk Yönetiminin 'İç Kontrolleşme' Riski

Bilindiği gibi iç kontrol ve ilgili kavramlar yeterince netleştirilemeden ve herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmadan, diğer bir ifadeyle, 'içleri doldurulmadan' yıpranmış, anlaşılması ve kavranması güç **'soyut terimler lugatı'**na dönüşmüştür. Şüphesiz, iç kontrol kavramlarının anlaşılmasından yıpranmasında ve soyutlaşmasındaki en önemli faktör, bu metinlerin ülke ve sektör koşullarına uyarlan(a)madan doğrudan tercüme edilmesidir. Tercümenin verdiği konfor ile adeta sihirli küre misali her soruya cevap vermesi beklenen COSO küpü veya piramidi ile iç kontrol eğitimi veren çoğu eğiticinin olmazsa olmaz örneği "sınava geç kalmamak için bir öğrencinin risklerini nasıl kontrol etmesi gerektiği olmuş" ancak tek başına bu anlatım biçimi iç kontrol kavramlarının somutlaş-

tırılmasını ve iş süreçlerine uyarlanmasını yeterince sağlayamamıştır.

Böylece kavramlar özü itibariyle doğru ve herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmadığından iç kontrol metodolojisi adeta bir ‘dokümantasyon ve prosedürler yumağı’na dönüşmüştür. Bunun sonucu olarak da iç kontrol sistemine yönelik iş ve işlemler, belli dönemler itibariyle yapılması zorunlu, kurumsal hedef ve faaliyetlerle doğrudan ilişkili olmayan ve bunlara katkı da sağlamayan ‘iş yükü’ olarak görülmeye başlanmıştır. Ancak, bu görüş ve yaklaşıma rağmen özveri ve (bir) gayretle kurumlarda iç kontrol sistemine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Daha sonra, bu çalışmaların üst yönetimin öncelikli konular listesinde kendine yer bulamaması ve yıllar geçmesine rağmen üst yönetimde halen “farkındalık” oluşturmaya yönelik çalışmalara devam ediliyor olması, iç kontrol sisteminin henüz canlanmadan solma riski ile karşı karşıya kalmasına neden olmuştur.

Aslında iç kontrol sisteminin anlaşılabilmesi ve adeta dokümanlara boğulması, kurumları bu dokümantasyon ve prosedürlerden ‘kurtarmayı’ amaçlayan ve ‘müşteri memnuniyeti’ni ön planda tutan ‘iç kontrol sistemi kurucuları’na da gün doğmasına yol açmıştır. Böylece kurumlar iç kontrol sistemi kurma risklerini bu ‘kurtarıcı’lara devrederek, risklerini etkin bir biçimde yönetmeye çalışmışlardır. Ancak, ‘günün sonunda’ iç kontrol kurucuları da herhangi bir kurumda kullanıma hazır ‘anahtar teslim’ bir iç kontrol sistemi kurmayı başaramamışlardır. Zira herhangi bir kurumda iç kontrol sisteminin kurulabilmesi ve işlerlik kazanabilmesi öncelikle buna ilişkin kurumsal bir ihtiyaç hissedilmesi, kurumun tüm çalışanları ve üst yönetimi tarafından sahiplenilmesi ve gereklerinin yerine getirilmesi ile mümkün olabilecektir. Elbette iç kontrol sisteminin kuruluş aşamasında dış kaynak kullanımı/danışmanlık hizmeti alımı doğal ve kabul edilebilir bir durumdur. Ancak, bu danışmanların kurum çalışanları adına veya onların yerine iç kontrol sistemini kurmalarını ve ‘tek tuşa basarak’ bu sistemin çalışmasını beklemek iç kontrolün yeterince anlaşılmadığının en somut kanıtı olsa gerektir. İç kontrol için olduğu kadar kurumsal risk yönetimi için de geçerli olan bu tür riskler iyi yönetilemezse, maalesef, risk yönetimini de iç kontrolün içinde bulunduğu tehlike beklemektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kurumsal risk yönetimine yönelik yayımlanan uluslararası rehber ve standartlar risk yönetimine ilişkin genel bir çerçeve ve temel prensipleri belirlemektedirler. Ülkelerden veya sektörlerden bağımsız olarak risk yönetimine ilişkin genelgeçer kuralların belirlenmesinin, risk yönetimi anlayışının sistematik olarak ortaya konulması bakımından önemli olduğu bir gerçektir. Ancak bu gerçek, genelgeçer kuralların ‘terzi işi’ (tailor made) yaklaşımla ülkenin ve/veya sektörün kendine has özelliklerini göz önünde bulundurarak ‘uygulanabilir’ bir modele dönüştürülmesi konusunun önemini azaltmamaktadır. Aksine, bahsedilen çerçevelerin içinin ülkenin ve sektörün gerçekleri ile doldurulması bu çerçevelerin uygulanabilirliğini de artıracaktır.

Özel sektör, kamu sektörü, kamu teşebbüsleri veya operasyonel, finansal ve güvenlik gibi farklı sektörlerde faaliyet gösteren, birbirinden farklı çeşitli karma yapıların varlığı dikkate alındığında katı bir biçimde standartlaştırılmış çerçevelerin bu yapıların tümüne nüfuz edebilmeleri ve kurumsal yönetim süreçlerine erişebilmeleri oldukça zor gözükmektedir. Aslında bu durum, sürekli değişen bir dünyada değişmez çözümler bulmaya çalışan tüm çaba ve girişimlerin karşılanması muhtemel bir sonuçtur.

Dolayısıyla ülke ve sektör koşullarını dikkate alarak, tanımlanması ve ölçülmesi pek de mümkün olmayan kavramlardan kaçınarak ve tüm süreçlerin risk yönetimi değil, önemli ve az sayıda risklerin etkin yönetimini esas alan bir modele ihtiyaç bulunmaktadır. Aksi halde, risk yönetiminin, iç kontrolün yaşadığına benzer bir risk ile karşı karşıya kalması kaçınılmaz olacaktır.

Bu bakımdan iç kontrol alanında yaşanan durumun risk yönetimi alanında da yaşanmaması için halen elimizde imkân bulunmaktadır. Bunun için öncelikli olarak risk yönetimine ilişkin yaygın kabul gören standart ve çerçevelerden yararlanılmakla birlikte bu çerçeve ve standartları olduğu gibi çevirip yayımlama kolaylığından kaçınarak, ülke ve sektör birikimlerinin yansıtıldığı bir risk yönetimi modeli tasarlanmalıdır. Yalnızca Türkiye’deki bankacılık sektörüne bakıldığında bile, son yıllarda oluşan bilgi birikimi ve tecrübenin en az söz konusu standart ve çerçeveler kadar değerli ve dikkate alınması gereken bir unsur olduğu görülecektir.

Öte yandan, kurumsal risk yönetimi, kurumun tümünde uygulanan sistematik bir süreçtir. Kurumsal risk yönetiminin etkinliğini bir kurumun veya işletmenin tüm faaliyetlerinin sistematik bir hale getirilmesini ifade eden kurumsallaşmadan bağımsız düşünmek mümkün değildir. Bu kapsamda, herhangi bir kurum veya işletme kurumsallaştığı ölçüde kurumsal risk yönetimi de kurumsallaşacaktır. Henüz kurumsallaşmanın erken aşamalarında bulunan bir kurum veya işletmede kurumsal risk yönetiminin tartışılıyor olması ise, “köy kahvesinde soğuk füzyon tartışma⁶”nın ötesinde bir anlam taşımayacaktır.

Kaynakça

- 1) ARENA, M., ARNABOLDI, M. ve AZZONE, G. (2010). The Organizational Dynamics of Enterprise Risk Management. *Accounting, Organizations and Society* 35, 659–675.
- 2) ASEERI, A. ve BAGAJEWICZ, M. J. (2004). New Measures and Procedures to Manage Financial Risk with Applications to the Planning of Gas Commercialization in Asia”. *Computers and Chemical Engineering*, 28(12), 2791–2821.
- 3) BECK, U. (2014). *Risk Toplumu-Başka Bir Modernliğe Doğru*. K. Özdoğan ve B. Doğan (çev.). İstanbul: İthaki Yayınları.
- 4) BORGHESI, A. ve GAUDENZI, B., (2013). *Risk Management: How to Assess, Transfer, and Communicate Critical Risks*. Springer, Milan, New York.
- 5) CASSAR, G., ve GERAKOS, J. (2013). “Does Risk Management Work?” Chicago Booth Research Paper No. 13-13. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1722250>.
- 6) FRASER, J. ve SIMKINS, B. (2010). *Enterprise Risk Management*. John Wiley and Sons.
- 7) FUREDİ, F. (2001). *Korku Kültürü*, Çev. Barış Yıldırım, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- 8) GORDON, L., LOEB, M ve TSENG, C.-Y. (2009). “Enterprise Risk Management and Firm Performance: A Contingency Perspective”. *Journal of Accounting and Public Policy* 28, 301–327.
- 9) HAMPTON, J. (2009). *Fundamentals of Enterprise Risk Management: How Top Companies Assess Risk, Manage Exposure, and Seize Opportunity*, AMACOM, Special Ed.
- 10) HILLSON D. A. ve MURRAY-WEBSTER R. (2005). *Understanding and Managing Risk Attitude*. Aldershot, UK: Gower
- 11) HILLSON, D. A. (2009). *Managing Risk in Projects*. Farnham, Surrey, UK, Gower.
- 12) HOPKIN, P. (2010). *Fundamentals of Risk Management: Understanding Evaluating and Implementing Effective Risk Management*, Kogan Page.
- 13) İDKK (İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU). (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara.
- 14) JAAFARI, A. (2001). “Management of Risks, Uncertainties and Opportunities on Projects: Time for a Fundamental Shift”. *International Journal of Project Management*, 19(2), 89–101.
- 15) KAHNEMAN, D. (2011). *Thinking Fast and Slow*. Farrar, Straus and Giroux.
- 16) KIRAL, H. (2014). “İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü”, H. Kiral, (Ed.), İç Denetim “Yönetime Değer Katmak” (317-332). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları No:1.
- 17) KNIGHT, F.H. (1921). *Risk, Uncertainty, and Profit*, Hart, Schaffner & Marx, Boston, MA.
- 18) MCGINN, K. (2009). Walking on eggshells. *Waste Age*, 1(February), 24. https://www.waste360.com/Waste_Safety/insurance-trends-enterprise-risk-management-200902, Erişim Tarihi: 15.08.2018
- 19) MEHR, R.I. ve HEDGES, B.A. (1963). *Risk Management in the Business Enterprise*, Irwin, Homewood, Illinois.
- 20) MERNA, T. ve FAISAL, F. A. (2008). *Corporate Risk Management*, 2nd Edition, John Wiley & Sons Ltd.
- 21) MIKES, A. (2009). “Risk management and calculative cultures”, *Management Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 18-40.
- 22) MIKES, A. (2011). “From counting risk to making risk count: boundary-work in risk management”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36 Nos 4/5, pp. 226-245.
- 23) MILLER, P., KURUNMAKI, L. ve O’LEARY, T. (2008). “Accounting, hybrids and the management of risk”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 Nos 7/8, pp. 942-967.
- 24) MURRAY-WEBSTER, R.ve HILLSON, D.A. (2008). *Managing Group Risk Attitude*, Gower, Aldershot, UK.
- 25) O’DONNELL, A. (2009). Regaining trust. *Insurance & Technology*, 1(January), 28.
- 26) PAAPE, L. ve SPEKLE, R. (2012). “The Adoption and Design of Enterprise Risk Management Practices: An Empirical Study”. *European Accounting Review*, 21, 533–564.
- 27) POWER, M. (2004). *The Risk Management of Everything: Rethinking the Politics of Uncertainty*, Demos, London.
- 28) POWER, M. (2007). *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford University Press, Oxford.

6) Bu ifade Sayın Gökhan Macit ile Karayolları Genel Müdürlüğü İç Denetim Birim Başkanı iken yapılan söyleşiden alıntıdır.

- 29) POWER, M. (2009). "The Risk Management of Nothing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34 Nos 6/7, pp. 849-855.
- 30) PRICE, T. (2008). Uncovering Unknown Risk. *Wall Street & Technology*, 1(December), 36.
- 31) SCHNEIER, B. (2008), "Does Risk Management Make Sense?" *Information Security Magazine*, https://www.schneier.com/blog/archives/2008/10/does_risk_manag.html, Erişim Tarihi: 18.07.2018
- 32) STAMATIS, D. H. (2014). *Introduction to Risk and Failures: Tools and Methodologies*, CRC Press.
- 33) SWEETING, P. (2011). *Financial Enterprise Risk Management*, Cambridge University Press.
- 34) TALEB, N. (2008). *Fooled by Randomness: The Hidden Role of Chance in Life and in the Markets*. New York, NY: Random House.
- 35) VAN DER STEDE, W. A. (2011). "Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections". *European Accounting Review*, 20 (4), 605-623.
- 36) VINNARI, E. ve SKÆRBÆK, P. (2014). "The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 3, 2014, pp. 489-526.
- 37) WILLIAMS, A. ve HEINS M.H. (1964). *Risk Management and Insurance*, McGrawHill, New York.

COSO KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ - RİSKİN STRATEJİ VE PERFORMANSLA UYUMLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEME ÇERÇEVESİNDE GETİRİLEN GÜNCELLEMELER*

(UPDATES ON THE REGULATORY FRAMEWORK RELATED TO HARMONIZATION OF COSO ENTERPRISE RISK MANAGEMENT INTEGRATING WITH STRATEGY AND PERFORMANCE)

Gencay KARAKAYA**

ÖZ

COSO'nun 2004 yılında yayınladığı KRY çerçevesine ek olarak, 2017 yılının Eylül ayında yayınladığı en güncel düzenleme; COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması başlığı ile yayınlanmıştır. Söz konusu rapor, KRY'ye ilişkin en güncel bilgileri ve düzenlemeleri içermesi nedeniyle tüm yönleri ve bileşenleri ile birlikte derinlemesine incelenmiştir. Konuya ilişkin Türkçe kaynakların yok denecek kadar az olması bu çalışmanın temel çıkış noktası olmuştur. Çalışmada bir kıyaslama

yapmaktan ziyade, yeni çerçeve ile ilgili temel bilgilerin aktarımına odaklanılmıştır. Bu anlamda KRY'ye ilişkin güncel bir uygulamanın irdelenmesi ve çalışmaya eklenmesi, literatüre de olumlu bir katkı sunmuştur.

Anahtar Kelimeler: COSO, Kurumsal Risk Yönetimi, Strateji, Performans

JEL Kodlaması: M4, M41, M42, G32

ABSTRACT

In addition to Enterprise Risk Management (ERM) framework published in 2004, COSO published the most recent regulation in September 2017; COSO Enterprise Risk Management—Aligning Risk with Strategy and Performance. The report is in-depth with all its aspects and components, as it contains the most current information and regulations on ERM. The fact that there are almost any Turkish sources on this subject has been the main starting point of this study. The study focused on explain of basic information about the new

framework rather than making a comparison. In this sense, a recent review of the current implementation of ERM and its inclusion in the study has also made a positive contribution to the literature.

Keywords: COSO, Enterprise Risk Management (ERM), Strategy, Performance

JEL Classification: M4, M41, M42, G32

*) Söz konusu çalışma, yazarın doktora tezinden türetilmiştir.

**) Araş. Gör., İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, gkarakaya@ticaret.edu.tr, Orcid:0000-0002-2662-6031, Yazı Gönderim Tarihi: 05.10.2018, Yazı Kabul Tarihi: 11.10.2018

1. GİRİŞ

1980'lerin ilk dönemlerinde ortaya çıkan muhasebe skandalları nedeniyle Hileli Finansal Raporlamalar Komisyonu (yaygın bilinen ismi ile Treadway Komisyonu) bugün halen aktif faaliyet gösteren COSO'yu kurdu (Karakaya, 2016: 9). Söz konusu kurum gerek iç kontrol gerekse de Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) konularında çeşitli düzenlemeler yayınlamış ve geniş kabullere ulaşmıştır.

COSO'nun 2004 yılında yayınlanan KRY düzenlemeleri, kurumların/işletmelerin risklerini yönetebilmeleri noktasında çok geniş kabullere ulaşmıştır. Bununla birlikte 2004 yılı düzenlemeleri, KRY konusunda, gelişen rekabet şartları içerisinde kurumların/işletmelerin risklerini yönetebilmeleri için başvurabilecekleri temel adreslerin başında gelmiştir. KRY hakkında yapılan tüm akademik ve pratik uygulamalarda mutlaka COSO düzenlemelerine başvurulmuştur. Bu durum; KRY adına çalışmalar yapan COSO'nun, 2017 yılında geliştirdiği anlayışın da temellerini oluşturmuştur. Bu anlayış; risk yönetim süreçlerini değerlendirirken, **strateji oluşturma** ve **sürdürülebilir performans** kavramlarının da dikkate alınmasına vurgu yapmaktadır. Bununla birlikte bu 3 kavramın bir arada düşünülmesi ve değerlendirilmesi hususu özellikle belirtilmiştir.

İlgili çalışma yeni getirilen değişiklikler hakkında en temel bilgileri sunma ve bundan sonra konu ile ilgili yapılacak çalışmalara destek olma maksadıyla kaleme alınmıştır. Kapsam noktasında; ilgili çerçeve dışına çıkılmamış, değişiklikler bizzat COSO'da yer alan ifadelerle aktarılmaya çalışılmıştır. Söz konusu düzenleme yeni olduğu için hakkında detaylı araştırmalar yapılabilmesi muhakkak zamanla gerçekleşecektir.

2. COSO KRY'DE YENİ BİR GÜNCELLEME NEDEN GEREKLİ?

Son dönemlerde değişen risk türleri, risklerin kapsamı ve kaynakları, risklere ilişkin geliştirilecek raporlamaları ve düzenlemeleri değer üretebilen mekanizmalar olmaktan uzaklaştırdı (COSO, 2017:1). Bu konuda temel karar vericiler olan yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler farkındalık oluşturabilmek adına çeşitli arayışlara başvurmak zorunda kaldılar. Çerç-

ve; kurumsal risk yönetimini günümüz iş dünyasının beklentileri, ekonomideki değişimler ve belirsizlikler, teknolojik gelişmeler ve örgüt içerisinde karar almayı destekleyebilecek tüm demografik değişkenleri de göz önüne alan bir yapıda geliştirilmesine yardımcı olmaktadır (Kurt ve Uysal, 2018: 22).

COSO 2017 KRY çerçevesi temelde, bütünleşik KRY'nin tesisi edilmesi için stratejik planlama süreçlerine ihtiyaç duyulduğunu vurgulamaktadır. Yeni düzenlemenin "performans" ve "bütüncül strateji" vurguları, işletmelerin hedeflerine ulaşma gayeleri ile günlük operasyonlar arasında ki ilişkiyi ortaya koymaktadır. (Pierce & Goldstein, 2018: 52).

Söz konusu ifade ile anlatılmaya çalışılan, Kurumsal Risk Yönetimi'ni günlük operasyonlara da entegre ederek ve kurum hedeflerini riske daha yakın bir şekilde ilişkilendirerek genel performansını artırabileceğidir (COSO, 2017: 5). COSO'nun 2017 KRY düzenlemesi, günlük operasyonel risklerin, nihai olarak stratejik hedefleri nasıl etkilediğini ve karşılıklı ilişkinin düzeyini açıkça belirtmektedir (Pierce & Goldstein, 57).

Yayınlanan yeni KRY çerçevesi tüm seviyelerdeki yönetim ve risk süreçleri için uygulanabilmektedir (COSO, 2017: 1). Bu yeni düzenleme ile bütüncül risk yönetimi uygulamalarının (risk yönetimi -strateji oluşturma -sürdürülebilir performans), kurumların/işletmelerin hızlı büyüme ve performanslarını artırmak üzere nasıl uygulanacağı noktasında katkılar sunmaktadır. Bununla birlikte 2017 düzenlemesinin geçmiş düzenlemelerden temel 10 farkı şu şekilde ifade edilebilir (COSO, 2017);

1. Yeni bir doküman yapısı ve sunumu,
2. Ana ve alt ilkeleri detaylı bir şekilde aktarma,
3. Düzenlemeye yeni grafiklerin dâhil edilmesi,
4. Bütüncül yaklaşıma odaklanma (risk yönetimi- strateji oluşturma- sürdürülebilir performans),
5. Temel çıktı olarak değer/katma değer kavramına vurgu yapma,
6. "Strateji" kavramı ile doğrudan ilişki kurma,
7. "Performans" kavramı ile doğrudan ilişki kurma,
8. İşletme kültürünün önemini vurgu yapma,
9. Karar aşamalarına odaklanma,
10. COSO İç kontrol sistemi ile bağlantı kurma.

COSO KRY 2017 düzenlemesinin, (gerek tanım gerekse bileşenler itibariyle) temel kaygısı, süreç sonunda bir değer oluşturmak ya da mevcut değeri artırmaktır. COSO'nun bundan önceki düzenlemeleri de bu anlamda bir değer üretmekten bahsederken, yeni düzenleme sürecin odak noktasında “değer” kavramını işlemiştir. Değer oluşturma süreci; misyon/vizyon ve temel değerler, stratejik gelişim, iş hedeflerinin geliştirilmesi, uygulama ve performans aşamalarının sonucudur. COSO 2017 KRY güncel çerçevesi kapsamında değerlendirildiğinde, 2014 sürümüne ilave olarak belirtilen ana katkının kurumsal yönetim, kültür ve strateji oluşturma noktalarında olduğu görülmektedir (Prewett & Terry, 2018: 16).

2014 ve 2017 sürümleri arasında ki temel farklılıkların en önemlileri, teknolojik gelişim/değişimlere verilen tepkiler ile tüm yönetim süreçlerinde risk yönetiminin artan rolünün daha iyi anlaşılması ve anlatılması yönündedir (Prewett & Terry: 17).

3. GÜNCELLENEN COSO KRY BİLEŞENLERİ VE BOYUTLARI

2014 COSO KRY düzenlemesi ile güncel düzenleme arasında ki en temel farklılıklar bileşenler ve alt boyutlar itibariyle gerçekleşmiştir. Yeni düzenlemede, bileşenlerin her birinin birbirleri ile olan sıkı ilişkilerini ifade etmek adına bir sarmal gösterimi tercih edilmiştir. Dolayısıyla bu tercih bir tesadüfe değil, sistematik bir ifade maksadıyla gerçekleşmiştir. CO-

SO'nun KRY 2017 düzenlemesinde yer verdiği ve anlatılmaya çalışılan ilişkinin tematik gösterimi ve açıklamaları şu şekildedir (COSO, 2017: 6);

Diyagramın üç şeridi (Strateji & Hedef Oluşturma, Performans, Gözden Geçirme & Düzeltme) kurum boyunca akan genel süreçleri temsil ettiği, diğer iki şeridin ise (Yönetişim & Kültür ve Bilgi, İletişim & Raporlama) kurumsal risk yönetiminin destekleyici unsurlarını temsil ettiği ifade edilmiştir (Burca, 2017).

Bu farklı yaklaşım, klasik KRY bileşenlerinden (COSO 2004/1 ve 2004/2) farklı unsurlar oluşmasına neden olmaktadır. Yenilenen COSO KRY çerçevesi kullanıcılara 5 ana bileşen ve 20 alt bileşen ile daha detaylı ve bütüncül bir KRY yapısı tesis etme imkânı sunmaktadır. Söz konusu ana bileşenler ve alt bileşenler, düzenlemede yer aldığı şekilde aktarılmıştır.

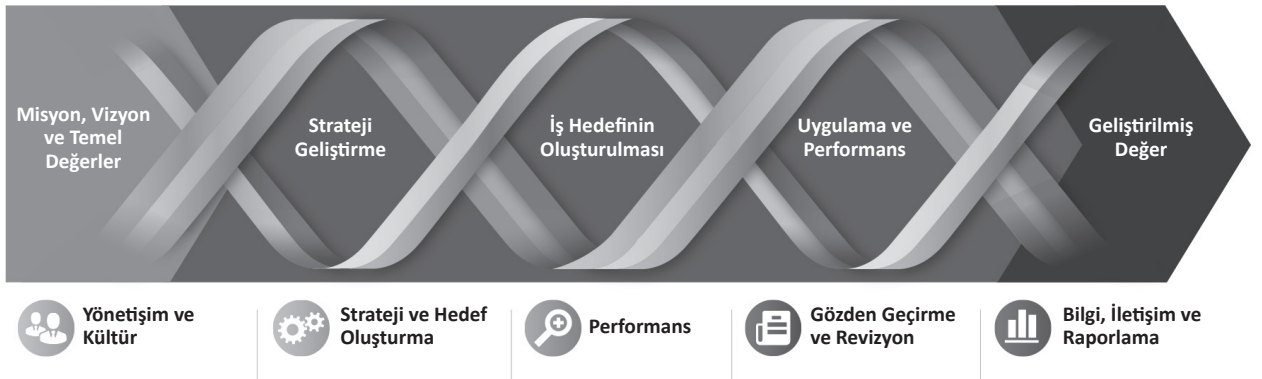
Detaylı olarak ifade edilecek olan **5 ana bileşen şu şekilde tasarlanmıştır** (COSO, 2017: 7);

- Yönetişim ve Kültür
- Strateji ve Hedef Belirleme
- Performans
- Gözden Geçirme ve Düzenleme
- Bilgi, İletişim ve Raporlama

3.1. Yönetişim ve Kültür (Governance and Culture)

Yönetişim ve kültür bileşeni, COSO KRY 2017 düzenlemesinin ilk bileşenidir. COSO'nun işlenecek ve hakkında açıklama yapılacak konulara ilişkin temel

Şekil 1. KRY Sarmalı



Kaynak: COSO Enterprise Risk Management - Aligning Risk with Strategy and Performance, (2017: 6)

prensibi; en temel unsur/bileşen ile başlayıp, nihai sonuca doğru kademe kademe açıklama yapma şeklindedir. Bu nedenle yeni KRY düzenlemesinin başlangıç noktasının yönetim ve kültür bileşeni olması tesadüfi değildir.

Yönetişim; kurumun/işletmenin kendine özgü yönetim anlayışının (yönetim tarzının) tesis edilmesini ifade etmektedir. Yönetişim yaklaşımında geniş bir aktörler yelpazesinin var olması kararlara katılımı, amaçlara ortak bir şekilde ulaşılmasını sağlamaktadır (Ayдын ve Durgun, 2017: 25).

Kamu idareleri için yapılabilecek diğer bir yönetim tanımı ise; “*Kamu politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında; sivil topluma, aktif vatandaşlığa, stratejik vizyona, etkileşime, katılımcılığa ve işbirliğine önem vermektedir.*” şeklinde ifade edilebilir (Ayhan ve Önder, 2017: 23).

Bu yönüyle yönetim (government) kavramı ile yönetim (governance) kavramı; kapsam, hedef ve uygulama yöntemleri bakımından farklılıklar göstermektedir. Yönetim kavramı ayrı ayrı bütünlük halinde, *yöneten* ve *yönetilen* taraflardan oluşuyorken; yönetim kavramı karşılıklı etkileşime bağlı olarak birlikte yönetme iradesinin kabul edilmesi ile gerçekleşmektedir.

COSO'nun yeni düzenlemesinde bu ifadeyi (yönetişim) tercih etmesi tesadüf değildir. Yönetim kavramına nazaran; daha güncel, daha katılımcı, daha şeffaf bir içeriğinin olması, güncelleme amaçlı yapılan yeni düzenlemede önemli bir etki oluşturmuştur.

Yine aynı bileşenin ikinci unsuru kültürdür. Kültür; etik değerler, istenen/beklenen davranışlar ve risk anlayışı ile doğrudan ilişkilidir (COSO, 2017:6). Bu kapsam gereğince, kurumda tüm bireyleri ve tüm birimleri ilgilendirmektedir. COSO KRY 2017 düzenlemesinin ifade ettiği; risk yönetimi- strateji oluşturma- sürdürülebilir performans sürecinin neticesinde elde edilmesi beklenen değer kavramının en temel girdilerinden birisi de kültürdür. Kurum içerisinde yerleşik davranışlar ve tutumların tümünü kapsayan kültür kavramı, karar alma, uygulama ve takip etme aşamalarının tamamında doğrudan belirleyici bir rol almaktadır. **Yönetişim ve kültür bileşeni, birbiri ile doğrudan ilişkili 5 alt bileşenden oluşmaktadır.** Bunlar;

- Yönetim kurulunun risk gözetimini uygulaması,
- Operasyonel yapının oluşturulması,
- İstenen/Arzu edilen kültür yapısının tanımlanması,
- Temel değerlere olan bağlılığı gösterme,
- Kabiliyetli Personeli kazanma, geliştirme ve elde tutma.

3.1.1. Yönetim Kurulunun Risk Gözetimini Uygulaması

Bir kurumun çalışma disiplinin oluşumunda esas belirleyici olan yönetim kurulu ile üst yöneticilerdir (Türedi ve Karakaya: 70). Kurumlarda/işletmelerde, risk yönetimine ilişkin temel sorumluluk ya yönetim kurulunun bütününde ya da yönetim kurulunca belirlenen bir üyededir. Bu nedenle KRY'ye ilişkin bütünlük anlayışın (risk yönetimi- strateji oluşturma- sürdürülebilir performans) temel sorumlusu bu kurul veya belirlenen üyesidir.

İşletme hedeflerine varabilmek adına etkin bir gözetim sistemi tesis etmek kaçınılmazdır. Söz konusu hedeflere ilişkin süreçlerin ne durumda olduğunun ve ne şekilde ilerlediğinin gözetim sorumluluğu yönetim kurullarına aittir. Bu sorumluluğu bizzat kendileri yerine getirebilecekleri gibi, işletme üst yöneticilerine de devredebilirler (Türedi, Karakaya: 72). Bu durumun temel sonucu olarak denebilir ki; kurumun/işletmenin hedeflerine ulaşılabilmesi için gerekli olan stratejilerin belirlenmesi ve gözetimi/izlenmesi, kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması ve yürütülmesi, yönetim kurulu ya da belirlenen üyenin sağlayacağı katkı ve destek ile mümkün olabilecektir (COSO, 2017: 10).

3.1.2. Operasyonel Yapının Oluşturulması

Kurumlar/işletmeler; stratejilerini uygulayarak hedeflerine ulaşabilmeleri için operasyonel yapılarını oluşturmak zorundadırlar (COSO, 2017: 10). KRY'ye ilişkin etkin bir yönetim ve kültür bileşenini tesis edebilmek için, süreçlerin nasıl işleyeceği, kimler tarafından yürütüleceği, sorumluluk ve yetki alanlarının ne olacağı gibi temel operasyonel konuların belirlenip, standart uygulamalar haline getirilmesi gerekmektedir. Gerek yönetim gerek kurum kültürünün

temel girdilerinden birisi de söz konusu operasyonel alışkanlıkların belirlenip uygulanmasıdır.

3.1.3. İstenen/Arzu Edilen Kültür Yapısının Tanımlanması

Kurumlarda/işletmelerde istenen/arzu edilen kültür yapısını oluşturan temel unsur, kurumun tüm birimlerinde var olan davranışlardır. Yani kurumun genelinde oluşturulacak davranışlar, neticede kurumun istenen/arzu edilen kültür yapısını oluşturacaktır (COSO, 2017: 10).

3.1.4. Temel Değerlere Olan Bağlılığı Gösterme

Yönetişim ve kültür bileşenin diğer alt bileşenlerinden birisi de temel değerlere olan bağlılığın gösterilmesi hususudur. Bu noktada ifade edilmek istenen, kurumlarda/işletmelerde KRY'nin bir girdisi, temel değerlerin varlığının tespit edilmesi ve bunun tüm ilgili birimlere ya da kişilere aktarılmasıdır (COSO, 2017: 10).

3.1.5. Kabiliyetli Personeli Kazanma, Geliştirme ve Elde Tutma

Kurumların/işletmelerin KRY odaklı değer üretme süreçlerinin en büyük girdilerinden birisi de insan kaynakları ya da beşeri sermayedir. İşletmelerde insan kaynaklarının artık maddi kaynaklar kadar önemli unsurlar olduğu gerçeği unutulmamalıdır (Türedi, Karakaya: 69). Her süreç ne kadar mükemmel tasarlanmış olursa olsun, uygulayıcıları ve kullanıcıları bireyler olacaktır. Bunun için etkin insan kaynakları politikaları belirlemek ve bunları uygulamak birinci derecede önem arz etmektedir (Türedi, Karakaya: 69).

Bu nedenle kurumlar/işletmeler; insan kaynakları politikalarını, kurumsal hedefleri ve stratejileri ile mutlaka bütünleşik ve uyumlu hale getirmelidir (COSO, 2017: 10). Gerek mevcut çalışanların eğitilmesi ve geliştirilmesi, gerekse de yeni istihdamların sağlanması konusunda ne kadar dikkatli ve güçlü olunursa, işletme hedeflerine ulaşma yolunda o kadar muktedir olacaktır (Türedi, Karakaya: 70).

3.2. Strateji ve Hedef Belirleme

KRY, strateji ve hedeflerin belirlenmesi; strateji planlama süreçlerinin temel noktalarıdır ve birlikte hareket ederler (COSO, 2017: 6). Kurumların/işletmelerin risk iştahları, stratejiler ile birlikte belirlenir. Çünkü risk iştahı seviyesinin belirlenmesi ve bu yönde politikaların belirlenmesi, stratejilerin belirlenmesi ile birlikte yapılır. Bu düzenlemeye özgü olan diğer bir nokta ise, iş ortamı/içeriği ile stratejilerin belirlenmesi arasında ki temel ilişki irdelenmiştir. **COSO 2014 güncellemesine ek olarak belirlenen alt bileşenler** ise şu şekildedir;

- İş ortamını/içeriğini analiz etme,
- Risk iştahının tanımlanması/belirlenmesi,
- Alternatif stratejileri değerlendirme,
- İş hedeflerini oluşturma.

3.2.1. İş Ortamını/İçeriğini Analiz Etme

COSO'nun 2017 düzenlemesinde "Business Context" olarak ifade ettiği şey esasında iş ortamıdır. Kurumlar/işletmeler; faaliyetlerin gerçekleştirildiği iş ortamının, stratejileri ve risk seviyeleri/iştahları ile ilgili olası etkilerini analiz eder (COSO, 2017: 10). İş ortamı kavramı bu yönüyle; kurumların/işletmelerin strateji ve hedefleri ile ilgili kararlarında güncellemelere, düzenlemelere ya da açıklamalara gidebileceği olası tüm faktörleri/etkileri kapsayan temel bir bağlamdan oluşmaktadır.

İş ortamı; tüm kurumların/işletmelerin içinde bulunduğu ve karşılıklı olarak etkilediği ve etkilendiği dinamik bir alanı ifade etmektedir. Rekabet şartlarının değişmesi, rakiplerin değişmesi, malların değişmesi, teknolojilerin değişmesi vb. birçok dinamik etken, iş ortamının temel bileşenleridir ve kurumların hedef ve stratejilerinde değişikliklere, güncellemelere ve açıklamalara neden olabilmektedir.

3.2.2. Risk İştahının Tanımlanması/Belirlenmesi

COSO KRY 2017 düzenlemesi risk iştahını tanımlarken/belirlerken; değer oluşturma, mevcut değeri koruma bağlamında değerlendirmektedir (COSO, 2017: 10). COSO 2014 düzenlemesinden farklı olarak, risk iştahına ilişkin temel ifadeler ve açıklamalar "değer" kavramı ile birlikte değerlendirilmiştir.

3.2.3. Alternatif Stratejileri Değerlendirme

Kurumlar/işletmeler, riskler üzerinde ki olası etkilerini de dikkate alarak alternatif stratejileri değerlendirmelidir (COSO,2017: 10). Bu noktada ki temel dayanak; iş ortamında ki güncel değişimlere bağlı olarak risklerin değişmesi ya da artması durumunda stratejilerin uygunluğunun değerlendirilmesidir. Alternatiflerin belirlenip uygulanması, değer oluşturma ya da mevcut değeri koruma anlamında önemli avantajlar sağlayacaktır.

3.2.4. İş Hedeflerini Oluşturma

Kurumlar/işletmeler; iş hedeflerine de katkı sunacak, destekleyici stratejileri oluştururken, çeşitli düzeyde ve türde riskleri değerlendirmelidir (COSO,2017: 10). İş ortamı ve iş hedefi birbiri ile ilgili fakat farklı kavramlardır. En büyük fark kapsam noktasındadır. İş ortamı, gerek kurum içi gerek kurum dışı kaynaklardan oluşabiliyorken, iş hedefleri kurumlara/işletmelere özgü daha mikro unsurlardır. Bu nedenle iş hedeflerinin oluşturulması sırasında risklerin stratejiler ile uyumlu şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.3. Performans

Kurumların/işletmelerin hedefleri ve stratejileri ile doğrudan ilgili olan riskler, tanımlanmak ve değerlendirilmek zorundadır. Bu nedenle riskler, -risk iştahı haritası kapsamında- şiddetleri ve dereceleri bakımından sınıflandırılmalıdır (COSO,2017: 6). **Performans ana bileşeni 5 farklı alt bileşenden oluşmaktadır.** Bunlar;

- Risklerin tanımlanması/belirlenmesi,
- Risk şiddetlerinin değerlendirilmesi,
- Risklerin önceliklendirilmesi/derecelendirilmesi,
- Risk tutumlarının/yanıtlarının uygulanması,
- Bütüncül ve geniş bir akış açısının geliştirilmesi

3.3.1. Risklerin Tanımlanması/Belirlenmesi

Risk tanımlama, risklerin belirlendiği aşamadır (Karakaya ve Karakaya: 300). Kurumlar/işletmeler; stratejik performansı ve işletme hedeflerini doğrudan etkileyebilecek riskleri tanımlamak zorundadır (COSO, 2017: 10). Bu tanımlama sayesinde elde edilecek risk

haritaları, hem risk iştahı belirleme süreçlerinde, hem iş ortamına ilişkin risk güncellemelerinde hem de iş hedeflerinde kullanılacak çok önemli bir risk veri tabanı elde edilmesini sağlayacaktır.

3.3.2. Risk Şiddetlerinin Değerlendirilmesi

Risklerin değerlendirilmesi; risklerin tanımlanması ve derecelendirilmesi arasında gerçekleşen bir süreçtir. Bu noktada temel dayanak yine kurumların risk iştahları ile doğrudan ilişkilidir. Riskleri derecelendirmeden önce değerlendirmek, kurumların/işletmelerin hedeflerine ve stratejik performanslarına ilişkin olası etkilerinin göz önüne koyulması maksatlıdır. Bu nedenle değişik değerlendirme teknikleri kullanmak mümkün olacaktır.

3.3.3. Risklerin Önceliklendirilmesi/ Derecelendirilmesi

Risklerin önceliklendirilmesi/derecelendirilmesi risklerin değerlendirilmesinden sonra gelen bir aşama olarak, risklerin etkilerinin önceliklendirilmesi amacıyla yapılmaktadır (Karakaya ve Karakaya: 301). Çeşitli derecelendirme teknikleri arasında en yaygın uygulanan yöntem, risklerin olasılıklarının ve olası etkilerinin değerlendirildiği yöntemdir. Bu anlamda sürecin temel iki girdisi; olasılık ve etkidir. Yapılacak değerlendirmeler sonucunda hem risk önceliklendirilmesi yapılacak hem de risk tutumları/yanıtlarına ilişkin ipuçları elde edilecektir (COSO, 2017: 10).

3.3.4. Risk Tutumlarının/Yanıtlarının Uygulanması

Bu aşamada, kurumlar/işletmeler risklere ilişkin verecekleri yanıtları tanımlar ve seçerler (COSO, 2017: 10). Risklere ilişkin verilecek cevaplar belirlenirken; risk iştahı, iş ortamı, iş hedefleri vb. temel unsurlar dikkate alınmalıdır.

3.3.5. Bütüncül ve Geniş Bir Akış Açısının Geliştirilmesi

Risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, derecelendirilmesi ve yanıtların oluşturulması süreçleri

sonucunda, risklere ilişkin olarak bütüncül bir bakış açısı geliştirilmiş olacaktır. KRY' ne ilişkin geliştirilecek bu bütüncül bakış açısının icracısı yönetim kurulumudur.

3.4. Gözden Geçirme ve Düzenleme

Kurumlar ilgili birimlerin performanslarını gözden geçirme suretiyle; kurumsal risk yönetiminin temel bileşenlerinin işleyişlerini ve değer oluşturma sürecine yapacakları katkıları değerlendirebilmektedir. Ve bu yolla meydana gelebilecek yapısal/büyük değişimlere intibak konusunda ne gibi güncellemelere ihtiyaç duyulacağı belirlenebilir (COSO, 2017: 6). **Gözden geçirme ve düzenleme ana bileşeni 3 farklı alt bileşenden oluşmaktadır;**

- Önemli/Yapısal değişiklikleri değerlendirme
- Risk ve Performansı gözden geçirme
- KRY ile ilgili gelişim/değişimleri takip etme

3.4.1. Önemli/Yapısal Değişiklikleri Değerlendirme

Söz konusu alt bileşenin vurgu yaptığı temel nokta; kurumların/işletmelerin stratejilerine ya da kurumsal amaçlarına etki edebilecek yapısal değişiklikleri tespit edip değerlendirmesi hususudur (COSO, 2017: 10).

3.4.2. Risk ve Performansı Gözden Geçirme

Söz konusu alt bileşenin vurgu yaptığı temel nokta; kurumların/işletmelerin performanslarının gözden geçirilerek mevcut ya da potansiyel risklerin tanımlanıp değerlendirilmesi hususudur (COSO, 2017: 10).

3.4.3. KRY İle İlgili Gelişim/Değişimleri Takip Etme

Klasik risk yönetiminin ihtiyaçları karşılayamaması ile birlikte ortaya çıkan KRY kavramı dinamik bir yapıya sahiptir. Bunun temel nedeni, giderek artan risk çeşitlerinin ve türlerinin varlığıdır. Bu nedenle gözden geçirme ve değerlendirme bileşenin en son alt bileşeni olan KRY ile ilgili değişimleri takip etme hususu büyük önem arz etmektedir. Risklerin yönetilmesi hususunda en temel ihtiyaç, güncel değişimlerin ve gelişmelerin takip edilmesidir (COSO, 2017: 10).

3. 5. Bilgi, İletişim ve Raporlama

Kurumlarda/işletmelerde katma değer oluşturma süreçlerinde kullanılacak bilgilerin elde edilmesi, iletilmesi, paylaşılması ve raporlanması için, etkin ve daimi bir KRY yapısı oluşturulmalıdır. Söz konusu bilginin kaynağı hem iç hem de dış kaynaklı olabilmektedir. Bununla birlikte elde edilen bilgi, kurum genelinde ilgili tüm birimlere iletilmelidir (COSO, 2017: 6). **Bilgi, İletişim ve Raporlama ana bileşeni 3 farklı alt bileşenden oluşmaktadır;**

- Bilgi Yönetim Sisteminin güçlendirilmesi
- Riske ilişkin bilginin iletilmesi/paylaşılması
- Risk, risk kültürü ve performans ile ilgili raporlama yapmak

3.5.1. Bilgi Yönetim Sisteminin Güçlendirilmesi

Kurumlar, KRY'nin desteklenmesi ve geliştirilmesi için; her bir birimin bilgi, teknoloji ve yönetim sistemlerini güçlendirmelidir (COSO, 2017: 10). Bu sa- yede güvenli bilginin elde edilmesi süreçlerinin tamamında, yeknesak uygulamaların icrası sağlanacak ve bu noktada ki teknolojik imkânlar da kullanılacaktır.

3.5.2. Riske İlişkin Bilginin İletilmesi/Paylaşılması

Bu alt bileşenin ifade etmeye çalıştığı temel husus; KRY yapısının desteklenmesi ve geliştirilmesi için, kurumların iletişim kanallarını tesis etmesi ve geliştirmesi gerektiği yönündedir (COSO, 2017: 10).

3.5.3. Risk, Risk Kültürü ve Performans İle İlgili Raporlama Yapmak

Yalnız bilgini elde edilmesi değil, gerekli tüm birimlere ve farklı seviyelerde raporlanması gerektiği hususu bu alt bileşenin ifade ettiği temel husustur (COSO, 2017: 10).

4. SONUÇ

COSO, gerek iç kontrol gerekse KRY süreçlerine ilişkin yayınladığı raporlar ile belirtilen konulara ilişkin başvuru kaynakların başında gelmektedir. KRY ile ilgili sistematik ve en güncel bilgilerin yayınladığı son güncelleme ise (2017) COSO Kurumsal Risk Yö-

netimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması olmuştur. Söz konusu çalışma ile 2014 yılı KRY düzenlemelerine ek olarak “strateji ve performans” odaklı bir değer oluşturma sürecinin ön izlemesini ilgililere duyurmuştur.

KRY'nin bütüncül ve çok taraflı risk yönetimi anlayışı ile son derece uyumlu olan düzenleme, Türk muhasebe literatüründe henüz detaylı şekilde incelemeye başlanmamıştır. Bu sayede ilgili çalışmanın bu noktada ufak da olsa bir açığı kapatması arzu edilmektedir.

KRY'nin mevcut boyutlarını ve bileşenlerini de dikkate alarak, farklı ve ihtiyaca uygun bir kompozisyonun oluşturulması gayesinin açıkça görüldüğü bu çalışmada; yöneticilere, karar vericilere ve uygulayıcılara yön gösteren çok önemli noktalar yer almaktadır. İlgili çerçeve; kurumlarda ya da işletmelerde KRY'ye ilişkin güncel, analitik, sistematik ve ihtiyaca uygun süreçlerin tesisini daha da mümkün hale getirmektedir.

“Değer” oluşturma kaygısının daha net olarak ifade edildiği bu düzenleme ile birlikte, risk yönetimi, stratejik yönetim ve performans yönetimi kavramlarının birbirleri olan ilişkileri açıkça ortaya koyulmuştur. Risk yönetiminin tesisi sırasında, kurumun stratejileri ve sürdürülebilir performansı odak noktasına alan bir yaklaşımın katma değer oluşturulacağı ifade edilmiştir.

Bir araştırma türü olarak, COSO 2017 düzenlemesine ilişkin yapılan ilk çalışmalardan olan bu makalede, düzenlemenin özüne sadık kalınmaya çalışılmış, bilgilere kişisel yorumlar ve görüşler dâhil edilmemeye çalışılmıştır. Bu vesile ile güncel düzenlemeye ilişkin yapılacak çalışmalara destek olması ve temel bir bakış açısı sunması beklenmektedir.

Kaynakça

- 1) AYDIN, A. H., & DURGUN, S. (2017, May). Yeni Bir Yönetim Anlayışı Olarak Yönetişimin Gelişmesinde Bilgi Edinme Hakkının Önemi. In 1st Eurasian Conference on Language and Social Sciences (p. 25).
- 2) AYHAN, E., & ÖNDER, M. (2017). Yeni Kamu Hizmeti Yaklaşımı: Yönetişime Açılan Bir Kapı, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 3(2).
- 3) BURCA, N. (2017), Yenilenen COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi, <https://nazifburca.com/2017.09.20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>
- 4) COSO, (2017), Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance, Executive Summary, Eylül
- 5) COSO, (2004/1). Enterprise Risk Management-Integrated Framework Executive Summary Framework. Eylül.
- 6) COSO, (2004/2), Enterprise Risk Management – Integrated Framework , Application Techniques, Eylül
- 7) KARAKAYA, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. Vergi Sorunları Dergisi, 330, 159-172
- 8) KARAKAYA, E., & KARAKAYA, G. (2017), Developing a Risk Management Framework and Risk Assessment for Non-profit Organizations: A Case Study, In Risk Management, Strategic Thinking and Leadership in the Financial Services Industry (pp. 297-308). Springer International Publishing.
- 9) KURT, G. ve UYSAL, T. U. (2018), COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler. *Muhasebe ve Denetim Bakış- Accounting & Auditing Review*, 18(54), 19-34
- 10) PIERCE, E. M., & GOLDSTEIN, J. (2018). ERM And Strategic Planning: A Change In Paradigm. *International Journal Of Disclosure And Governance*, 15(1), 51-59
- 11) PREWETT, K., & Terry, A. (2018). COSO's Updated Enterprise Risk Management Framework—A Quest For Depth And Clarity, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(3), 16-23
- 12) TÜREDİ, H., & KARAKAYA, G. (2015), COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 52(602).

İTİBAR RİSKİ VE ETİK

(REPUTATIONAL RISK AND ETHICS)

Bülent BALKAN *

ÖZ

Kurumların bilançoda görünmemekle birlikte en önemli değerleri itibarlarıdır. Bu nedenle itibarlarını zedeleyecek riskleri belirlemek ve yönetmek kurumların stratejik olarak ön en önemli işleri arasındadır. İyi bir itibar paydaşların kurumu tercih etmesine neden olan önemli etkenler arasına girmiş olup, kurumun itibarı ile iş sonuçları arasında olumlu ilişki olduğu bulunmuştur. Bu anlamda itibar kurum için stratejik bir kaynak olarak tanımlanabilir. Etik uygulamalar kurumlarda risk yönetiminin en önemli unsurlarından birini oluşturur. Etik uygulamalar yalnızca güçlü bir kamu imajı, iyi bir halkla ilişkiler, sağlayıp kurumun imajını iyileştirmekle kalmazlar ayrıca çıkabilecek sorunların teşhisi, suistimalin engellenmesi kurumsal itibarın korunması, yasal cezaların en aza indirilmesi gibi çok önemli faydalar sağlarlar.

ABSTRACT

The most important value of institutions is their reputation notwithstanding that reputation is an invisible item from the point of balance sheet. Therefore, detection and management of risks, which have a potential for bringing institutions into discredit, are strategically among the most important operations of institutions. Being ranked among the important factors, which lead stakeholders to make their choice in favor of an institution, of a good reputation, a positive correlation between corporate reputation and business results has been discovered. In this sense, the term 'reputation' can be defined as a strategical resource for an institution. Ethical practises constitute one of the most important factors of risk management in institutions. Ethical practises not only improve corporate image before public opinion by way of good public relations, but also provide vital benefits such as detection of potential prob-

Bu çalışmada, itibarın güçlendirilerek itibar riskinin daha iyi yönetilmesine katkıda bulunacak etik uygulamaların üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda kurumlarda etkili bir kurumsal etik uygulaması için uyulması gereken etik programının unsurlarına değinilmiş ve itibarı güçlendirmek, itibar riskini azaltmak için yapılması gereken başlıca etik uygulamalar konusunda uygulama deneyimimizden kaynaklanan önerilerimiz ile çalışma tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Risk Yönetimi, İtibar Riski, İtibar Yönetimi, İş Etiği, Etik Yönetimi

JEL Kodlaması: G10, G32, M14

lems, prevention of fraud, protection of corporate reputation, minimization of penalties. This paper dwells upon ethical practises, which would contribute to better management of reputational risk by strengthening reputation. The factors of an ethics program, which should be complied with, have been addressed in the paper for a effective corporate ethics practice in institutions and the paper has been completed with our recommendations based on our own work experience with regard to major ethics practises needing to be performed in order to strengthen reputation and mitigate reputational risk.

Keywords: Risk Management, Reputational Risk, Reputation Management, Business Ethics, Ethics Management.

JEL Classification: G10, G32, M14

*) Dr. Bankacı, Hukukçu, Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi, İstanbul, bulentbalkan@bkare.com.tr, Orcid:0000-0002-6859-5595, Yazı Gönderim Tarihi: 04.12.2018, Yazı Kabul Tarihi: 07.12.2018

1. GİRİŞ

Son yıllarda paydaşlar kurumların iş ve finansal sonuçları yanında topluma, çevreye, çalışanlara nasıl davrandığına daha çok ilgi göstermektedir. Bu artan ilgi paydaşlarının güvenini arttırarak rekabet avantajı sağlamak isteyen kurumların kurumsal itibara ve itibar riskinin yönetilmesine olan ilgisini de arttırmış ve 'itibar riski yönetimi'ni iyi yönetimin önemli koşullarından biri haline getirmiştir.

Bir kurumun etik ilkelerinin temelinde o kurumun değerleri yatar. Kurumun değerlerini belirlemiş olması, onlardan çıkartılan ilkelerin belirlenmiş olması, onlara uyulması ve davranışların temeline oturtulması, bu değer ve ilkeler çerçevesinde kurumun toplum ve çevreye karşı sorumluluklarını yerine getirmesi, kurumun itibarının temelini oluşturan önemli bir bileşendir.

Bu çalışmanın amacı itibar riskinin önemini ortaya koyarak kurumların etik yönetimi ile itibar riskini nasıl azaltabilecekleri veya bunu nasıl artı bir değer olarak kullanabilecekleri konusunu incelemektir. Kurumlar güçlenebilmek için artık etik değerlere uyumu finansal sonuçlar kadar dikkate almak zorundadırlar.

Çalışmamızda, itibar ve itibar riski ile itibar riskinin yönetilmesi konusu ele alınmış daha sonra kurumsal etik yönetimi ile itibar riski ilişkisi incelenmiş son olarak iyi bir etik programın kapsamı gereken unsurlar üzerinde durulmuştur. Ele alınan konularla ilgili literatür taraması yapılmış, konuyla ilgili yayınlanmış kitaplar, makaleler raporlar, yayınlanmamış tezler ile güvenilir kaynaklar gözden geçirilmiş, elde edilen verilerin niteliksel analizi yapılmıştır. Çalışma 'itibar'ı güçlendirmek, itibar riskini azaltmak için yapılması gereken başlıca etik uygulamalar konusunda geliştirilen öneriler ile tamamlanmıştır.

2. İTİBAR KAVRAMI

2.1. İtibar Kavramı

İtibar saygı görme, değerli, güvenilir olma durumu, saygınlık, prestij anlamlarına gelmektedir (TDK Türkçe Sözlük, 1998). Carmali ve Tishler (Carmeli & Tishler, 2005) kurumsal itibarın, inanırlık, güvenilirlik, sorumluluk ve doğruluk gibi temel ilke ve değerlerden hareketle oluştuğuna işaret etmektedir.

İtibar, imaj ve kimlik birbiri ile ilişkili ve yakın kavramlar olmakla birlikte aralarında farklar mevcuttur. Kurumsal kimlik daha çok iç paydaşlara yönelik bir kavramdır. Kurumsal imaj daha çok dış paydaşların algıları ile ilgilenir. Kurumsal itibar ise daha bütünlendirici bir bakış açısına sahip olmayı gerektirir. (Dutton & Dukerich, 1991). Kimlik ise bir işletmenin en temel sürekli var olan ve farklılaştırma yaratan özelliği olarak tanımlanmaktadır. Bir de logo, marka, reklam ve benzeri araçların kullanılmasıyla kurumlar kendi arzuladıkları bir kimlik yaratmaya çalışırlar. İtibar; kimlik, imaj ve arzulanan kimlik arasındaki dengeden oluşur. Bu dengenin sağlanmasında yararlanan argümanlar da itibar yönetiminin unsurlarını oluşturur (Yener & Ergun, 2014).

Kadıbeşegil (Kadıbeşegil, 2013) kurumsal itibarı "bir şirketin yarattığı güvenin toplam pazar değeri içindeki katkı payıdır, şirketin elle tutulamayan değerlerinin taşıyıcısıdır, toplum tarafından beğenilen, takdir edilen bir şirket olmanın karşılığıdır" şeklinde tanımlamaktadır.

Günümüzde kurumsal itibar bir işletmenin diğerlerine tercih edilmesinde temel unsurlardan birisi haline gelmiştir. Artık satın alma kararları ticari kaygıların yanında etik, sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk gibi ticari olmayan kaygılara dayanmaktadır. İyi bir kurumsal itibara sahip olan kuruluşlar krizleri daha rahat atlatabilmektedirler. İyi bir kurumsal itibara sahip olmak, kurum için önemli bir stratejik kaynaktır (Tucker & Melewar, 2005).

2.2. İyi Bir Kurumsal İtibarın Getirileri

Araştırmalar ve çeşitli çalışmalar kurumsal itibar ile iş sonuçları ve finansal performans arasında olumlu ilişkiye işaret etmekte, itibarın kuruma değer kattığını göstermektedir. Aşağıda belirtilecek araştırma sonuçlarına göre; itibarı yüksek firmalar kredibilitelerinin daha yüksek olmasına bağlı olarak, daha iyi fiyat belirleme imkânına sahip olmakta, yatırımcılar için çekim odağı olmakta, krizlerle daha kolay başa çıkabilmekte, hata yaptıklarında paydaşlarınca daha kolay affedilmekte ve nitelikli insanları kuruma çekme imkânları da artmaktadır.

İyi bir kurumsal itibar ile firma değeri arasında pozitif ilişkiyi kanıtlayan birçok çalışma mevcuttur. (Wil-

liams, Shnake, & Fredenberger, 2005). İyi bir itibar; müşterilerin ürün tercihlerini, çalışanların kariyer konusundaki kararlarını ve yatırımcıların da yatırım kararlarını etkilemekte, kuruluşun ürünleri, stratejileri hakkında topluma bir mesaj göndermekte ve rakip firmalara karşı avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle iyi bir itibar ilave bir kazanç yaratabilmektedir. (Fomburn & Shanley, 1990) İtibarı yüksek olan şirketlerin, finansal performanslarının da yüksek olduğu, ekonomik artı değer ve kazanç oranları ile fiyatı ve on yıllık karları dikkate alınarak yapılan ölçümlerle kanıtlanmıştır. (Nakra, 2001) İtibar ve performans ilişkisini çift yönlü olarak ileri süren görüşler de vardır. Buna göre, kurumun finansal performansı kurumun itibarını etkilerken, aynı zamanda kurumun itibarı da kurumun finansal performansını etkileyebilmektedir. (McGuire, Shweneeweis, & Branch, 1990) Boyd, Carroll ve Dess'in çalışmalarında da (Boyd, Carroll, & Dess, 1996) güçlü kurumsal itibarın müşterilere ürün kalitesi hakkında bir işaret verdiği, bunun da yüksek satışlar sağladığı -sinyal teorisi görüşüne dayanarak yaptıkları çalışmalarda- güçlü itibarla satış getirisi arasında olumlu ilişki bulunduğu tespit edilmiştir. Türkiye'de de borsa şirketleri üzerinde kurumsal itibarın firma hisse senedi fiyatını etkileyip etkilemediğini ölçmeye yönelik yapılan bir araştırmada, itibarı yüksek olan firmaların oluşturduğu portföyün getirisinin piyasanın getirisinden yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Kandil Göker, Arar, & Uysal, 2017).

Kurumsal itibarın örgüte katkılarını finansal, operasyonel ve stratejik olarak üç başlıkta incelemek mümkündür. Bu katkılar kurumsal itibarın "finansal değeri", "operasyonel değeri" ve "stratejik değeri" olarak adlandırılmaktadır. (Smaiziene, 2008). **Kurumsal itibarın finansal değeri**; iyi itibarın yüksek kar elde etme ve karı koruma, ürün ve hizmetler için daha yüksek fiyat isteyebilme imkânı sağlayarak kuruluşun finansal performansını yükseltmesi, finansal sonuçlarının iyileşmesi ve özellikle kriz dönemlerinde zarardan korunması olarak ifade edilebilir.

Kurumsal itibarın operasyonel değeri; müşteriler, çalışanlar, yatırımcılar, mal ve hizmet sağlayıcılar açısından ele alınmaktadır.

- Müşteri temelli faydalar; yeni müşterileri çekmesi, ürün kalitesi konusundaki tereddütleri gidermesi, ürün ve hizmette müşterinin risk algısını azaltma-

şı, müşterilerin ürün konusunda kendini güvende hissetmesi, müşteri bağlılığını artırması, ürün ve hizmetler için ek psikolojik değer yaratması ve benzer ürün ve hizmetler arasında seçim yapmayı kolaylaştırması hususları kurumsal itibarın operasyonel değerleri olarak sayılabilir.

- Çalışan temelli faydalar; nitelikli işgücünü çekmesi, iyi çalışanları kurumda tutması, yüksek çalışan bağlılığı, çalışan tatminini artırması, çalışanlar açısından belirsizlikleri azaltması, çalışanların yaratıcılığını geliştirmesi, çalışanların kurum adına gösterdikleri çabaları artırması olarak sayılabilir.
- Yatırımcı temelli faydalar; yeni yatırımcıları çekmesi, yatırımcılar ile iyi ilişkiler kurulmasını sağlaması, kurumun daha az riskli algılanması olarak sayılabilir.
- Mal ve hizmet sağlayıcı temelli faydalar; en iyi mal ve hizmet sağlayıcılara ulaşmayı sağlaması, yeni iş ortakları sağlaması, mal ve hizmet sağlayıcıları, dağıtıcı ve diğer paydaşlarla ilişkileri güçlendirmesi, satış kanallarında pazarlık gücünü artırması olarak sayılabilir.

Kurumsal itibarın stratejik değeri ise; kuruluşun büyüme ve gelişme hedeflerini yakalamak için daha esnek ve geniş yelpazeli stratejiler üretilebilmesine imkan tanınmasıdır.

Konuyla ilgili olarak, Türkiye Etik Değerler Merkezi TEDMER'in 2005 yılında gerçekleştirdiği "Türk işgücünün iş etiğine yaklaşımı" araştırmasına göre (Tedmer Türk İşgücünün İş Etiğine Yaklaşımı Araştırma Raporu GFK Türkiye, 2006); görüşülen kişilerin %87'si ürünleri aynı fiyatta olursa iş ahlakı/ etiği olan bir firmanın ürünlerini satın almayı tercih edeceklerini söylemişlerdir. % 81 de maaşları aynı olursa iş ahlakı/ etiği olan bir firmada çalışmayı tercih edeceklerini belirtmiştir. Katılımcıların % de 76'sı iş ahlakı/etiği olan firmaların ürünleri daha kalitelidir görüşündedir. Yine aynı çalışmada bir firmanın etik sayılabilmesi için "çalma, hırsızlık veya sahtekârlık/ dolandırıcılık yapmaması", "çalışanlara değer vermesi", "ödeme yükümlülüklerini zamanında yapması" "rüşvet, gayri resmi komisyon (bahşiş), uygunsuz hediye vermeme-si-almaması", "müşterilerine değer vermesi" önemli özellikler olarak gösterilmiştir. Paydaş ilişkileri ve uyum konusu ile ilgili olarak firmanın "çalışanlarına değer vermesi", "çalışanlara, müşterilere, tedarikçilere

verdiği sözleri ve taahhütleri tutması” ve “kayıtların ve raporların doğruluğu göstermesi ve yasalara uygun olması” temel özellikler olarak belirtilmektedir.

3. İTİBAR RİSKİ

3.1. İtibar Riski

İtibar riskini, kurumun yasal düzenlemelere ve mevzuata uygun davranmaması nedeniyle veya paydaşlarının (müşteriler, çalışanlar, pay sahipleri, düzenleyici ve denetleyici otoriteler, rakipler, toplum gibi) kurum hakkındaki olumsuz fikirlere sebebiyet vermesi dolaşısıyla kuruma olan güvenin azalması ya da kurum itibarının zedelenmesi sonucu kurumun zararlar karşılığı olarak tanımlayabiliriz.

Risk (riziko) kelime anlamı olarak zarara uğrama tehlikesi olarak tanımlanmaktadır. (TDK Türkçe Sözlük, 1998). Kelimenin kökeni Latince “riscum” sözcüğüdür. Yedinci yüzyılda Almanya’da kullanılmaya başlanan bu kelime, insanın kusur ve sorumluluğu dışında gerçekleşen fırtına, sel, salgın hastalık benzeri felaketleri anlatmakta idi (Çakır, 2012). The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO) nın tanımına göre risk “bir olayın meydana gelme ve kurumun hedeflerine ulaşma başarısını kötü etkileme olasılığı”dır. Risk rastlantısal bir olayın oluşma olasılığı olup, gerçekleştiğinde kurumun hedeflerine ulaşmasını olumsuz olarak etkiler.

Stratejik riskin içinde yer alan itibar riski, kurumların iş uygulamaları hakkındaki potansiyel “olumsuz –negatif ün” olarak da tanımlanmaktadır (Özaslan & Özşahin Koç, 2016). İtibar riski geleneksel riske göre daha yıkıcı olabilir ve kurumun kaybettiği itibarı tekrar kazanabilmesi uzun yıllar alabilir. Maddi olmayan duran varlıkların öneminin artması, iletişimdeki değişim ve hızlanma nedeni ile bilgiye ulaşımın hızlanması ve bilginin yaygınlaşması, karmaşık tedarik zincirleri nedeni ile dış kaynak kullanımı üçüncü taraflardan kaynaklanan itibar riskini arttırması, şirketlerden olan kamusal beklentinin değişmesi, aktif ve gelişmiş örgütlerin artık karar süreçlerinde daha etkin olması bunun başlıca nedenleridir (Özaslan & Özşahin Koç, 2016).

Honey itibar riskini üç ana nedene dayandırmaktadır. Kültürel nedenler, yönetsel nedenler, dışsal nedenler.

Kültürel nedenler içinde yasal düzenlemelerden kaynaklanan nedenler ve etik kurallardan kaynaklanan nedenler yer alır. Bunlar kaçınılması gereken risklerdir. Yönetsel nedenler; üst yönetimin kararları sonucunda oluşan idari nedenler ve orta düzey yönetimin işlevsel faaliyetleri sonucunda oluşan işlemlerden kaynaklanan nedenler olarak ikiye ayrılırlar ve bunlar yönetilebilir risklerdir. Dışsal nedenler şirketlerden-ortaklıklardan kaynaklanan nedenler ve çevresel kaynaklı riskler olarak ikiye ayrılırlar ve azaltılabilecek risklerdir (Honey, 2009).

İtibar riskinin en büyük nedenlerinden biri finansal performansın kötü olmasıdır. Diğer önemli bir unsur ise kurumun etik olmayan uygulamalara yer vermesi, yasal düzenleme ve mevzuata aykırılık nedeni ile denetleyici ve düzenleyici otorite veya mahkemelerce cezalarla karşılaşması veya davalara taraf olması gösterilebilir. Kanımızca, etik kodlara uyulmamasından kaynaklanan itibar riski, yasal kurallara uyulmamasından kaynaklanan mevzuat uyum riski ile birlikte, kurum kültürünü oluşturan etik kod, değerler gibi düzenlemelerle ve uyum prosedürleri oluşturmakla kaçınılabilecek risklerdir.

Öztin Akgüç (Akgüç, 2007), kurumların maddi değerler dışında bilançolarına yansımayan itibar değerleri olduğu gibi buna karşıt itibar riskleri olduğuna işaret etmektedir. Akgüç itibar riskini oluşturan unsurların; finansal performansın başarılı gözükmemesi ya da mali sonuçların makyajlandığının anlaşılması, kurum sahipleri veya üst düzey yöneticileri hakkında kuşku, hizmet kalitesinin düşüklüğü, zayıf sosyal sorumluluk anlayışı, etik kurallara uymama, yasal olmayan işlemler nedeni ile açılan davalar, idari ve adli suç dosyalarının kabarıklığı olduğuna işaret etmektedir.

3.2. İtibar Riskinin Yönetilmesi

Yukarıda açıklandığı üzere kurumların bilançoda görünmeyen ancak en büyük öneme sahip değerleri itibarlarıdır. O nedenle itibar riskini yönetmek kurumların en önemli öncelikleri arasında olmalıdır. İtibar riski finansal başarısızlıktan kaynaklanacağı gibi kurumun yasal, etik ilkelere uymaması, içinde bulunduğu topluma sosyal sorumluluklarını yerine getirmemesi nedeni ile kuruma olan güvenin azalmasından

da kaynaklanabilir. Bu nedenle kurumun itibarının zayıflaması sonucu kurum riske maruz kalabilir.

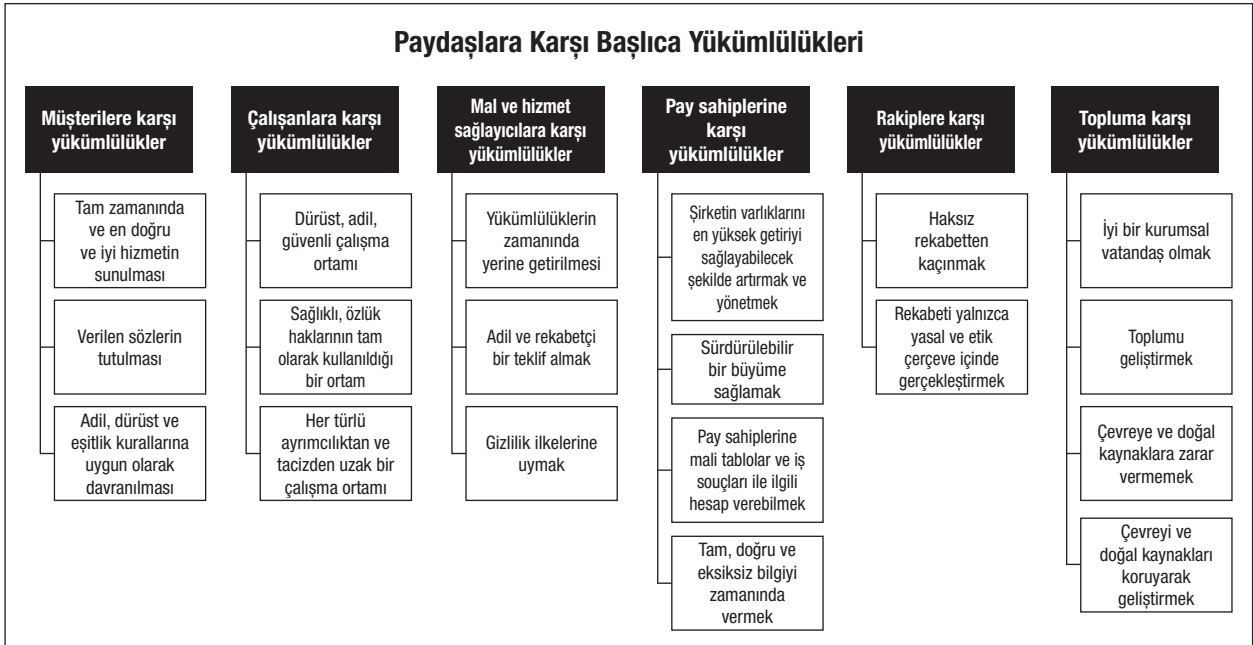
Riskin yönetilmesi, risklerin teşhis edilmesine, analize, değerlemesine, kurumun uyum sağlayabileceği risk kırılabilirliği derecesinin belirlenmesine ve kuruma dava açılmasını, itibar kaybını veya zararları önlemek için gerekli olan adımların atılmasına ilişkin politikaların ve prosedürlerin uygulanmasını kapsar. Risk yönetiminin temel amacı uygun varsayımlar ve parametreler içinde maruz kalınacak riskleri belirleyerek, riske göre düzeltilmiş getiri ve karı en üst düzeye çıkarmaktır. Bunu sağlamak için zarara uğrama olasılıkları azaltılarak, çeşitli risklere karşı koruma sağlanmalı varlıklar ve fonlar belirli bir risk düzeyinde karı çoklayacak biçimde idare edilmeli, yönetmelik yönerge ve yükümlülükler uymalıdır. Kurumlar bu amaçla ulaşabilmek için maruz kalacakları riski ölçmede güvenilir ve bütünlük içinde uygulanabilir faaliyet alanlarına uygun risk ölçüm sistemlerine ve modellerine sahip olmalı, ayrıca riskten korunma ve kaçınma tekniklerini de kullanmalıdırlar (AKGÜÇ, 2007).

Risk yönetimi en az iki yönden irdelenebilir; kaynakların yönetimi ve paydaşların yönetimi. Kaynakların yönetimi; kurumsal yönetim (örneğin, çeşitlendirme, yatırımların yönetilmesi, yeni ürünlerin üretimi, ku-

rumun faaliyetini yürüttüğü gibi dışsal siyasi/hukuki/sosyal ortam ile olan ilişkileri) idari sistemler (borç yönetimi), teknoloji (bilişim sistemleri) veya insan kaynakları (kalifiye personel kaybı) gibi konuları kapsar. Paydaşların yönetimi; paydaş ilişkileri hakkında alınan kararları kapsar ve müşterilerin, tedarikçilerin, iş görenlerin, etkilenen toplumsal sınıfların ve bir kuruluşun faaliyetinde çıkarı bulunan diğer bireylerin mutluluğu ve menfaatleri ile ilgilidir (Francis & Armstrong, 2003).

Kurumların başarılı olmasında paydaşların güvenini sağlaması çok önemli bir etkidir ve rekabet açısından büyük fırsat yaratır. Bu güvenin oluşturulmasında kurumun, pay sahiplerinden, çalışanlardan müşterilere, topluma, mal ve hizmet sağlayıcılara kamu otoritelerine hatta rakiplerine karşı tüm paydaşlarına karşı yükümlülüklerini ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi temel unsurdur. Bu süreçle ilgili olarak öncelikle kurumun paydaşlarını belirlemesi gerekir. Bu her kurum için değişmekle birlikte başlıca paydaşlar; pay sahipleri, müşteriler, çalışanlar, mal ve hizmet sağlayıcılar, toplum ve hatta rakipler olarak sayılabilir. Her bir paydaş grubuna karşı bir kurumun yerine getirmesi gereken başlıca yükümlülükler aşağıda tablolaştırılmıştır.

Şekil 1. Kurumların Paydaşlara Karşı Başlıca Yükümlülükleri



Kaynak: Yazar tarafından saha çalışmalarında hazırladığı etik kodlarda kullandığı yükümlülük taahhütlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bir kurumun paydaşlarına karşı ekonomik ve mali sorumlulukları dışında sosyal, kültürel ve çevrenin korunmasına ilişkin yükümlülükleri de o kurumun sosyal sorumlulukları olarak tanımlanabilir. Paydaş ilişkilerine yatırım yapmak olumlu bir risk yönetimi stratejisidir. Etik ilkelere ve değerlere bağlı kalmak ve bu ilkeler ışığında kararları almak kurumlara ve paydaşlarına kazandırır. Paydaş ilişkileri yönetimi firmaların rekabette önemli yer tutan görünmeyen değerlerini artırmak yolu ile müşterilerin ve mal ve hizmet sağlayıcıların sadakatini artırır, kurumsal itibarı güçlendirir ve çalışan devir oranını azaltmak yolu ile firmalara finansal getirilerini artırır (Hillman & Keim, 2001).

Etik risk yönetiminde konunun iki boyutuna bakmak gerekir; bir boyut etik uygulamaların olmaması halinde karşılaşılabilecek riskler olmalı, ikinci boyut ise uyulması gereken yasal mevzuat yani uyum olmalıdır. Uyum kavramının içine çevre yönetim sistemleri, rekabet uygulamaları, tüketici hakları, müşterilerin gizliliği gibi birçok alandaki düzenlemeler girecektir. Risk değerlemesinde ve yönetiminde etik ve uyum fonksiyonunu kullanan kurumlar rekabetçi avantaja sahip olabilir. Etik ve uyum kurumsal risk yönetimine neden değer katar sorusuna Etik Araştırma Merkezi (The Ethics Resource Center-ERC) çalışmasında şöyle yanıt verilmektedir (Dienhart & Shrontz, 2010):

“İlk olarak, etik ve uyum işlevi kurum içinde birbiri ile kesişen işlevler hakkında kapsamlı bir deneyime sahip bu deneyim çeşitli yönergelerin uygulamasına yardımcı olunurken kazanılmıştır. Açık uçlu ve nasıl uygulanacağına ilişkin herhangi bir kaynak ve kayıt mevcut değildir. Kurumsal risk yönetimi de yeni bir çalışma alanı olup çok sayıda açık uçlu yönergelerle karakteristiğini oluşturmaya çalışmaktadır ve bu alanda henüz yerleşmiş bir uygulama mevcut değildir. İkinci olarak, Etik ve Uyum sıklıkla düzenleyici yükümlülüklerin yerine getirilmesinde rol oynar.” Üçüncüsü, Etik ve Uyumluluk işlevi, çoğu zaman olağan görevi kapsamında risk yönetimini üstlenir. Bu kapsamda suç eylemlerinden kaynaklanan riskleri periyodik olarak değerler, Dördüncüsü, Etik ve Uyumluluk işlevi, kültürün şirketlerde bireysel davranışları nasıl etkilediği hususunda anlayış geliştirmiştir. Kurumsal kültür, COSO tarafından bir risk faktörü olarak kabul edilen en yüksek düzeyden tonlamayı içerir.” Etik Araştırma Merkezi'nin (The Ethics Resource Center) 2007 yılı

Ulusal İş Etiği Araştırmasında (National Business Ethics Survey-NBES) kurumsal çapta güçlü bir kültürün dört ayağından biri olan etik liderliği ‘En yüksek düzeyden tonlama ve doğru davranışın ne olduğu hususunda liderlere güvenilebileceği inancı’ biçiminde tanımlamıştır. Bu araştırmaya göre **kurumsal çapta güçlü bir kültür, etik dışı eylemleri hissedilir derecede azaltır**, raporlama olasılığını artırır ve bildirimde bulunan çalışanlara misillemeyi azaltır. Bu bakımdan, kurumsal risk yönetiminin kurumsal kültür ile uyumlu yürütülmesi gerekir. Kurumsal risk yönetimini; misyonu, değerleri, faaliyet hedeflerini ve stratejiyi bütünleştirecek biçimde ve şirket kültürüne rehberlik etmek üzere dönüştürmek gereklidir. Kurumsal risk yönetimi sıklıkla savunma tarzında geliştirilmekle birlikte iş fırsatlarının doğmasına ve faaliyetin etkinliğinin artmasına ve dolayısıyla şirketin değerinin artmasını sağlayacağı unutulmamalıdır.

KPMG Suistimal Araştırmaları (KPMG Avustralya. 1997 ve 1999) suistimalin azaltılmasında bir etik kodunun araç olabileceğini, suistimali azaltmak için davranış kodunu uygulayan şirketlerde suistimalin önlenmesinde etik kodun önemli rol oynadığı göstermiştir (Francis & Armstrong, 2003). İyi sosyal performans ile mali performans arasında olumlu ilişki olduğunu gösteren birçok çalışma da mevcuttur (örneğin, Waddock ve Graves, 1997, Francis ve Armstrong, 2000). Yine, bazı çalışmalar da etik iklim ile iyi sosyal performansın avantajları olduğunu tespit etmektedir. Kurumsal iklim çalışmaları (Cockerell ve Armstrong, 1999) etik iklimden yoksunluğun, daha yüksek oranda suistimal vakaları ile ilişkili olduğunu saptamıştır (Francis & Armstrong, 2003).

İtibar riskinin etkin yönetimi birincil olarak kurumun itibarını tehdit edebilecek risklerin belirlenmesi, bu riskleri doğru olarak tanımlaması, bu risklerin etki derecelerini belirlenmesi, ölçülmesi ve sonra bunları engelleyecek veya azaltacak önlemlerin alınması ile olacaktır. İtibar riskinin yönetilmesinde amaç, kurumu risklerden olabildiğince korumaktır. Bunu sağlamak için de genellikle, “teşhis, değerlendirme ve yönetim” olarak bilinen bir sisteme başvurulur. Bu kapsamda itibar riskini yönetmek, tanımlanmış bir riskin kabul edilebilirliği ile tanımlanan ve değerlendirilen bu riskin hangi eylemle yatıştırılıp yatıştırılmayacağına veya kontrol edilip edilmeyeceğinin kararlaştırıldığı bir süreç olarak ifade edilebilir (Çakır, 2012).

Argüden (Argüden, 2003); Ölçülmeyen performansın geliştirilemeyeceğine işaret ederek; itibarı yönetmek için düzenli olarak ölçmek gerektiğine, iyi bir itibar yönetimi sistemi kurabilmek için hedef kitlenin belirlenmesi ve temsilinin sağlanmasına, ölçülecek itibar boyutlarının tespit edilmesi, ölçümlerin yapılması ve belli bir zaman dilimi içinde ulaşılmak istenen hedeflerin belirlenmesi gerektiğine işaret eder.

Argüden (Argüden, 2003); itibarın artırılması için;

- Net bir vizyonun olması bunun kurum iç ve dışın-da paylaşılması,
- Etik standartlara önem verilerek bunun uygulamaya yansıtılması gerektiği,
- Üst yönetimin ve çalışanların nitelikli kişilerden oluşması gerektiği
- Kurumun başta müşteriler olmak üzere tüm paydaşların çıkarını gözetmesi gerektiğine,
- Kurumsal sosyal sorumluluğa önem verilmesi gerektiğine,
- Kurumsal iletişim araçlarının etkin ve tutarlı kullanılması gerektiğine,
- İtibarı oluşturmak kadar onu korumakta önemli olduğundan risk yönetimi konusunda hazırlıklı olmak gerektiğine

işaret ediyor.

İtibarın ölçülmesi hayli zordur. Bu nedenle, itibarın sayısal olarak ifade edilemez. Değerli ve gizli bir varlık olarak “itibar”, defter değeri ile piyasa değeri arasındaki fark olarak hesaplanabilir. (Honey, 2009) Mevzuatı hazırlayanlarca doğal afetlerden, tedarik zincirine, siyasi istikrarsızlıktan emtia fiyatlarına kadar birçok alanda risk değerlendirmeleri ve yönergeler hazırlamalarına karşın itibar riskinin tanımlanması ve ölçülmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmediği için bu risk türü genellikle ihmal edilmiştir (Özaslan & Özşahin Koç, 2016).

Kanımızca, etik bakış açısı ile İtibar riskinin yönetilmesi için yapılması gerekenler;

- İyi bir Etik program uygulamak
 - Kurumsal yönetimi güçlendirmek
 - Güçlü bir paydaş yönetimi oluşturmak
 - Saydamlık (şeffaflık) ilkesini uygulamak
 - Etkili bir suistimal engelleme yapılanması (anti fraud programı) hayata geçirmek
- olarak sıralanabilir.

4. KURUMSAL İTİBAR VE ETİK YÖNETİMİ İLİŞKİSİ

4.1. Etik ve Etik Yönetimi

Etik kavramı Grekçe “ethos” sözcüğüne dayanır ve karakter anlamına gelmektedir (Kirel, 2000). Sözlüğe göre ise; “töre bilimi, yarar, iyi, kötü gibi sorunları inceleyen, töre ile ilgili bir davranış yasası geliştiren, neyin uğruna savaşılmaya değer, yaşama neyin anlam kazandırdığı, hangi davranışın iyi ve hangisinin kötü olduğu gibi sorunları kendine konu edinen bilim, ahlak bilimi, ilmihlak” olarak tanımlanmaktadır. (TDK Türkçe Sözlük, 1998) “*Etik; felsefenin, ödev, yükümlülük, sorumluluk ve erdem gibi kavramları analiz eden, doğruluk veya yanlışlık ile iyi veya kötüyle ilgili ahlaki yarguları ele alan, ahlaki eylemin doğasını soruşturan ve iyi bir yaşamın nasıl olması gerektiğini açıklamaya çalışan dalıdır*” (TDK) Pratik bir tanım olarak etik; doğruyla yanlış, haklıyla haksız, iyi ile kötüyü, adil ile adil olmayı ayırt eden bir pusuladır.

İş etiği; etiğin iş dünyasına uygulanmış hali, iş dünyasındaki davranış, görüş ve tutumlarımızı yönlendiren, yol gösteren değerler ve kuralların bütünü olarak tanımlanabilir. İş etiği, etiği iş dünyasına uygularken kurum değerlerinin belirlenmesi, etik kod ya da davranış kurallarının hazırlanması, etik komitenin oluşturulması, etik liderlik, gibi kendine özgü konuları da kapsar (Balkan, Bankacılık Etiği, 2018).

Etik Yönetimi ise kurumlarda iyi doğru haklı ve adil olana ulaşmak için kurumun misyon, vizyon ve değerlerden olan temel inanç setinin belirlenmesi, karşılaşılan etik sorunlarda nasıl davranılması gerektiğini belirten ilkeleri içeren etik kodların yazılması, bunlara dayalı ayrıntılı düzenlemeleri içeren politika ve prosedürlerin hazırlanması, yardım ve bildirim hatlarının kurulması, etiğin bir bütün olarak yönetimini düzenleyen etik kurul, etik ofis gibi organlarla etik karar alma, etik liderlik, etik kültür ve etik eğitimi gibi alanları kapsayan bütüncül bir yaklaşımı kapsamaktadır.

4.2. Kurumsal İtibar ve Etik Yönetimi İlişkisi

Pruzan’a göre kurumsal itibarın önem kazanmasının nedeni olarak 3 önemli gelişmeden söz edilebilir; etik tüketicilerin ortaya çıkışı, etik yatırımcıların ortaya

çıkışı ve iyi ve nitelikli çalışanları çekme isteğidir. Etik tüketicilerin ortaya çıkmasının nedeni tüm dünyada medyanın dikkatini şirketlerin etik dışı davranışlarına ve liderlerine yönlendirerek halkı bilinçlendirmesidir. Tüketiciler artık fiyat ve işlev gibi geleneksel ölçütlerin yanında ürün ve hizmetin nasıl üretildiği ile şirketin itibarına da bakmaktadırlar. Örneğin, çocuk işçi çalıştırma, adil ücret ödeme gibi konularda şirketlerin üzerindeki baskılar gittikçe artmaktadır. Bu gelişmeler sonrasında şirketlerin etik sorumluluklarına karşı duyarlılıkları artmış ve tüketiciler şirketlerin davranışlarını etkileme gücüne sahip olmuşlardır. Etik yatırımcıların ortaya çıkışı açısından baktığımızda iyi bir itibar yatırımcıları çeker ve yatırım güvenliği sağlar. Yatırımcılar artık yalnızca şirketin karlılığı ve verimliliğine ortak olamamakta, etik profiline ve kurumsal itibarının zarar görmesinden kaynaklanan risklere de ortak olmaktadır. İyi ve nitelikli çalışanları çekme isteği açısından güçlü ve bağımsız çalışanlar kendi değerleri ile kurumun değerlerinin uyuşmasını aramaktadır. Bu gelişmeler neticesinde işletmeler kurumlarının itibarını korumak için pragmatik bir yaklaşım benimsemişler, kurum içinde itibar yöneticisi adı altında yeni bir unvan ve pozisyon oluşturmuşlardır, ayrıca itibar yönetimi kurumlarda sistematik olarak ele alınmakta ve süreçler, sistemler geliştirilmektedir (Pruzan, 2001).

Etik uygulamalar kurumlarda risk yönetiminin en önemli öğelerinden biridir. Etik uygulamalar, çıkabilecek sorunların teşhisi, suistimalin engellenmesi kurumsal itibarın korunması, yasal cezaların en aza indirilmesi gibi çok önemli faydalar sağlar (Francis & Armstrong, 2003). Büyük işletme skandalları sonrasında firmaların kurumsal itibarın oluşturulması için yaptığı en önemli girişimlerin başında itibarlarını korumak ve pekiştirmek için etik ilkelerin oluşturulması, etik yöneticilerin atanması ve etik kodların oluşturulması gelmiştir (Sayılı & Yaşar Uğurlu, 2007).

Etik programları, güçlü bir kamu imajı ve halkla ilişkiler sağlamanın yanında kurumun kamuoyu gözündeki saygınlığını arttırıp, imajını iyileştirir ve pekiştirirler. Ek olarak etik programlar muhtemel ihlalleri öngörüp engelleyerek yasaların çiğnenmesini ve bu nedenle oluşabilecek parasal cezaları azaltırlar (McNamara). Etik programlar yukarıdakine ilave başka yararlar da sağlar. Etik programların paydaşlarla ilişkiler ve itibar boyutu ile diğer yararları olarak şunları

ekleyebiliriz (Balkan, Bankacılık Etiği, 2018):

- Etik programlar müşteriler ve iş ortakları ile daha adil, dürüst, güvene dayalı, açık, sağlıklı ve uzun soluklu bir ilişki kurulmasını sağlarlar.
- Etik programlar kurumların sosyal sorumluluklarını düzenli bir şekilde yerine getirmesini sağlar.
- Etik, gerek kurum içi gerek tüm toplum açısından haksız rekabetin önemli panzehirlerinden biridir.
- Etik, haksız rekabetin engellenmesinde önemli rol oynar.
- Bir etik program dâhilinde hazırlanmış etik kodlar kuralların önceden bilinmesini ve kural ihlallerinde kurumun kötü niyetli girişimlere karşı kendini korumasını kolaylaştırır.
- Etik kod kapsamında belirlenen davranış kuralları kararların alınmasında tereddütleri azaltır, şirket kültürüne uygun kararların alınmasına olanak sağlar.

Etiğe uygun ticari uygulamalar, uluslararası ticaret için “oyun alanını düzleştirme yoluyla” ticareti desteklerken yasal ve mali riskleri azaltır ve itibarın korunmasına yardımcı olur. Etiğe uygun iş idaresi aynı zamanda yeni ortaya çıkan piyasa sistemlerini destekleme, şirket sorumluluğunu artırma ve özel sektörde öz-düzenlemeyi teşvik etme, sürdürülebilir kalkınmayı artırma, yerel kaynaklardaki azalmayı asgariye indirmeye, doğrudan yabancı yatırım çekme ve ekonomik kalkınmayı güçlendirme yoluyla yerel ve küresel bağlamda insanlara faydalı olmaktadır (ERC Ethics Resource Center, 2007, s. 1). Etik finansal sisteme iki açıdan katkıda bulunur birincisi sisteme güveni dâhil eder güven belirsizliği ve işlem maliyetlerini azaltır. İkincisi tedarikçiler açısından etik işletmenin tedarikçilerle olan karşılıklı güvenini geliştirir (Bazanet & Cortes, 1995).

Artık itibarın korunması ve geliştirilmesi kurumlar için çok önemli bir koşul olarak kabul edilmektedir (Pruzan, 2001). Kurumsal itibarını koruyup kurumlarında etik değerlere dayalı bir sistem oluşturmak için kurumlar öncelikle bir öz değerlendirme ile kurumlarını tanımalı, tepe yönetimin etik değerlere bağlılık ile uzun dönemli başarı sağlanacağına inancı sağlanmalı, yazılı etik kodlar oluşturulmalı, iletişim araçları ile kurum değerleri çalışanlara iletilmeli, etik eğitimler verilmeli, denetim ve ölçümler yapılmalı ve en son

olarak tüm süreç gözden geçirilip iyileştirmeler yapılmalıdır (Saylı & Yaşar Uğurlu, 2007). Kadıbeşegil de (Kadıbeşegil, 2013) kurumsal itibarın yönetilmesinde kurumsal sosyal sorumluluk ve etik değerler etrafındaki kavramların önemine işaret etmektedir.

5. İTİBARIN GÜÇLENDİRİLMESİ İÇİN ETİK UYGULAMALAR

Saha uygulamalarımız ve deneyimlerimize dayanarak itibarı güçlendirmek, itibar riskini azaltmak için yapılması gereken etik uygulamalar konusundaki ayrıntılı önerilerimiz şunlardır:

- Paydaşların kurumdan beklentilerini öğrenmek için paydaş toplantıları gerçekleştirilmelidir.
- Kurumda bir etik program hayata geçirilmelidir.
- Bütün paydaşların gereksinimlerini de karşılayacak ve onların görüşüne de sunularak hazırlanan bir etik kod hazırlanmalıdır.
- Bu etik kodla ilgili politikalar hazırlanıp hayata geçirilmelidir.
- Etik programın destekçisinin kurumun üst yönetimi ve liderlerinin olması önem taşır bu program üst yönetim ve liderlerce sahiplenilmelidir.
- Yönetim kurulunun içinde etiğin sahibi olacak ve etik konusunda Yönetim kuruluna danışmanlık yapacak bir etik komitesi kurulmalıdır.
- Etik bildirim hatları her ne kadar esasen suistimalin tespiti amacı ile kurulsun da özellikle suistimalin engellenmesinde önleyici fonksiyon da görmektedir (Balkan, Bir Suistimal Tespit Ve Önleme Aracı Olarak Etik Bildirim Hatları Ve Bankacılık Açısından Bir Değerlendirme, 2017). Bu nedenle kurumda etkin bir etik bildirim hattı kurulmalı, çalışanlarla iletişimi gerçekleştirilmelidir.
- Kurum içinde etik konusunda düzenlemeleri gerçekleştirecek etik kurula yardımcı olacak bir etik ofisi kurulmalıdır.
- Kurum içinde etik ve itibar konusunda denetimler gerçekleştirilmelidir.
- Kurumlar kendilerini sosyal sorumluluk denetiminden geçirmelidirler.
- İnsan kaynakları uygulamalarında etik performansın bir yükselme kriteri olarak dikkate alınmalıdır.

- Etik kültürün kurumda geliştirilmesi açısından etik liderlik desteklenmeli ve etik eğitimleri düzenlenmelidir.
- Sosyal sorumluluk bütçeleri oluşturulmalı ve kurumun sosyal sorumluluklarını sistematik olarak yerine getirmesi izlenmelidir.
- Çevre ve sosyal sorumluluk konusunda Ekvator Prensiplerinin kabulü kurumun etik sorumluluklarını yerine getirmesine katkı sağlayacaktır.

6. İYİ BİR ETİK PROGRAMIN BİLEŞENLERİ

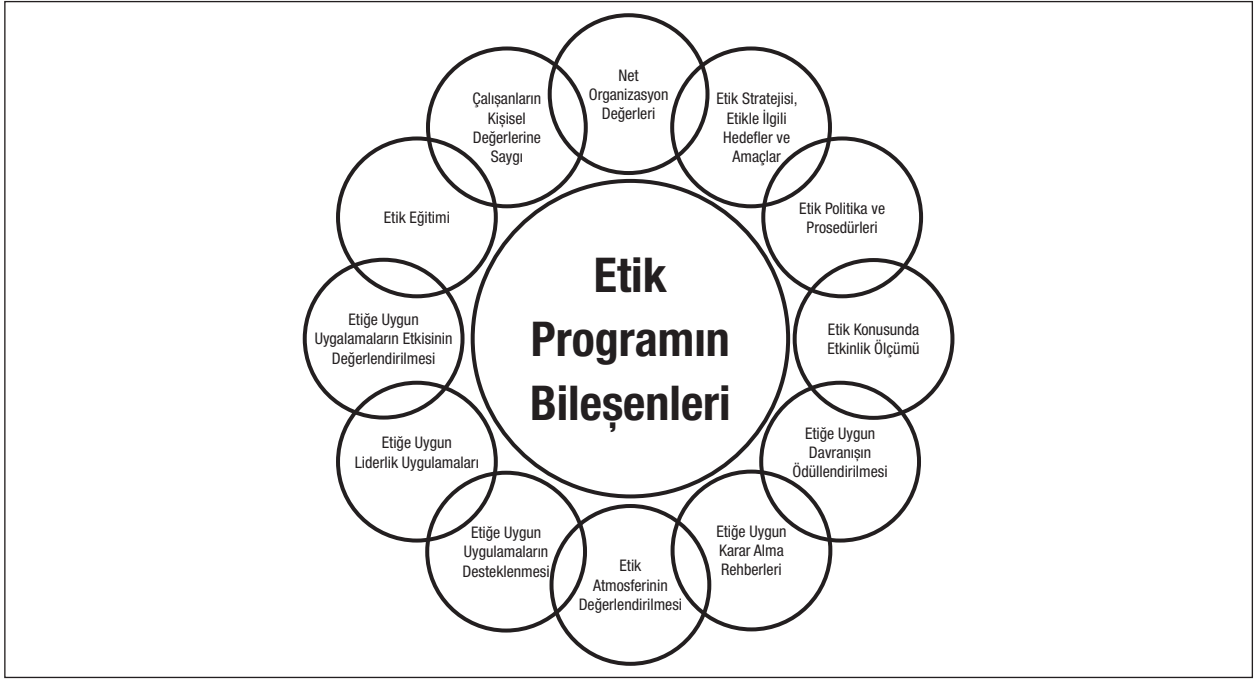
İyi bir etik yönetimi, etiğin geleneksel iş süreçleri yoluyla ele alınabilen bir ticari mesele olduğu inancını esas alan bir kavramdır. Uzun yıllar etiğin, teolojik veya felsefi bir tartışma konusu olduğu düşünülmüştür. Etik yönetimi, bir vizyon, misyon, değerler bildirim ve etik kod yazmaktan çok öte entegre bir sistem olmalıdır. Değerlerin, her gün, her düzeydeki çalışanların hareketlerine ve kararlarına yansıtacak şekilde yaşanması gerekir. İhtiyacımız olan şey kurumun değerlerini açıklayan ve bu değerlerin tutarlılıkla uygulanmasını öngören bütünlük bir etik yönetimi sistemidir (ERC Ethics Resource Center, 2007).

İyi bir etik program, aşağıdaki şekilde gösterilen on iki unsurdan oluşur.

Bu bileşenler aşağıda kısa kısa açıklanmıştır:

- **Net Organizasyon Değerleri;** kurumun değerleri, politika prosedür yokluğunda karar almada doğruyu gösteren tutarlılığı sağlayacak olan değerler olarak tanımlanır. Saha uygulamaları deneyimimiz doğrultusundaki kanımızca, değerler ile yalnızca kurum değerler bildirim değil, kurumun misyon, vizyon ile hedef ve amaçlarının da beraberce değerlendirilmesi ve bu temel inanç setini oluşturan tüm unsurların birbiri ile uyum içinde olması gerekmektedir.
- **Etik Stratejisi, Etikle İlgili Hedefler ve Amaçlar;** strateji bir yandan kararlara yol göstericilik yaparken öte yandan politikaların belirlenmesinin temelini oluşturur. Stratejide etikle ilgili hedef ve amaçlar tanımlanır ölçme sistemleri belirlenir. Kanımızca kurumun genel amaçlarına etikle ilgili koşut hedefler ve stratejiler belirlenmesi etik hedeflere ulaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Şekil 2. İyi Bir Etik Programın Bileşenleri



Kaynak: ERC Ethics Resource Center, (2007, s. 16)

- **Etik Politika ve Prosedürleri;** etik hedeflerine nasıl ulaşılabileceği stratejilerin nasıl hayata geçirileceğini açıklayan kurumun çalışanlardan beklentilerini açıklayan belgelerdir. Kanımızca kurumlarda en çok gereksinim duyulan politikalar; hediye politikası, çıkar çatışması politikası, rüşvet ve yolsuzluklara karşı politika, kurum ve müşteri sırrı politikasıdır. Kurumlarda öncelikle bu politikaların tamamlanmasına çalışılmalıdır.
- **Etik Etkinlik Ölçümü;** etik programın başlamasından sonra istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını belirlemek için ölçüm sistemlerinin oluşturulmasını ifade eder. Uygulamada tarafımızca da geliştirilen ve kullanılan etik etkinlik testleri vardır. Bu testler temel olarak etik yönetimin temel alanlarına ilişkin sorulardan oluşur. Bu alanlar kurumsal değerler, etik stratejisi amacı ve hedefleri, etik politika ve prosedürleri, etik etkinlik ölçütleri, etik davranışın ödüllendirilmesi, etik karar alma yönetmeliği, etik iklim, etik liderlik, etik eğitimi, çalışanların şahsi değerlerine saygı gibi alanlarda olmaktadır.
- **Etiğe Uygun Davranışın Ödüllendirilmesi Unsuru;** standartlara bağlılığı yükseltmek için standartları destekleyen karar ve eylemlerin belirle-

nerek ödüllendirilmesini ifade etmektedir. Kanaatimiz, kurumlarda disiplin yönetmeliklerinin sırf cezalandırmaya yönelik olması nedeni ile bunun yerine ödül ve cezalandırma yönetmeliklerinin hazırlanmasının, cezalandırma yanında ödüllendirmenin de kurallara bağlanarak hayata geçirilmesinin daha doğru olacağıdır.

- **Etiğe Uygun Karar Alma Rehberleri;** karar almada politikalarda açıklanmamış durumlarda nasıl karar alınacağını gösteren teknik uygulama ve muhakeme tekniklerini açıklayan belgelerdir. Tarafımızca yapılan etik kod uygulamalarında etik kod içine etik karar alma bölümü eklenmekte ve bu bölümde karar alma teknikleri açıklanmaktadır. Bu uygulama kurumda etik karar alma konusunda deneyimi arttıracak bir uygulamadır.
- **Etik Atmosferinin Değerlendirilmesi;** kurumun değer ve beklentileri ve bunlar hakkındaki algılar ile çalışanların bireysel değerleri arasındaki uyumu ifade eder. Kurumsal etik atmosfer ile bireysel değerler arasındaki uyumun yüksek olması etik karar vermeyi destekler. Kanımızca dönemsel olarak gerçekleştirilecek anket çalışmaları ile etik ortamın değerlendirilmesi sağlıklı bir uygulama olacaktır.

- **Etige Uygun Uygulamaların Desteklenmesi;** etik uygulamaların artırılması için bu uygulamaların desteklenmesi, gelen desteklerin beslenip büyü-tülmesi gerektiğini açıklar. Kanımızca, yöneticilerin etik uygulamaları yüreklendirmesi, ödüllendirme mekanizmaları etige uygun uygulamaları destekleyici işlev görürler.
- **Etige Uygun Liderlik Uygulamaları;** bir etik programın başarılı olmasında kritik öneme sahip olup, liderlerin ne dediğinden çok ne yaptığının önemli olduğunu, liderin iyi bir rol model olması gerektiğine işaret eder.
- **Etige Uygun Uygulamaların Etkisinin Değerlendirilmesi;** etik uygulamaların pragmatik açıdan etkili ve başarılı olup olmadığının takibini anlatmaktadır.
- **Etik Eğitimi;** değerlerin politikaların ve yönetmeliklerin hayata geçirilmesi için farkındalıktan başlayıp bunları bir beceri haline getirecek, uzmanlık alanlarına göre geliştirilmesini sağlayacak çeşitli düzeylerdeki eğitimlere gereksinim vardır. Uygulama deneyimimize göre etik eğitimlerinin öncelikle oryantasyon eğitimlerinin içine yerleştirilmesi ile işe başlanması, daha sonra tüm çalışanlara farkındalık eğitimi, etik kurula etik kurul eğitimi, liderlere ve etik yöneticilerine kurum içi etik yönetimi eğitimi, etik yöneticilerine etik kod yazma eğitimi ve ihtiyaca göre denetçilere, satın almacılara veya benzer gruplara konularına özel eğitimler düzenlenmesi en verimli yöntem olacaktır.
- **Çalışanların Kişisel Değerlerine Saygı;** kurum değerleri ile çalışanların kendi neyin doğru, neyin iyi, neyin haklı ve adil olduğu hakkındaki algılarının birbirine koşut olmasını gerektirir. Kanımızca, özellikle etik karar almada ve kişisel bütünlükte, kişilerin değerleri ile kurumun değerlerinin birbirleri ile örtüşmesi büyük önem taşımaktadır. Kurumun değerlerin belirlenerek her bir değerın açıklamasının yapılması, çalışan seçiminde kurumun değerleri ile uyumun gözetilmesi bu konuda başarıyı arttıracaktır.

7. SONUÇ

İtibarı oluşturan en önemli unsurlardan biri kurumun değerleri ve onlardan çıkan davranış ilkeleri çerçevesinde paydaşlarına, topluma ve çevreye karşı sorumluluklarını yerine getirmesidir.

İtibar riski çoğu zaman kurumun yasal düzenlemelere ve mevzuata uygun davranmaması nedeniyle veya paydaşlarının kurum hakkındaki olumsuz fikirleri sonucunda kuruma olan güvenin azalması veya kurum itibarının zedelenmesi sonucu oluşmaktadır. İtibar riskinin oluşmasında yasal düzenlemelerden kaynaklanan nedenler ve etik kurallardan kaynaklanan nedenler de önemli bir yer tutmaktadır.

İtibar riskinin yönetilmesinin temel amacı kurumu risklerden korumaktır. Risklerin etkin yönetilmesi için öncelikle risklerin belirlenmesi tanımlanması, etki derecelerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve son aşama olarak bu riskleri engelleyecek veya azaltacak önlemlerin alınması gerekir.

Etik uygulamalar kurumlarda risk yönetiminin en önemli unsurlarından biridir. Etik uygulamalar yalnızca güçlü bir kamu imajı, iyi bir halkla ilişkiler sağlayıp kurumun imajını iyileştirmekle kalmazlar, ayrıca çıkabilecek sorunların teşhisi, suistimalin engellenmesi kurumsal itibarın korunması, yasal cezaların en aza indirilmesi gibi çok önemli faydalar sağlarlar.

İtibarı güçlendirmek, itibar riskini azaltmak için etik konusunda yapılması gerekenleri iyi bir etik programın hayata geçirilmesi olarak özetleyebiliriz. İyi bir etik program yalnızca bir etik koddan ibaret olmayıp, yönetim kurulu içinde bir etik komitesi, etik ofis, yardım ve bildirim hatları, ölçüm sistemleri, etik eğitimleri, etik liderlik uygulamaları gibi unsurları içeren bütünlük bir etik yönetimi ile gerçekleştirilebilir.

Kaynakça

- 1) AKGÜÇ, Ö. (2007). *Banka Yönetimi ve performans analizi*. İstanbul: Arayış Basım ve yayıncılık.
- 2) ARGÜDEN, Y. (2003). İtibar Yönetimi. A. Danışmanlık içinde, *İtibar Yönetimi* (s. 7-12). İstanbul: Arge Danışmanlık.
- 3) BALKAN, B. (2018). *Bankacılık Etiği*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- 4) BALKAN, B. (2017). Bir Suistimal Tespit ve Önleme Aracı Olarak Etik Bildirim Hatları ve Bankacılık Açısından Bir Değerlendirme. K. T. ÇALIYURT, & S. G. GÜNAY içinde, *Prof. Dr. Fehmi yıldız Anısına Muhasebe ve Finasta Güncel Konular 2017* (s. 284-311). Edirne: Trakya Üniversitesi.

- 5) BASANEZ, F., & CORTES, L. (1995). Ethics and Regulation in Financial Institutions and Markets. A. Argandona içinde, *The Ethical Dimension of Financial Institutions and Markets*. Berlin: Springer Verlag.
- 6) BOYD, B., CARROLL, W. O., & DESS, G. G. (1996). *Determining The Strategic Value of Firm Reputation: A Resource-Based View. Working Paper*. Old Dominion University.
- 7) CARMELI, A., & TISHLER, A. (2005). Percieved organizational Reputation and organizational performance; An Emperical Investigation of Industrial enterprises. *Corporate reputaion review vol 8 no 1* , 13-20.
- 8) ÇAKIR, T. (2012). İtibar risklerinin yönetiminde risk iletişimini rolü. *Marmara Üniversitesi İletişim Dergisi* , 94-112.
- 9) DIENHART, J., & SHRONTZ, F. (2010). *Enterprise Risk Management: Why the Ethics and Compliance Function Adds Value*. 11.2018 tarihinde <https://web.actuaries.ie:https://web.actuaries.ie/sites/default/files/erm-resources/erm.pdf> adresinden alındı
- 10) DUTTON, J. E., & DUKERICH, J. E. (1991). Keeping on eye on the mirror: İmageand identity in organizational adaptation. *Academy of Management Journal* , s. 517-554.
- 11) ERC Ethics Resource Center. (2007). *Organizasyonlarda İş Etiği Programlarının Geliştirilmesi ve Uygulanması*. İstanbul: Tedmer Türkiye Etik Değerler Merkezi.
- 12) FOMBURN, C., & SHANLEY, M. (1990). What's in a Name? Reputation Building and corporate strategy. *Academy of Management Journal* , 232-258.
- 13) FRANCIS, R., & ARMASTRONG, A. (2003). Ethics as a Risk ManagmentStrategy; The Australian Exprience. *Journal of BusinessEthics* , s. 375-385.
- 14) HILLMAN, A. J., & KEIM, G. D. (2001). Shareholder Value, Stakeholder Management, and Social Issues: What's the Bottom Line? *Strategic Management Journal* , s. 125-139.
- 15) HONEY, G. (2009). *A short guide to reputation risks* . Burlington: Gower Publishing Ltd.
- 16) KADIBEŞEĞİL, S. (2013). *İtibar yönetimi. itibarınızı yönetmekten daha önemli işiniz var mı?* istanbul: MediaCat Kitapları.
- 17) KANDİL GÖKER, İ. E., ARAR, T., & UYSAL, B. (2017). Kurumsal itibar Kavramı ve Hisse senedi Fiyatlarının Etikisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 133-155.
- 18) KIREL, Ç. (2000). *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- 19) MCGUIRE, J., SHWENEWEIS, T., & BRANCH, B. (1990). Perceptions of Firm Quality: A Case or Result of Firm Performance. *Journal of Management*, 167- 180.
- 20) MCNAMARA, C. (tarih yok). *10 Benefits of Managing Ethics in the Workplace*. 12.1.2018 tarihinde <https://managementhelp.org/businessethics/ethics-guide.htm#anchor33077> adresinden alındı
- 21) NAKRA, P. (2001). Kurumsal itibar Yönetimi: "KİY" stratejik bir dönüşümü? *Kurgu Dergisi*, 401-416.
- 22) ÖZASLAN, R. K., & ÖZŞAHİN KOÇ, F. (2016). Kurumun sürdürülebilirliğinde "itibar riski" yönetiminin yeri ve önemi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 273-283.
- 23) PRUZAN, P. (2001). Corporate reputation; İmage and identity. *Corporate reputation Review* , 50-64.
- 24) SAYLI, H., & YAŞAR UĞURLU, Ö. (2007). Kurumsal itibar ve yönetsel Etik İlişkisinin analizine yönelik bir değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi dergisi* , 75-96.
- 25) SMAZIENE, I. (2008). Revealing the value of corporate reputation for increasing competitiveness. *Economics and Management* , 718-723.
- 26) TDK. (tarih yok). *TDK Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü*. 12.1.2018 tarihinde [www.tdk.gov.tr: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&karama=kelime&guid=TDK.GTS.5c18c8523406b2.49129045](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&karama=kelime&guid=TDK.GTS.5c18c8523406b2.49129045) adresinden alındı
- 27) TDK Türkçe Sözlük. (1998). *Türkçe Sözlük 9.baskı*. Ankara: Türk Dil Kurumu.
- 28) TEDMER Türk İşgücünün İş Etiğine Yaklaşımı Araştırma Raporu GFK Türkiye. (2006, 1 6). 12.1.2018 tarihinde <https://slideplayer.biz.tr/slide/1908853/> adresinden alındı
- 29) TUCKER, L., & MELEWAR, T. (2005). Corporate reputation and crisis Management;The threat and mannageability of anti-corporatism. *Corporate nreputation review*, 377-387.
- 30) WILLIAMS, R. J., SHNAKE, J. M., & FREDENBERGER, W. (2005). TheImpact of Corporate Strategy on a firm's reputation. *Corporate Reputation review* , 187-200.
- 31) YENER, M., & ERGUN, S. (2014). İtibar yönetimi: tanım ölçüm ve teori. H. SUMER, & H. PERNSTEINER içinde, *itibar Yönetimi. Reputation Management* (s. 3-24). istanbul: Beta Basım AŞ.

KAMU KURUMLARINDA KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM: İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹- II² (ENTERPRISE RISK MANAGEMENT AND RISK FOCUSED INTERNAL AUDIT IN PUBLIC INSTUTATIONS: A MODEL PROPOSAL-II)

Maşuk Cahit UYSAL*

ÖZ

Kamu İç Kontrol Standartları gereğince kamu idareleri, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve izlenmesine dair bir sistem kurmalıdırlar. Risk tanımlama faaliyetlerinin, kamu kurumlarının stratejilerinin belirlendiği planlama süreçlerine entegreli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Risk yönetiminin kurum hedeflerine ulaşılmasında önem arz etmesi ve iç denetim birimlerinin de bu konuda danışmanlık faaliyeti yapması öngörülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, Türkiye’de kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin Kurumsal Risk Yönetimi ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespitidir. Çalışmada genel amaç çerçevesinde gelinen noktayı teşhis etmek için konuyla ilgili temsil özelliği bulunan 8 kamu kurumunun iç denetim biriminde görev

yapan 116 iç denetçi ile yarı yapılandırılmış görüşme yapılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak, örneklem grubuna yöneltilen ve 4 bölümden oluşan 21 açık uçlu sorulu görüşme formu kullanılmıştır. Araştırma neticesinde kamuda iç denetçilerin, iç denetim faaliyetlerini risk esaslı olarak yürüttükleri, risk yönetimi konusunda görevleri hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip oldukları anlaşılmıştır. Kurumsal Risk Yönetimi konusunda ise kamu idarelerinde gerekli olgunluk düzeyinin henüz yakalanamadığı gözlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu Yönetimi, Kurumsal Yönetim, Risk.

JEL Kodlaması: M16, M42, M48.

ABSTRACT

Public administrations must create a system to define, evaluate and monitor risks per Public Internal Control Standards. Risk defining activities must be integral to the planning processes where public administration strategies are determined. The consensus of opinion is that risk management is critical for achieving institutional objectives, and that internal audit units should conduct consulting activities in this regard. In this context, the purpose of this study is to determine the level of awareness regarding Enterprise Risk Management and risk focused internal audit practice amongst internal auditors who work in public institutions in Turkey. In the application part, to identify the present state in subject matter, semi-structured interviews are held with 116 internal auditors from 8 different public institu-

tions. As method of data collection, an interview form is used which consists of 21 open-ended questions divided into 4 sections. The research concludes that internal auditors in public pursue their internal audit activities as risk focused, and that they have sufficient knowledge of their duties with respect to risk management. Regarding Enterprise Risk Management, it has been observed that the required level of maturity has not yet been achieved in public institutes.

Keywords: Internal Audit, Public Management, Enterprise Management, Risk.

JEL Classification: M16, M42, M48.

* Dr., Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği, Ankara, muysal@tarimkredi.org.tr, Orcid:0000-0001-8196-0764

Yazı Gönderim Tarihi: 29.03.2018, Yazı Kabul Tarihi: 09.04.2018.

1) Bu makale, “Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi” adlı doktora tezinden üretilmiştir.

2) Yazının ilk kısmı (1, 2 ve 3. bölümleri) 17. sayıda yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Günümüz toplumunun bilgi çağına geçmesiyle birlikte, kamu yönetim sistemi de yaşanan gelişmelerden ister istemez etkilenerek kendini bu sürece adapte etmek durumunda kalmıştır. Kamu yönetimi de değişmiş ve bu değişim, küreselleşme ve iletişim alanlarındaki hızlı gelişmelerle meydana gelen büyük değişimin bir parçası olmuştur. Özel sektörde meydana gelen iyi uygulama örneklerini gören vatandaşlar, kamu kurum ve kuruluşlarından da aynı yönde, topluma değer veren, şeffaf ve hesap verebilen bir kamu yönetim sistemi talebi oluşmuş ve kamu da yeni yönetim yaklaşımlarını devreye sokmak zorunda kalmıştır. Bu çerçevede Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik hedefi doğrultusunda, AB ve uluslararası standartlar ile uyumu sağlamak üzere, kamu mali yönetimi ve kontrolü konusunda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) yürürlüğe girmiştir. KMYKK ile birlikte, özel sektörde uygulanmakta olan risk yönetimi ve iç denetim kavramları, kamu sektörümüzde de uygulanmaya başlanmıştır.

4. KAMU KURUMLARININ KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAPSAMINDA RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN FARKINDALIĞINA DAİR BİR ARAŞTIRMA

Son yıllarda birçok araştırmacı, özel ve kamu sektörü yöneticileri, KRY ve iç denetim sistemine artan ölçüde ilgi göstermeye başlamıştır. Ancak, Türkiye'deki literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların çoğunluğunun teorik incelemelerle ortaya konulduğu gözlenmiştir. Araştırma, konumuz için var olan pratik ve akademik araştırmalara katkıda bulunacaktır ve yapılan araştırma sonuçlarıyla karşılaştırma şansı verecektir.

Uluslararası alanda modern denetim yaklaşımı olarak kabul gören iç denetimin, kamuda sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi, sürdürülmesi ve kuruma değer katabilmesi için üst yönetimin iç denetimi benimsemesi

kadar, iç denetçilerin de iç denetim mesleğinin gereği olan bilgilerle donanması ve temel yetkinliğe sahip olması hayati öneme sahiptir. Risk odaklı bir yaklaşımla katma değer yaratan bir iç denetim faaliyetinin meydana getirilmesi, üst yönetim ile denetlenen birimler arasında farkındalık oluşturulmasına ve risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesine bağlıdır. Kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin yeterli ve etkin bir yolla tasarlanması ve işletilmesi konularında değerlendirme ve teklifler yapan İç Denetim Birimleri (İDB'ler), kurumlarda üst yöneticilerin idare ve hesap verme sorumluluklarının gerçekleştirilmesi için de önemli bir kaynaktır.

Yukarıda değindiğimiz hususlar doğrultusunda bu çalışmanın amacı; Türkiye'deki kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin KRY ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespitidir. Belirtilen genel amaç çerçevesinin yanında çalışmamız, kamuda iç denetim faaliyetinin risk esaslı yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek ve KRY'nin olgunluk düzeyini³ belirlemek, kamuda iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken işlemleri ve yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamak, değişen ve gelişen iç denetim mesleğinin kamuda gelişimi üzerinde önemli etkiye sahip kurumların uygulamaları hakkında tüm taraflara bilgi sağlamak ve araştırma kapsamındaki kurumların iç denetim işleyişlerini belirleyerek KRY ile iç denetimin etkinliğine yönelik öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporuna göre, Aralık 2016 itibarıyla kamu kurumlarınca 2075 iç denetçi kadrosunun ancak 960'ına atama yapılmıştır. Dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı % 46'dır. Belirtilen 960 iç denetçi, araştırma evrenimizi oluşturmaktadır. Araştırma örneklem grubundaki 8 kamu idaresinde görev yapan toplam 116 iç denetçi ile sınırlıdır. Araştırma evrenimizi oluşturan iç denetçilerden çalışma grubu belirlenirken, seçili kamu kurumlarının personel yapısı, bütçesi ve iç denetçi sayısı gibi özellikler dikkate alınarak kamu kurumlarının büyüklüğü, İDB Başkanlığının bulunması, Genel bütçe, belediye idaresi ve üniversite ayrımına dikkat edilerek kurumsal çeşitliliğin sağlanması, KRY uygu-

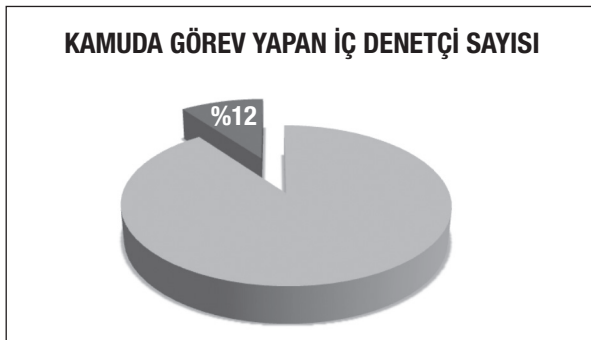
3) Kurumsal risk yönetimi olgunluk düzeyi, kurumun riskleri konusundaki farkındalığı ve bunları yönetebilme derecesini ifade eder. Kurumun risk yönetim sisteminin stratejiler, süreçler, çalışanlar, teknoloji ve iletişim açısından incelenmesi ile belirlenebilir (Sobel, 2011: 12-13).

lamasının yapılması, iç denetim standartlarına uyulması, stratejik planın olması, iç kontrol eylem planının olması özellikleri göz önüne alınmıştır.

Bu uygulama çalışmasında veri toplama yöntemi olarak konumuzun içeriğine, görülecek kişilere ve inceleceğimiz olgulara göre yarı yapılandırılmış görüşme türü seçilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme yönteminin kullanılmasının nedeni ise, daha sistematik ve karşılaşabilir bilgi sunmasıdır. (Karasar, 1999: 165). Görüşme soruları, konuyla ilgili daha önce yapılmış çalışmalardan ve iç denetçilerden faydalanılarak oluşturulmuştur. Görüşme formu hazırlanırken, katılımcıların kolay anlayabileceği, farklı türden sorular yazılarak odaklı sorular oluşturulmuş ve mantıklı bir biçimde düzenlenmiştir. Sorular, iç denetim faaliyetinin risk esaslı olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmeye, KRY'nin uygunluk düzeyini belirlemeye, iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya ve iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik olmak üzere 4 bölümden oluşan 21 açık uçlu sorudan oluşmaktadır. Açık uçlu sorular, bilinmeyenleri keşfe dönüktür. Kişilerin fikirlerinin ve düşüncelerinin detaylarıyla öğrenilmesinde etkilidir. Ayrıca, açık uçlu sorularla, hakkında çok az bilgi bulunan konularda kapsamlı ve detaylı bilgi almak hedeflenir (Böke vd. 2011: 236).

Araştırmaya tüm iç denetçilerin dahil edilmesinin ulaşım, zaman ve maliyet açısından zorluğu ortadadır. Dolayısıyla İç Denetim Birimi Başkanlığını kurmuş olan ve ulaşma imkânı bulduğumuz kurumların iç denetçileri ile görüşmeler yapılmıştır.

Şekil 2. Görüşme Yapılan İç Denetçilerin Kamuda Görev Yapan İç Denetçilere Oranı



Araştırma konumuzun eksenini KRY ile risk odaklı iç denetim oluşturduğu için, ayrıca KRY konusunda kamu kurumlarının üst yönetimleri ile ilgili birim ve personeline yeterli farkındalığın henüz oluşmamış olabileceği düşüncesiyle, uygulamamızda İDB'si bulunan kurumların iç denetçileri kapsama alınmıştır. İDB'si bulunan 8 kamu idaresinde değerlendirilmeye alınan 116 iç denetçinin görev yapan toplam 960 kamu iç denetçisine oranı Şekil 2'de gözüktüğü gibi % 12'dir.

4.1. Demografik Özelliklere Ait Bulgular

Araştırmamıza katılan iç denetçilerin demografik özelliklerine yönelik bulgular aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

Tablo 3: Görüşmeye Katılan İDB İç Denetçilerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kadın	31	27
Erkek	85	73
Toplam	116	100

Araştırmaya katılanların, Tablo 3'de görüldüğü gibi, yaklaşık % 73'ü erkek, % 27'si bayandır. Araştırma katılımcılarının eğitim düzeyinin yüksek olması katılımcıların kurumlarında gerçekleştirilen uygulamalara yakınlıkları ve farkındalıkları ile verdikleri bilgilerin güvenilirliği bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca KRY ve iç denetim kavramları lisans seviyesindeki eğitimle birlikte alındığı düşünüldüğünde, görüşmelere cevap verenlerin bu kavramları bildiği ve buna göre sağlıklı cevap verdiği düşünülebilir.

Tablo 4: Görüşme Yapılan Kamu İdarelerinin Dağılımı

	Kurum Sayısı	Yüzde (%)
Özel Bütçe	1	13
Mahalli İdare	1	13
Genel Bütçe	5	61
Sosyal Güvenlik Kurumu	1	13
Toplam	8	100

Bu çalışmadaki genel olarak kamu idarelerinin ayrımında, yapılan sınıflandırma esas alınmıştır. Araştırmaya katılan kurumların yaklaşık % 61’i genel bütçe, % 39’u mahalli idare, Sosyal Güvenlik Kurumu ve özel bütçeli idarelerden oluşmaktadır.

Tablo 5: Görüşme Yapılan İDB İç Denetçilerinin Kamu İç Denetim Sertifika Dereceleri

Sertifika Düzeyi	Tüm İç denetçiler		Araştırmaya Katılan İç Denetçiler	
	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
A1	409	42	34	29
A2	305	32	37	32
A3	210	22	31	27
A4	36	4	14	12
Toplam	960	100	116	100

Kamuda görev yapan iç denetçilerin sertifika derece bilgilerine baktığımız zaman bunların 36’sının A4, 210’unun A3, 305’inin A2 ve 409’unun A1 derecesi sertifikasına sahiptir. (İDKK, 2016: 36). Araştırmamıza dâhil olan İDB’lerde görev yapan iç denetçilerin kamu iç denetim sertifika dereceleri incelediğinde iç denetçilerin % 12’sinin A4, % 27’sinin A3, % 32’sinin A2 ve % 29’unun A1 derecesi sertifikaya sahip olduğu görülmüştür. Araştırmamıza katılan iç denetçilerin sertifika dereceleri, fiilen çalışmakta olan iç denetçilerin kamu iç denetim sertifika dereceleri paralellik arz ettiği görülmektedir.

Tablo 6: Görüşme Yapılan İDB İç Denetçilerinden Uluslararası Sertifikaya Sahip Olanlar

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Uluslararası Sertifikalı Olanlar	58	50
Uluslararası Sertifikası Olmayanlar	58	50
Toplam	116	100

Çalışmamıza katılan kamu iç denetçilerinde uluslararası sertifikaya sahip olanlar % 50 oranındadır. Bu doğrultuda görüşmemize katılan iç denetçilerin, iç denetim görev ve sorumluluğunun bilincinde olduklarını belirtebiliriz. Diğer yandan, kamu sektöründe 183 “Sertifikalı Kamu Denetçisi”, 5 “Sertifikalı İç De-

netçi” ve 5 “Sertifikalı Kontrol Öz Değerlendirme” sertifikası olmak üzere toplam 193 uluslararası sertifikaya sahip kamu iç denetçisi mevcuttur. (İDKK, 2016: 36). Araştırmamıza uluslararası sertifikası bulunan kamu iç denetçilerinin % 30’unun katıldığı ve bunun önemli bir oran olduğu görülmektedir.

4.2. Kamu Kurumlarının Risk Yönetimi ve İç Denetim İlişkisine Dair Bulgular

a) İç denetim faaliyetlerinin risk esaslı yürütülüp yürütülmemesine ilişkin yöneltilen ilk 4 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

Soru 1: Kurumunuzda iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılıyor mu?

Olması gereken durum 1: Bir kurumun tüm iş ve işlemlerini kapsayan denetim evreninde süreçler risk açısından puanlandırılarak yüksek riskli alanlar denetim programına alınması gerekir. Plan ve programlar yapılırken İç-Den yazılımı kullanılmaktadır. Programa bilgiler girildikten sonra çıktı İDB başkanı tarafından onaylanması suretiyle iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılmaktadır. Risk esaslı iç denetim planları, iç denetim strateji belgesi, üst yönetici ve birim yöneticilerinin görüşleri ve önceki denetimlerin sonuçları göz önünde bulundurularak gelecek üç yıllık döneme ilişkin faaliyetleri içerecek şekilde hazırlanmaktadır ve planlama döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulmaktadır. İç denetim programı, en fazla bir yıllık dönem olmak üzere İDB tarafından hazırlanmaktadır ve program döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulmaktadır (İDKK, Erişim Tarihi: 11.06.2017).

Alınan cevaplar 1: 116 kamu iç denetçisinin hepsi iç denetim plan ve programlarının risk esaslı olarak yapıldığını belirtmiştir. Risk esaslı iç denetimin plan ve programı yapma oranını % 100 olarak ifade edebiliriz.

Üçten fazla iç denetçisi bulunan tüm kamu kurumlarında İDKK’nın belirlediği İç-Den yazılımı kullanılmaktadır. Görüşme yaptığımız tüm İDB’lerce, Kamu İç Denetim Rehberinde de belirttiği gibi, risk parametreleri kullanılarak plan ve programlar yapıldığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda üç yıllık iç denetim planı ile yıllık iç denetim programı her yıl Aralık ayında yapılarak üst yöneticiye onaylatıldıkları, plan ve programlar

yapılırken İç-Den adlı yazılımı kullandıkları, yazılımı kullanırken daha önceden denetlenecek süreçlerin tamamını ve bu süreçlere ilişkin faktörleri İç-Den'e girdiklerini belirtmişlerdir. İlgili İDB'lerce birimlere denetim isteyip istemedikleri ve üst yöneticilerine hangi süreçlerin denetimi isteniliyorsa bu hususlar da İç-Den'e girilerek denetim programı oluşturulduğu ve üst yöneticilerine onaylatıldığı görülmüştür.

Soru 2: Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları risk esaslı olarak belirliyor musunuz?

Olması gereken durum 2: İç denetçiler denetleyecekleri süreç ve alt süreçleri, denetimin ön çalışma aşamasında "Denetim Gözetim Sorumlusu"nun da katılımıyla risk esaslı değerlendirmeye tabi tutmakta ve bireysel çalışma planlarını bu değerlendirmeye göre yapmaktadırlar. Denetimi süresi içerisinde tamamlayacak şekilde İDB başkanının onayı ile düşük riskli süreçlerin denetiminden vazgeçebilmektedirler. Böylece yüksek riskli süreçlerin ele alınması suretiyle denetlenecek alanlar risk esaslı olarak belirlenmektedir.

Alınan cevaplar 2: 116 kamu iç denetçisinin hepsi bireysel iç denetim programlarını risk esaslı olarak yürüttüklerini belirtmiştir. Tıpkı risk esaslı iç denetimin plan ve programı hazırlamada olduğu gibi, risk esaslı bireysel iç denetim programı hazırlama oranını da % 100 olarak ifade edebiliriz.

Çalışma grubundaki iç denetçiler denetim faaliyetinin ön çalışma safhasında, İDB'ler iç denetime başlamadan önce denetlenecek süreç ve/veya alt süreçlerle ilgili bilgi toplama aşamasında mikro risk analizi yaparak o süreçlerle ilgili riskleri belirlediklerini ifade etmişlerdir. Bu konuda bir bakanlığın iç denetçileri, ilaveten özellikle bilişim teknolojileri ve usulsüzlük risklerini ele aldıklarını belirtmiştir.

Soru 3: Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları neye göre belirlediğinizi de ayrıca dokümanete ediyor musunuz?

Olması gereken durum 3: Denetlenecek alandaki yönetici ve görevliler ile yapılan anketler, görüşmeler, alınan notlar çalışma kâğıtları düzenlenmek suretiyle tespit edilmelidir. Risk Kontrol Matrisi düzenlenmeli ve matris denetim gözetim sorumlusu tarafından onaylanmalıdır. Böylece riskli lokasyonların dokümanete edilmesi yoluyla oluşturulan bireysel çalışma

planları da İDB başkanı tarafından onaylanması, aksi takdirde denetime başlanmaması gerekmektedir.

Alınan cevaplar 3: 116 kamu iç denetçisinin hepsi, denetleyecekleri alanları nasıl belirlediklerini dokümanete ettiklerini ifade etmişlerdir. Denetlenecek alanların neye göre belirlendiğinin dokümanete edilme oranını % 100'dür. Bir bakanlığımızın iç denetçileri tarafından, ilave olarak, denetlenecek alanların kapsamının belirlenmesine yönelik çalışmaların da ayrıca dokümanete edildiği belirtilmiştir.

Soru 4: Yaptığınız denetimlerde, ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate alıyor musunuz?

Olması gereken durum 4: Denetlenen sürecin risk kütükleri olmalı ve burada yer alan riskler için ön görülen kontroller değerlendirilmektedir. Risklerin doğru tespit edilip edilmediği ve bu risklere ilişkin kontrollerin yeterli olup olmadığı iç denetçiler tarafından sahada testlerle değerlendirilip dokümanete edilmemelidir.

Alınan cevaplar 4: Bir bakanlığın 13 iç denetçi hariç, diğer 103 kamu iç denetçisi, yaptıkları denetimlerde ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate aldıklarını söylemişlerdir. Dolayısıyla denetimlerde risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin dikkate alınma oranı % 89 olarak tespit edilmiştir.

Bu kurumlardaki iç denetçiler, denetime başlamadan risk kontrol matrisi oluşturmakta, ilgili süreçler hakkında birimler tarafından tespit edilmiş riskler olup olmadığı ve birimlerin yapmış olduğu kontrol faaliyetleri öğrenilerek matrise kaydedildiği anlaşılmıştır.

Risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini değerlendiremediğini ifade eden denetçiler, idarelerinde kontrol süreçleri ve risk yönetimi konularının tam oluşturulmadığı bu yüzden klasik denetim yapmak durumunda kaldıklarını belirtmişlerdir.

b) Kurumsal risk yönetiminin olgunluk düzeyini belirlemeye yönelik sonraki 7 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

Soru 5: KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ve çabayı gösteriyor mu?

Olması gereken durum 5: Yapılan farkındalık eğitimlerine destek olmak ve risk haritası oluşturma girişimlerine katkılar vermek suretiyle, KRY Sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması konularında üst yönetim etkin bir çabalar göstermelidirler.

Alınan cevaplar 5: Bir bakanlığın 25 iç denetçi hariç, diğer 91 kamu iç denetçisi, KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ve çabayı gösterdiğini belirtmişlerdir. Dolayısıyla kurumlarda üst yönetimin, KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda yeterli istek ve çabayı gösterme oranının % 78 olduğu anlaşılmıştır.

Soru 6: Kurumunuzda risk belirleme çalışmaları yapılıyor mu?

Olması gereken durum 6: Kurumlar kendi faaliyetlerine göre risk kriter modeli meydana getirmeli ve buna göre risklerini belirlemelidirler. Stratejik planların hazırlanması sırasında, çalıştaylar yoluyla risk yönetimi ile iç kontrol eğitimlerinin verilebilir. Risk belirleme çalışmaları yapılırken her birim yöneticisi tarafından hazırlanan risk kontrol eylem planı SGB'ye gönderilmesi gerekir.

Alınan cevaplar 6: İki genel bütçeli kurumun 17 iç denetçisi hariç, diğer 99 kamu iç denetçisi kurumlarında risk belirleme çalışmalarının yapıldığını bildirmişlerdir. Dolayısıyla kurumlarda % 85 oranında risk belirleme çalışması yapıldığını ifade edebiliriz.

Soru 7: Kurumunuzda risk izleme veya takip çalışmaları yapılıyor mu?

Olması gereken durum 7: Risklerin izlenmesi risk izleme komisyonları tarafından yapılmalıdır. İç denetçiler bu konuda denetim esnasında danışmanlık faaliyeti verir. Ayrıca SGB'ler de risk kontrol eylemlerini izler.

Alınan cevaplar 7: Dört genel bütçeli idareden toplam 49 iç denetçi hariç, diğer 67 kamu iç denetçisi kurumlarında risk izleme çalışmalarının yapıldığını belirtmiştir. Bu durum kamuda risk izleme çalışmalarının % 58 oranında yapılmakta olduğunu göstermektedir. Ancak idarelerinde risk izleme çalışması yapıldığını belirten iç denetçilerin hemen hemen %50'si yapılan çalışmaların etkin olmadığını belirtme gereği duymuşlardır. Dolayısıyla doğru tespit, kamu kurumla-

rında risk izleme veya takip çalışmalarının yeterince ve gereği gibi yapılmadığı şeklinde olacaktır.

Soru 8: Kurumunuzda risk yönetim süreçlerine dair İDB/iç denetçiler tarafından güvence veriliyor mu?

Olması gereken durum 8: İç denetçilerin spesifik olarak yaptıkları denetimler sonucunda ilgili süreçlere ilişkin güvence vermesi, vermemesi durumunda da gerekçesini açıklaması, ayrıca İDB'ler tarafından belirli dönemler halinde kurumlarının risk yönetim süreçlerini üst yöneticilerine raporlaması gerekir.

Alınan cevaplar 8: Araştırmaya katılan 42 iç denetçi kurumlarındaki risk yönetim süreçlerine güvence verdiklerini, 74 iç denetçi de vermediklerini belirtmişlerdir. Dolayısıyla kamuda iç denetçiler tarafından risk yönetim süreçlerine % 64 oranında güvence verilmediği sonucuna varılabilir.

Soru 9: İdarenizde KRY konusunda iç denetçiler danışmanlık görevi yürütüyor mu?

Olması gereken durum 9: Danışmanlık faaliyeti iç denetimin asli fonksiyonlarından biri olmakla beraber, özellikle KRY konusunda da iç denetçilerin, yaptıkları denetimler sırasında, eğitim çalışmalarısıyla, bilgilendirme toplantılarıyla, izleme faaliyetleriyle ve özel raporlama yöntemleriyle danışmanlık yapmaları gerekir.

Alınan cevaplar 9: Bir genel bütçeli idarenin 6 iç denetçisi hariç, diğer 110 kamu iç denetçisi idarelerinde KRY konusunda danışmanlık görevi yürüttüklerini bildirmiştir. Dolayısıyla kamu kurumlarında KRY konusunda iç denetçilerin danışmanlık görevini yerine getirme oranını % 95 olarak belirtebiliriz.

Ayrıca bu konuda bazı iç denetçiler, kurumlarında risklerin takibiyle ilgili özel otomasyon sistemi kurulduğu belirtmişlerdir.

Soru 10: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler tarafından risk yönetimi süreçleri değerlendiriliyor mu?

Olması gereken durum 10: İç denetçilerin denetledikleri süreçlerle ilgili olarak, Kamu İç Kontrol Standartları içerisinde yer alan risk değerlendirme birleşenleri kapsamında, risk kütüklerini değerlendirilmesi gerekir.

Alınan cevaplar 10: 116 kamu iç denetçisi kurumlarında risk yönetim süreçlerini değerlendirdiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/

iç denetçiler tarafından risk yönetim süreçlerinin % 100 oranında değerlendirildiğini söyleyebiliriz.

Soru 11: Kurumunuzun ana risklerinin raporlanması İDB/iç denetçiler tarafından değerlendiriliyor mu?

Olması gereken durum 11: Süreçlere ait ana riskler kurum tarafından belirlenmiş ise, bunların üst yönetime ilgili birimler tarafından gereği gibi raporlanıp raporlanmadığı hususunun iç denetçiler tarafından denetim raporları ile üst yönetime bildirilmesi gerekir

Alınan cevaplar 11: Bir genel bütçeli idarenin 8 iç denetçisi hariç, diğer 108 iç denetçi kurumlarında iç denetçiler tarafından ana risklerin değerlendirilmediğini söylemiştir. Dolayısıyla iç denetçiler tarafından denetimler sırasında % 93 oranda ana risklere ait raporlamaların değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

c) İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik sonraki 5 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir:

Soru 12: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 12: Bu görev iç denetçilere ait değildir. Risk yönetiminin düzenlenmesi üst yönetim tarafından yapılmalıdır. İç denetçiler bu konuda, komisyonlarda gözlemci ve danışmanlık işlevlerinde bulunabilirler.

Alınan cevaplar 12: Bir kamu kurumunun 13 iç denetçisi hariç, diğer 103 iç denetçi risk yönetim sürecinin düzenlenmesi görevini üstlenmediklerini, bu konulardaki eğitim çalışmaları ile çalıştaylara katıldıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi görevini iç denetçilerin % 89 oranında üstlenmediğini ifade edebiliriz.

Soru 13: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, riskler üzerine yönetim güvencesi veriyorlar mı?

Olması gereken durum 13: Bu konu üst yönetimin görevi olup iç denetçiler bu konuda denetim ve danışmanlık boyutunda rol oynaması gerekir.

Alınan cevaplar 14: Araştırmamıza katılan 116 iç denetçinin hepsi, % 100 oranla, denetledikleri alanlarla ilgili genel denetim görüşü verdiklerini, yönetim güvencesi vermediklerini ifade etmiştir.

Soru 14: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 14: Risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi, iç denetçilerin görevi olmayıp yönetimin görevidir. İç denetçiler bu hususta alınması öngörülen aksiyonların alınıp alınmadığını değerlendirirler.

Alınan cevaplar 14: Bir kamu kurumunun 13 iç denetçisi hariç, diğer 103 iç denetçi risklere karşı alınacak önlemler konusunda sürecin içinde olmadıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçilerin risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini % 89 oranında üstlenmediklerini belirtebiliriz.

Soru 15: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, kurumun risk iştahının belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 15: Risk iştahı, riskin düşürülmesi için yapılacak harcamanın, kalıntı (bakiye) riskten daha yüksek olmasını ifade eder. Kurumların risk iştahı seviyesinin belirlenmesi üst yönetimin ve harcama biriminin görevidir. İDB bu konuda danışmanlık görevleri üstlenirler.

Alınan cevaplar 15: Araştırmamıza katılan 116 iç denetçinin hepsi % 100 oran ile risk iştahların belirlenmesi görevini üstlenmediklerini, danışmanlık ve görüş bildirme şeklinde rol aldıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının İDB/iç denetçilerinin kurumlarının risk iştahlarının belirlenmesi görevini üstlenmediğini söyleyebiliriz.

Soru 16: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risk yönetiminin sorumlusu olmak gibi roller üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 16: Risk yönetiminde sorumluluk SGB'lere ve yönetime aittir; denetime böyle bir rol verilmesi onun bağımsızlığını bozar. Tespit edilen riskler ile ilgili iç denetçiler sadece danışmanlık ve denetim görevi üstlenirler.

Alınan cevaplar 16: Araştırmamıza katılan 116 iç denetçinin hepsi, % 100 oranla, risk yönetim sorumlusu rolü üstlenmediklerini ifade etmişlerdir.

d) İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik son 5 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir:

Soru 17: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 17: İDB/iç denetçiler, SGB'ler ile koordinasyon içerisinde, birimlerce riskler belirlerken yapılan toplantılara katılmak suretiyle risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini kolaylaştırma rolünü yerine getirmelidirler.

Alınan cevaplar 17: iki kurumun 8 iç denetçisi hariç diğer 108 kamu iç denetçisi % 93 oranı ile kurumlarında risklerin değerlendirilmesinin kolaylaştırıcılık rolünü üstlendiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçiler risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstlendiklerini diyebiliriz.

Soru 18: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risklere dair yönetime rehberlik ediyor mu?

Olması gereken durum 18: İç denetçiler, yaptıkları denetimler ve danışmanlık faaliyetleri ile bu konuda yönetim nezdinde farkındalık oluşturmaları gerekir.

Alınan cevaplar 18: Bir kurumun 2 iç denetçisi hariç 114 kamu iç denetçisi % 98 oranla risklere dair yönetime rehberlik ettiklerini belirtmiştir.

Soru 19: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 19: KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi konusunda iç denetçiler rehberlik ya da danışmanlık yapması gerekmektedir.

Alınan cevaplar 19: Bir bakanlığın 15 iç denetçi hariç, diğer 101 kamu iç denetçisi, % 87 oranla, icracı olarak görev yapmadan, bu görevi üstlendiklerini belirtmiştir.

Soru 20: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler riskleri konsolide olarak raporluyorlar mı?

Olması gereken durum 20: İDB/iç denetçilerin belirli dönemler halinde kurumsal riskleri konsolide ederek üst yönetime raporlaması gerekir.

Alınan cevaplar 20: bir kurum, bir üniversite ve iki bakanlıktan olmak üzere 38 iç denetçi hariç diğer 78 iç denetçi % 67 oranla kurumlarında riskleri konsolide olarak raporlamadıkları belirtmişlerdir.

Soru 21: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, KRY siste-

minin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi rolünü/görevini yerine getiriyorlar mı?

Olması gereken durum 21: KRY sistemi oluşturulması ve gelişimin sağlanması konusunda katkı sağlamak, iç denetim mesleğinin esas görevleri arasındadır.

Alınan cevaplar 21: Bir kurumun 2 iç denetçisi hariç diğer 114 kamu iç denetçisi, % 98 oranla KRY sisteminin oluşması ve geliştirilmesi rolünü yerine getirmeye çalıştıklarını belirtmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu yönetiminde son yıllarda yaşanan gelişmelere paralel olarak, iç denetim faaliyetlerine verilen önem artmıştır. KRY anlayışı, güvencenin teminatı olarak iç denetimi görmektedir. Ancak risk denilince, kamudaki bazı üst yöneticiler iç denetçileri sigortacı gibi düşünmektedir. Çalışmamız göstermiştir ki İDB'ler, bu konuda yönetimi teşvik eden, bilgi ve tecrübeleriyle danışmanlık hizmeti sunan birimlerdir. Türkiye'de kamu kurumlarında risk kavramını gündeme getiren ilk İDB'ler olmuştur, ancak risklerin yönetimi sürecinde İDB'ler pozisyonları gereği aktif rol alamamaktadırlar. Risk yönetimi konusunda başlatılan çalışmalar ise, ağır aksak yürümektedir. İç denetçiler, yaptıkları denetim ve danışmanlık faaliyetleri kapsamında, yöneticilerin ve çalışanların risk yönetimi süreçlerinde aktif rol almaları konusunda raporlamalarda bulunmaktadırlar, ancak kurumsal farkındalığın yeteri boyutta olmaması nedeniyle sonuç istenilen seviyede olamamaktadır. Kurumlarda risk yönetimi konusunda (bazı kamu kurumlarında yeni oluşturulmuş olan Risk Yönetimi Birimlerinde), belli bir çalışma tecrübesine sahip iç denetçilerin görev almalarının teşvik edilmesi, en azından farkındalığın temini açısından faydalı bir adım olabilecektir. Zira KRY konusu, dünyada iç denetçilikten yönetici pozisyonuna geçirilen kişiler tarafından yürütülürken, ülkemizde alt görevlerdeki uzmanlarca götürülmeye çalışılmaktadır.

Öte taraftan araştırmamıza göre, kamuda üst yönetim kademesinde henüz tam anlamıyla KRY yaklaşımı uygulamalarına destek veren bir bilinç oluşmadığı ve personelin konuyla ilgili yeterli eğitiminin olmadığı anlaşılmaktadır. Çalışma sonuçları göstermiştir ki; KRY, kurumlarda İDB'ler, SGB'ler ve hizmet birimleri

bünyesinde parçalı bir yapıda yürütülmektedir. CO-SO-KRY'ye göre iç denetim, KRY sisteminin izleme boyutunda yer almasına rağmen, kamu kurumlarında KRY'nin iç denetimin bir görevi gibi görüldüğü gözlemlenmiştir. Kurumlarda, risk yönetiminin her birimin kendi görevi olduğu yönünde, İDB'lerin sadece danışmanlık ve izleme hizmeti yapabileceğine dair farkındalık oluşturulması gerekmektedir. Mevcut durumda, kısa vadede KRY konusunda kamu sektöründe bir gelişme olmayacağını anlaşılmaktadır. Çalışmanın diğer sonuçlarını ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- KRY, idarelerde karar alma süreçlerinin bir parçası haline getirilmelidir, yoksa anlamsız yeni iş yükü oluşturmaktan öteye geçmemektedir.
- İç denetim ve risk yönetim fonksiyonları kamu sektörüne, özel sektörden geçmiş uygulamalardır. Kamu sektöründe kamu yararı söz konusudur, özel sektörde ise kâr sağlama amacı vardır. Kamuda kamu yararı gözetildiği için, süreçlerin yönetiminde emirleri en hızlı şekilde yerine getirmek, risklerin göz ardı edilmesine neden olmakta, bu nedenle çoğu kez risk yönetimi yerine kriz yönetimi uygulanmaktadır. Dolayısıyla kamu yararının ölçülebilir, şeffaf ve hesap verilebilir hale getirilmesi gerekir.
- Kurumlarda risk yönetimini hizmet birimlerinin üstlenmesi ve iç denetimin, hem üst yönetim hem de harcama birimleriyle iletişim içinde çalışması sağlanmalı ve bu şekilde sonradan geri dönülmez hataların oluşması minimuma indirilmelidir.
- Kamu kurumlarında, işleyen bir KRY sistemi ve iç kontrol eylem planının olması, iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini artıracaktır. Özel sektörde dahi az sayıda firmanın başarı ile uyguladığı KRY'nin, kamuda uygulanabilmesi için çok özel gayret gösterilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında öncelikle COSO-KRY'ye uygun, yazılı-sistemik-işleyen bir KRY sistemi ve iç kontrol eylem planı oluşturulmalıdır. İIA'nın rehberinde belirtildiği şekilde, kurumlarda ISO 31000-Risk Yönetimi'nin hayata geçirilip yaygınlaştırılması faydalı olacaktır.
- İDB'ler arasında iletişimi sağlamak için, 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belge-

si'nde de belirtildiği gibi, iç denetim faaliyetlerinin etkili bir şekilde uyumlaştırılması ve koordine edilmesi sağlanmalıdır.

Kaynakça

- Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56), 30.12.2011 Tarih ve 28158 Sayılı RG.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı RG.
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 19.10.2005 Tarih ve 25983 (Mük.) Sayılı RG.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 Tarih ve 27846 Sayılı RG.
- AKTAŞ, B. (2015). s. 103-108, (Ed.) DOĞANAY, R. ve MEYDANLI M.A. Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, 24 Eylül 2014, TBMM Basımevi, Ankara.
- ARCAGÖK, M.S. ve ERÜZ, E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- ARSLAN, I. (2008), "Kurumsal Risk Yönetimi", MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Uzmanlık Tezi, Ankara.
- BAĞBAŞLIOĞLU, A. (2006). "1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması", s. 23, (Ed.) KARAASLAN, E. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 11, Ankara.
- Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı), 2015 Yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ, 15.01.2015 Tarih ve 29237 Sayılı RG.
- BDDK, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 Tarih ve 24312 Sayılı RG.
- BDDK, Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 2633 Sayılı RG.
- BDDK, Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 09.06.2011 Tarih ve 27959 Sayılı RG.
- BDDK, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 28.06.2012 Tarih ve 28337 Sayılı RG.
- Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü (2015). "İç Kontrol Eylem Planı", <http://bodrum.bel.tr/ckfinder/userfiles/files/BODRUM-BELEDIYESI-IC-KONTROL-EYLEM-PLANI-2105.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).

- 15) BÖKE, K. vd. (2011). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- 16) BÜMKO İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi (2008). “2007 Yılı Faaliyet Raporu”, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3643,2007faaliyetraporupdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 09.05.2017).
- 17) CANDAN, E. (2010). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Eğitim Sunumu, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği Araştırma ve Eğitim Müdürlüğü Hizmet İçi Eğitim Programı, Ankara.
- 18) CANGÜLER, O. vd. (2010), Sorularla BASEL III, BDDK Risk Yönetimi Dairesi, Ankara.
- 19) COSO, (2004) Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary.
- 20) GÜNEŞ, Ş. ve TEKER, S. (2008). “Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 11 (1): 68.
- 21) GÜNEŞ, Ş. (2009). “Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye’de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama”, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- 22) GÜRDAL, T. ve ÇIPLAK, V. (2014). “Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği”, Kamu Maliyesinde Denetim içinde, Sempozyum Bildirileri, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, Antalya.
- 23) İDKK (2008). “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi 2007 Yılı Faaliyet Raporu”, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Faaliyet%20Raporlari/IcDenetimMerkeziUyumlastirmaDairesi2007FaaliyetRaporu0111-5588.aspx>, (Erişim Tarihi: 09.05.2017).
- 24) İDKK (2010). “Kamu iç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi”, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/AramaSonuclari.aspx?k=rehber>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 25) İDKK (2016). *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2015, Ankara*.
- 26) İDKK, “2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi”, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.04.2017).
- 27) İDKK, “Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi”, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx>, (Erişim Tarihi: 11.06.2017).
- 28) KARASAR, N. (1999). *Bilimsel Araştırma Yöntemi - Kavramlar, İlkeler, Teknikler-*, Nobel Yayın, Ankara.
- 29) Kent Eğitim (2012). “Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi”, <http://www.kentegitim.com.tr/?p=329>, 16.06.2016.
- 30) KİDDER, (2009). Kamu İç Denetim Sistemi ve Çözüm Bekleyen Temel Sorunlu Alanlar, Ankara.
- 31) KIRAL, H. (2014): İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- 32) Maxeler Technologies, <http://web.stanford.edu/class/ee380/Abstracts/130190-MaxEE380Jan2013Part2.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 33) NEZİROĞLU, İ. (2015). s. 29-32, (Ed.) DOĞANAY, R. ve MEYDANLI, M.A. Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, 24 Eylül 2014, TBMM Basımevi, Ankara.
- 34) NEUMAN, W. L.-WIEGAND, B. (2000). Criminal Justice Research Methods: Quantative and Qualitative Approaches, Allyn and Bacon, Boston, MA, aktaran BÖKE K. vd. (2011). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- 35) Platin Dergisi Eki (2011). “Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim”, http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 36) SOBEL, P. J. (2011). *Auditor’s Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM*, CCH Inc., Chicago, aktaran KIRAL H. (2014). İç Denetim “yönetime değer katmak”, İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara.
- 37) SPK, (2003) Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 68), 14.07.2003 Tarih ve 25168 Sayılı RG.
- 38) ŞAHİN, Ü. (2008). “Belediyelerde İç Denetim”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- 39) ŞAHİN, A. (2011). “Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme”, Sayıştay Dergisi, S. 83: 11.
- 40) The IIA, (2009) Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol.
- 41) The IIA-İngiltere ve İrlanda (2003). Risk Bazlı İç Denetim Hakkında Görüş Açıklaması, <http://www.bis.org/publ/bcbs128.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.05.2017).
- 42) VURUŞKANER, O. ve DOĞANYİĞİT, M. (2010). “Kriz Sonrası İç Denetim ve Risk Yönetiminin Değişen Rolü Sunumu”, IX. Çözüm Ortaklığı Platformu, <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/634275064689052679.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 43) YURTSEVER, G. (2015). s. 175-183, (Ed.) DOĞANAY, R. ve MEYDANLI, M.A., Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, 24 Eylül 2014, TBMM Basımevi, Ankara.

COSO 2017 KURUMSAL RISK YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMIYLA BAKIŞ VE BİR KURUM UYGULAMASI-I

(OVERVIEW THROUGH CONTROL SELF-ASSESSMENT APPROACH TO COSO 2017 ENTERPRISE RISK MANAGEMENT FRAMEWORK AND APPLICATION OF AN ORGANIZATION-I)

Alptuğ GÜLER* / Ali Kasım ARKIN**

ÖZ

Dünyadaki sosyal ve teknik değişim hiç olmadığı kadar ivme kazanmış durumdadır. Bu değişime bağlı olarak da belirsizlikler ve riskler hem nicelik, hem de nitelik olarak artmakta, kurumları ve çalışanları kontrol edilemez bir yöne taşımaktadır. Kurumlar, riskleri kontrol edebildiği sürece sürdürülebilirliklerini sağlayabilmektedir. Kontrol Öz Değerlendirme sürdürülebilirlik ve risklere karşı öngörülebilir kontrol araçlarını geliştirmek için etkin bir bakış açısı sağlamakta ve Kurumsal Risk Yönetimi için sağlam bir zemin oluşturma potansiyeli taşımaktadır. COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 2017 yılında mevcut çerçevesini güncelleyerek Kurumsal Risk Yönetiminin kurumun tüm süreçlerine entegre edilmesinin önemini vurgulamıştır. Bu entegrasyon; örgütün yönetim, strateji, hedef belirleme ve günlük operasyonlarına ilişkin karar alma süreçlerini iyileştirecek, performansı artıracak ve örgütsel sürdürülebilirliğe katkı sağlayacaktır. Yenilenen COSO çerçevesinin kurum bünyesinde içsellik kazanması için örgütlerin yapması gereken ilk

adım, belirsizliklerini ve risklerini tespit etmesidir. Bunun en etkin yolu örgüt bünyesinde bir risk çalıştayını yapıp, çalıştay sonuçlarını Kurumsal Risk Yönetimi için yol haritası yapmaktan geçmektedir.

Bu makalede, Kontrol Öz Değerlendirme yöntemleri ile yenilenen COSO Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesi açıklanmış ve Düzce Üniversitesi Risk Evreninin Belirlenmesi Çalıştayını örneğiyle kuruma sağlayacağı katkılar değerlendirilmiştir. Bir vaka analizi olarak Çalıştay, Kontrol Öz Değerlendirmenin kurum genelinde risk-kontrol ve hedef için bir farkındalık oluşturma kapasitesini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Risk Yönetimi, Risk Çalıştayını, Kontrol Öz Değerlendirme, COSO KRY 2017 Çerçevesi

JEL Kodlaması: G32, L21, M12, M42

ABSTRACT

Social and technical change in the world has gained more momentum than ever before. Due to this change, uncertainties and risks increase in both quantity and quality and carry the institutions and employees to an uncontrollable direction. Institutions can ensure their sustainability as long as they can control the risks. Control Self-Assessment provides an effective perspective for developing control tools that can be predicted for sustainability and risks, and has the potential to be a solid ground for enterprise risk management. In 2017, COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) updated its existing framework and emphasized the importance of integrating enterprise risk management into all processes of the organization. This integration will improve the decision-making processes of the organization's governance, strategy, goal setting and daily operations, improve performance and contribute to organizational sustainability. The first step that organizations need to make for the internalization of the renewed COSO frame-

work within the organization is to identify the uncertainties and risks. The most effective way to do this is to carry out a risk workshop within the organization and make the results of the workshop a roadmap for enterprise risk management.

In this article, Control Self-Assessment methods and renewed COSO Enterprise Risk Management Framework are explained, and the contributions to be provided to the organization by the example of Düzce University Risk Universe Workshop were evaluated. As a case study, the Workshop demonstrates the capacity of the Control Self-Assessment to establish an awareness for the risk-control and objective across the organization.

Keywords: Enterprise Risk Management, Risk Workshop, Control Self Assessment, COSO ERM 2017 Framework

JEL Classification: G32, L21, M12, M42

*) İç Denetçi (CGAP), Düzce Üniversitesi, Düzce, alptugguler@duzce.edu.tr, Orcid:0000-0001-8439-9511

**) İç Denetçi (CGAP,CCSA), Düzce Üniversitesi, Düzce, aliarkin@duzce.edu.tr, Orcid:0000-0002-6826-0998

Yazı Gönderim Tarihi: 19.10.2018, Yazı Kabul Tarihi: 31.10.2018.

1. GİRİŞ

6 Temmuz 1988 tarihinde Piper Alpha denizşarısı petrol platformunda meydana gelen patlama ve yangın sonucu 167 kişi öldü. 2001 yılında iflas eden enerji şirketi Enron'un 90,75 dolar olan şirket hisseleri kısa bir sürede 0,67 dolara gerileyerek on binlerce yatırımcısı mağdur oldu. Piper Alpha teknolojik felaket olarak tarihte yerini alırken, Enron ise bir mali skandal olarak tarihte yerini aldı. 26 Nisan 1986 tarihinde Çernobil Reaktöründe meydana gelen patlama sonucu, ardında sayısı hala kestiremeyen oranda insanın ölümünü ve radyasyon kaynaklı yüzbinlerce hasta ve sakat insan bıraktı. 15 Eylül 2008 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri'nin en büyük yatırım bankalarından biri olan Lehman Brothers firması iflas etti. Çernobil kıtalararası insani bir yıkımı tetikleyerek tarihte yerini alırken, Lehman Brothers ise ciddi bir ekonomik krizi tetikleyerek tarihte yerini aldı. 1929 Dünya Ekonomik Bunalımından Challenger Uzay Mekiğinin infilakına, Fukuşima Nükleer Santrali kazasına ve Titanik Faciasına bunlara benzeyen ya da benzemeyen uzak veya yakın tarihten verilebilecek binlerce kriz, skandal ve felaket örneği... Bu olayların ağır sonuçları oldu; insanlar hayatlarını kaybetti, sağlıklarını bir daha eski yerine gelmedi, zihnen ve fiziken sakat kaldılar, işlerini kaybettiler, ekonomik refahlarını kaybettiler. Bu sonuçlar karşısında ister istemez insan hayatını olumsuz etkileyen krizlerin, skandalların ve felaketlerin önlenmesi, en azından şiddetlerinin azaltılması mümkün olamaz mı diye sorulabilir.

Yukarıda örneklenen birbirlerine çokta fazla benzemeyen ekonomi ve teknoloji odaklı kriz, skandal ve felaketlerin ortaya çıkmasında ortak bir nokta vardır. Bu nokta, belirsizliklere ve ön görülebilir durumlara bir yanıt şeklinde, herhangi bir örgütün iş görme biçiminden bağımsız olarak iç ve dış riskler ön planda olmak üzere, proaktif bir risk yönetim sistemi kurması, kurum içinde içselleştirmesi ve sürdürülebilir kılması ile yakından ilgilidir. Bütün bu yaşanmışlıkların bize öğrettiği; birbirinden farklı amaç ve değerlerle faaliyet gösteren kurumların üretimlerini ve stratejik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesini etkileyebilecek olay veya durumların bütünsel bir bakış açısı ile belirlen-

mesi, ölçülmesi, önceliklendirilmesi sayesinde; yukarıda örneklenen olay veya durumların gerçekleşme ihtimalinin ve eğer gerçekleşecekse de ortaya çıkacağı zararın etkisinin azaltılması ile ortaya çıkabilecek fırsatların etkin bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli ve yeterli stratejilerin ve aksiyonların zamanında gerçekleştirilmesinin sağlanması için kapsamlı ve sistematik bir Kurumsal Risk Yönetimi yaklaşımına ihtiyaç bulunduğu gerçeğidir.

Çalışma, yukarıda anılan kriz, skandal ve felaketlere bir proaktif bakış açısı olarak yenilenen COSO¹ (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 2017 Çerçevesi temelinde Kurumsal Risk Yönetimi (KRY)²'nin içeriğini ve bu içeriğin kurumsal bir uygulamasını tartışmaktadır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde yeni yayınlanan COSO 2017 Çerçevesi temelinde Kurumsal Risk Yönetiminin temel kavramları bir Kontrol Öz Değerlendirme Yöntemi olarak uygulanan Risk Temalı Çalıştay verileriyle açıklanmıştır. İkinci bölümde, Kontrol Öz Değerlendirmenin kavramsal içeriği ve bu içeriğin Kurumsal Risk Yönetimine sağlayacağı yöntem ve araçlar açıklanmıştır. Son olarak üçüncü bölümde Düzce Üniversitesinde gerçekleştirilen Çalıştayın temel yapısı ve verileri paylaşılmıştır.

2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Risk kültürünün altında yatan temel etken gerçekte belirsizlikle beslenen bir korku kültürüdür. Bu yönüyle risk yönetimine, hem bir sosyolojik gerçeklik hem bir işletme / işletmecilik kavramı ve hem de sosyo-teknik bir ilişki yumağı olarak bakılabilmesi söz konusu olmaktadır. Sürekli değişim içinde hayatını idame ettirmek zorunda olan örgütler artan rekabet, ekonomik krizler, yasal yaptırımlar, teknolojinin artan ivmesi, yerelleşme, küreselleşme gibi etkenler için etkin bir yönetim arayışı ve anlayışı içinde olmaktadır. Bu nedenlerle risk yönetimi hiç olmadığı kadar çok önemli bir hale gelmiştir. Geleneksel anlayışla uygulanan risk yönetimi mevcut koşullarda yetersiz kalmaktadır. 20. yüzyılın sonlarına doğru ortaya çıkan "yönetişim" kavramı, başta hesap verebilirlik ve saydamlık olmak üzere Kurumsal Risk Yönetimi ol-

1) Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi

2) Enterprise Risk Management (ERM)

gusunu da öncelmiş ve örgütlerin hayat bulduğu kaotik ve dinamik çevrenin hem riskleri arttırması ve hem de riskleri çeşitlendirmesi nedeniyle risklere karşı daha proaktif bir bakışı zorunlu kılmıştır. Bu durumun bir yansıması olarak, Kurumsal Risk Yönetimi birçok örgüt tarafından stratejik, operasyonel, finansal ve yasal faaliyetlerdeki tüm risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve yönetilmesi için uygulamaya konulmaya başlanılmıştır.

Kurumlarda risk yönetiminin rolü konusunda her geçen yıl içinde çok büyük değişiklikler gözlemlenmiş ve günümüzde risk yönetimi örgütler için çok önemli bir hale gelmiştir. Günümüzde başarılı kurumlar belirsizlik ortamından kaçınma yollarını ararken aynı zamanda risklerden fırsatlar elde etmeye odaklanmaktadır. Bunun sonucu olarak da geleneksel bakış açısıyla uygulanan risk yönetimi mevcut koşullarda yetersiz kalmaktadır. Buradan hareketle kurumlar farklı risk türlerini de operasyonel ve stratejik riskler gibi dikkate almaya ve bunları aktif olarak yönetmeye başlamışlardır. Bir kurum mevcut risklerini yönetirken birbirinden tamamen farklı olan iki tür yol izleyebilir. **Birincisi** mevcut risklerini birer birer ele alıp yönetmek; **ikincisi** ise tüm risklerini sistemin bir parçası olarak görüp, onları bir risk yönetimi programı çerçevesinde bütün olarak yönetmektir. İkinci yöntem genel olarak Kurumsal Risk Yönetimi olarak adlandırılmaktadır. Kurumların Kurumsal Risk Yönetiminden beklenen faydaları elde edebilmeleri iyi işleyen kurumsal risk yönetim yapısı ve kurum içerisinde içselleştirilmiş etkin kurumsal risk yönetim uygulamaları ile mümkündür (Akçakanat, 2012: 30-31).

Kurumsal Risk Yönetimi esas olarak, işe özgü riskler için genel bir risk yönetimi yaklaşımının en son ismidir. Kurumsal Risk Yönetimine gelmeden önce bu dönemin öncülleri arasında Kurumsal Risk Yönetimi, iş riski yönetimi, bütünsel risk yönetimi, stratejik risk yönetimi ve entegre risk yönetimi yer almıştır. Her ne kadar bu kavramların her biri birbirinden az çok farklı bir odak noktasına sahip olsa da, her bir kavram ilk ortaya çıktığı zaman kurumların birincil endişesi olan risk unsurları tarafından desteklenmiş ve içerek olarak genelde benzer olguları taşımışlardır (D'Archy, 2001: 2).

Kurum bünyesinde sistematik bir risk yönetimi planının eksikliğini gidermek için, 2004 yılında COSO

bir Kurumsal Risk Yönetimi çerçevesi (COSO-KRY) oluşturmuştur. COSO-KRY, Kurumsal Risk Yönetimini "kurum hedeflerine ulaşılması konusunda makul bir güvence sağlamak" için tasarlanmış bir kurumsal risk değerlendirme ve yönetim süreci olarak tanımlanmaktadır. Risk yönetiminin benimsenmesi, organizasyonel risk düzeyini spesifik olarak değiştirmeye de, muhtemelen risklerin gerçek ölçümünü ve kurum genelinde izlenmesini etkilemektedir (Callahan ve Soileau, 2017: 122-123).

Kurumsal Risk Yönetimi, bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve kurum hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kurum genelinde yapılandırılmış ve kurum yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (COSO, 2004, III).

Kurumsal Risk Yönetimi son yirmi yılda popüler hale geldikçe, kurumlar, tüm paydaşlarını "risk yönetimi hakkına sahip olduklarından" memnun edecek bir program uygulamaya çalışmaktadırlar. Ancak burada temel bir sorun vardır, Kurumsal Risk Yönetiminin bir program olmadığıdır. Aslında o ne bir bölüm ne de bir süreç değildir. Kurumsal Risk Yönetimi veya daha genel olarak "risk yönetimi" karar vermenin ayrılmaz bir parçasıdır. Tek başına ayakta durmayan, ancak bir örgütün yaptığı her şeyin bir parçası olan yetenekler, yaklaşımlar, yetkinlikler, araçlar, kültür ve bunların daha fazlasıdır. Ne yazık ki, birçok kuruluş risk yönetimini iyi yürütememekte ve sonuçlarından zarar görmektedir (Anderson, 2017: 38).

Kurumsal Risk Yönetiminin ortaya çıkış gerekçesi risklerin de ortaya çıkış gerekçesi olan kurumun başarmayı hedeflediği stratejileri ve amaçlarıdır. Kurumsal Risk Yönetiminin temel amacı, risklerin yönetilmesi sağlanarak kurum amaçlarına ulaşmak olarak ifade edilebilir. Etkin bir şekilde çalışan ve amaçlarına ulaşan Kurumsal Risk Yönetimi sistemi de ancak etkin işleyen Kurumsal Risk Yönetimi temelli bir örgütsel yapılanmanın varlığı halinde mümkündür. Kurumsal Risk Yönetiminin etkin çalışabilmesi ancak sistemin etkinliğinin denetlenmesi, eksikliklerin ve aksayan yönlerin tespiti ve düzeltilmesi ile mümkündür. Kurumsal Risk Yönetimi için öne çıkan temel öğeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (COSO, 2004):

- Sürekli ve akışkan bir süreçtir. Kurumsal Risk Yönetimi bir olay veya durumdan oluşan bir etkinlik değil kurum faaliyetlerinin içinde yer alan bir eylemler serisidir.
- Kurumun her seviyesindeki çalışanlardan etkilenir. Yönetim kurulu Kurumsal Risk Yönetiminin en önemli öğelerinden birisidir. Ayrıca stratejileri, işlemleri ve politikaları onaylayan yöneticilerin de Kurumsal Risk Yönetimi üzerinde etkinlikleri fazladır.
- Kurumun her seviyesinde uygulanır. Kurumsal Risk Yönetimi kurum genelindeki faaliyetlerle ilgilidir. Bu faaliyetler kurum tepe yönetimi faaliyetleri, stratejik planlama ve kaynak tahsisi olabileceği gibi bölüm temelli faaliyetler de, pazarlama ve insan kaynakları da olabilir.
- Risklerin tamamıyla giderilmesine gerek yoktur. Riskler risk alma istekliliği sınırları içinde yönetilir. Risk alma istekliliği, basit olarak, niteliksel (yüksek, orta ve düşük sınıflandırması şeklinde) veya niceliksel (büyüme ile ilgili hedeflerin yansıtılması) olarak düşünülebilir.
- Kurumsal Risk Yönetimi, kurum hedeflerinin başarılacağına ilişkin makul düzeyde güvence sağlar.

COSO tarafından yayınlanan iki çerçeve vardır. İlk çerçeve 1992 yılında yayınlanan ve 2013 yılında revize edilen İç Kontrol- Entegre Çerçevesi (Internal Control-Integrated Framework), diğer çerçeve ise, 2004 yılında yayınlanan “Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçevesi”dir (Enterprise Risk Management – Integrated Framework). COSO, Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde de bir revizyona giderek 2017 yılında,

“Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması” (Enterprise Risk Management—Aligning Risk with Strategy and Performance) çerçevesini yayınlanmıştır.

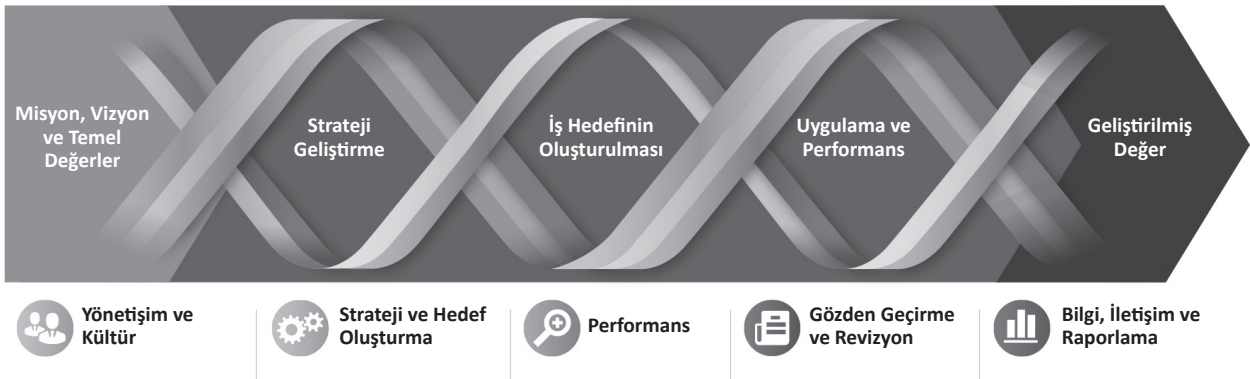
Yeni risklerin ortaya çıkması, mevcut risklerin daha karmaşık hale gelmesi, örgüt ve onun paydaşları arasında risk yönetimine yönelik farkındalığın artması ve Kurumsal Risk Yönetimi olgusundaki gelişmelerin mevcut çerçeveyi revize edilmesi (Şekil 1) ihtiyacı doğurmuştur.

COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde dikkatini çeken ilk farkındalık modelin simgesinin 2004 Çerçevesinden farklı olduğudur. Yeni çerçeve beş bileşen ve 20 ilke içermektedir. Ancak, basit 2004 Kurumsal Risk Yönetimi küpünün aksine yeni modelin ana simgesi gizil ve soyut formdadır. Şekil 1’de gösterildiği gibi yeni Kurumsal Risk Yönetiminin simgesi çeşitli renkli şeritlerin kesişimleri arasında konumlandırılmış beş terimi içermektedir. Ana resmin (ama yine de modelin bir parçası) altında, ilgili terimlerle (farklı) beş mini ikon vardır. Bu terimler ile şeritler arasındaki ilişki ve şeritler içindeki terimler hemen anlaşılabilir bir yapıdadır (Prewett ve Terry, 2018: 17-19).

Yeniden güncellenen şematik yapılanma ile kübik yerini sarmal (helezon) bir düzleme (Şekil 1) bırakmıştır. Yenilenen modelde (Gleim CPA, 2018: 1; Kurt ve Uysal, 2018: 23-33);

- Yeni yapılanmada risk yönetiminin strateji belirleme ve performansla bütünleşmesine daha fazla önem verilmiştir.

Şekil 1. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi



Kaynak: COSO, 2017: 6

- “Kurumsal Risk Yönetimi” ve “risk” terimleri yeniden tanımlanmıştır. Kurumsal Risk Yönetimi tanımı basitleştirilmiştir.
- Entegre bir risk yönetimi üzerine odaklanılmıştır.
- Risk yönetimi örgüt geneline yayılmıştır.
- Örgüt kültürü ön plana çıkmıştır.
- Bilgi teknolojisinin değişen rolü vurgulanmıştır.
- “Risk profili” ve “portföy görünümü” terimleri yönetim sistemine dahil edilmiştir
- Sekiz bileşen yerini beş yeni bileşene (şeride) bırakmıştır. Risk yönetimi ve iş modeli arasındaki

ilişkiyi gösteren yeni kavramsal grafikler oluşturulmuştur.

- Bu beş bileşenli yapıda, bileşenler arasında 20 ilke dağıtılarak temel şekil oluşturulmuştur.

Yeni modelde COSO'nun iletişim kurmaya çalıştığı kavram, şeritlerin altındaki beş terimin modelin bileşenleri olması ve her bileşenin simgesinin renginin bu renk şeridi tarafından temsil edilmesi anlamına gelmesidir. Renkli şeritler sırayla beş bileşenin her birinin şeritler içinde tarif edilen işlemler boyunca birbirleriyle temasını ifade etmektedir. Bir başka deyişle,

Tablo 1. COSO 2004 ve 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevelerinin Karşılaştırılması

2017 Çerçevesi Bileşenleri	#	2017 İlkeleri	2004 Çerçevesinde var mı?	2004 Çerçevesi Bileşenleri
Yönetişim ve Kültür	1	Yönetim Kurulunun (Yönetimin) Riskin Gözetimini Yapması	✓	İç Ortam
	2	Operasyonel (Çalışma)Yapının Oluşturulması	✓	
	3	Arzu Edilen Kültürün (Örgüt Kültürünün) Tanımlanması	✓	
	4	Temel (Çekirdek) Değerlere Bağlılık Gösterilmesi	✓	
	5	Yetenekli Personeli (Örgüte) Çekme, Gelişimini Sağlama ve Elinde Tutma	✓	
Strateji ve Hedef Belirleme	6	İş Ortamını (İçeriğini) Analiz Etme	✓	Hedef Belirleme
	7	Risk İştahını Tanımlama	✓	
	8	Alternatif Stratejileri Değerlendirme	X	
	9	İş Hedeflerini Oluşturma	≠	
Performans	10	Riski Tanımlama	✓	Olay Tanımlama
	11	Riskin Şiddetini Değerlendirme	≠	Risk değerlendirmesi
	12	Riskleri Önceliklendirme	✓	
	13	Riske (Gerekli ve Uygun) Yanıtlarını Uygulama	✓	Riske Karşılık Verme ve Kontrol Faaliyetleri
	14	Portföy Bakışını Geliştirme	✓	Riske Karşılık Verme
Gözden Geçirme ve Revizyon	15	Önemli Değişimi Değerlendirme	✓	İzleme
	16	Riski ve Performansı Gözden Geçirme	✓	
	17	Kurumsal Risk Yönetimindeki İyileştirmeyi İzleme	✓	
Bilgi, İletişim ve Raporlama	18	Bilgi ve Teknolojiden Yararlanma	✓	Bilgi ve İletişim
	19	Risk Bilgisinin İletişimi Yapma	✓	
	20	Risk, Kültür ve Performans Hakkında Raporlama Yapma	✓	
LEJANT	✓	Konuyu içermektedir		
	≠	Bazı anahtar kavramlar eksiktir		
	X	Çoğu anahtar kavram eksiktir		

Kaynak: Prewett ve Terry, 2018: 19

beş bileşen (Yönetişim ve Kültür, Strateji ve Hedef Belirleme, Performans, Gözden Geçirme ve Revizyon ve Bilgi, İletişim ve Raporlama) misyon, vizyon ve temel değerler, strateji geliştirme, iş hedefinin oluşturulması, uygulama ve performansın oluşturulmasını etkilemektedir. Son olarak tüm bu faktörler “geliştirilmiş değer” ile sonuçlandırılmıştır. COSO bu beş bileşenin her birine gömülü olan kavramları açıklığa kavuşturmak için 20 ilke belirlemiştir (Prewett ve Terry: 19). İlkelerin ve ilgili bileşenlerin başlığı Tablo 1’de sunulmuştur. COSO 2017 ile iç kontrol bileşeninin yeniden yorumlanmış ilkeleri, ana hatlarıyla 2004 Çerçevesinin içerdiği kavramlarla benzerlik ve paralellik göstermektedir. Temel olarak, 2004 Çerçevesinde ele alınmayan bir ilke çerçeveye yeni olarak giriş yapmış (8 no.lu ilke-Alternatif Stratejileri Değerlendirme) ve iki ilke ise güncellenerek (9 no.lu İş Hedeflerini Oluşturma ve 11 no.lu Riskin Şiddetini Değerlendirme) yeni çerçevede yer bulmuştur.

2017 Çerçevesi, her çeşit kurumda risk yönetiminin rolünün anlaşılmasında teknolojik değişimlerini ve büyümeyi yansıtacak şekilde güncellenmiştir. 2017 Çerçevesinde en göze batan, ilk iki ilke olan Yönetişim ve Kültür ve Strateji ve Hedef Belirlemeye yapılan vurgulamadır. Bu iki ilke, Kurumsal Risk Yönetimi sorumluluğunu en üst düzeydeki yönetim seviyesine taşıyarak ve Kurumsal Risk Yönetimi tarafından yerleşik ve bilgilendirilmiş örgüt çapında bir kültür oluşturarak, Kurumsal Risk Yönetimi kavramını teşvik etmektedir (Prewett ve Terry: 20).

Yeni çerçevedeki sarmal yapı beş şeritten ve ikili bağlamdan oluşurken, bu beşli yapının ilk bağlamındaki Yönetişim ve Kültür ile Bilgi, İletişim ve Raporlama şeritleri Kurumsal Risk Yönetiminin yatay ve dikey hatları olarak destek hattını oluşturmakta ve diğer bağlamdaki Strateji ve Hedef Belirleme, Performans ve Gözden Geçirme ve Revizyon şeritleri ana iskeleti meydana getiren örgütün temel süreçlerini oluşturmaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde bir Kontrol Öz Değerlendirme çalışması olarak yapılan Risk Temalı Çalıştay verilerinden faydalanılarak, yeni 20 ilke için risk odaklı örneklemeler yapılarak bunların ışığında değerlendirilmelerde bulunulacaktır.

2.1. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi- Yönetişim ve Kültür Bileşeni

Yönetişim, kurumun risk yönetimini belirler, Kurumsal Risk Yönetiminin önemini güçlendirir ve gözetim sorumluluklarını belirler. Kültür, etik değerlere, istenen davranışlara ve kurumdaki risk anlayışına ilişkindir (COSO, 2017: 6). Kurumsal yönetim, şirketin yönetiminin, yönetim kurulunun, hissedarların ve şirketin hedeflerinin belirlendiği yapıyı sağlayan diğer paydaşlar arasındaki ilişkidir. Etkin yönetişim, şirketin hedeflerini oluşturmak için gereken uygun gözetim, yapı ve kültür seviyesini sağlar, bu hedefleri takip etme ve bu arayışla ilişkili riskleri anlama araçlarını devreye sokar. Esasen yönetişim, kararların alınma biçimini ve bu kararların nasıl yürütüldüğünü belirler (ERM, 2018: 15). Bu ilk sarmal beş demet bileşene sahiptir.

2.1.1. Yönetim Kurulu (Yönetim) Riskin Gözetimini Yapar

Yönetim Kurulu (Yönetim)³, kurumun mevcut risklerini kendi onayladığı şekilde yönetebilecek bir iç kontrol sisteminin etkin olmasını sağlamalıdır. Etkin ve güçlü bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığı değerlendirilmesinde ise kurumun karşı karşıya kalabileceği risklerin şiddetini ve doğasının göz önünde bulundurulması gerekir. Kurumun katlanmayı göze alacağı risklerin doğası ve boyutu, olası risklerin gerçekleşme olasılığını, gerçekleşebilecek risklerin kurum faaliyetlerine olan etkilerinin azaltılabilme becerisinin göz önünde bulundurulması gerekir (Turnbull Report, 2005: 12). Çalıştayda elde edilen veri setleri içerisinde yönetim riskin gözetimini yaparak; risklerin kontrolünü ele alması, örgütün stratejisini ve iş hedeflerini gerçekleştirmesini desteklemek amacıyla, stratejinin izlenmesi ve yönetime dair yükümlülüklerini yerine getirmesini içinde barındıran tipik bir örnek olarak A Merkezi’nde “Operasyonel” risk kategorisinde “Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Pnömatik sistem arızalarından dolayı, hasta numunelerinin yanlış birimlere düşmesi, durumun geç fark edilmesi, kan laboratuvara ulaşmadığı için çalışılmaması..” riski verilebilir. Riskin göze-

3) Her ne kadar COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetiminin 1.prensibi “Yönetim Kurulu Riskin Gözetimini Yapar” olsa da makalemizde örneklerine başvurduğumuz Üniversite özelinde Yönetim Kurulu yerine Yönetim kavramını kullanmak örgütün doğası gereği daha doğru olacaktır.

timi için geliştirilebilecek kontrol faaliyeti (stratejisi); “Numune gönderiminde pnömatik sisteme giriş çıkışın kayıt altına alınabileceği bir mekanizmanın oluşturulması” olmuştur.

2.1.2. Operasyonel (Çalışma) Yapı Oluşturulur

Kurum, strateji ve iş hedefleri doğrultusunda gerekli operasyonel (işletme, çalışma) yapılarını kurar (ERM, 2018: 15). A Yüksekokulu’nda “Operasyonel” risk kategorisinde “Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Ön lisans ve lisans öğrencilerinin akademik yılın başlangıcında yapılan İngilizce I-II dersi muafiyet sınavından haberdar olmaması nedeniyle muafiyet sınavına girememeleri” riski örgüt, stratejisini ve iş hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla operasyonel temelde gerekli yapıyı oluşturması için verili bir riski göstermektedir. Operasyonel yapı oluşumu için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); “Tüm birimlerde fiziki ortamlarda ve internet sayfalarında duyuruların paylaşılması” olmuştur.

2.1.3. Arzu Edilen Kültür (Örgüt Kültürü) Tanımlanır

Kültür yönetimi süreci mevcut kurum kültürünün tanımlanmasıyla başlar. Bunlar, kurumun müşterileri gibi belirli kilit boyutlara ilişkin mevcut güncel değerlerini içerir. Bir sonraki adımda örgütün ideal veya arzu edilen kültürü formüle edilir. Bunlar kültürün gerçekte ne olduğu ya da ne olması istendiğidir. Buna ek olarak, bu istenen kültür, kurumun genel stratejik gelişimini desteklemesi amaçlandığından, kurumun “stratejik kültürü” olarak görülebilir (Flamholtz, 2001: 270). Fakülteler kısmında “Operasyonel ve Yasal” risk kategorisinde “Çok Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Şifrelerin çalışanlar arasında paylaşılmasından ve uygunsuz yetki paylaşımından dolayı *suiistimal riski*” örgütün, kurum bünyesinde bilgi güvenliğini içselleştiren bir kültürü karakterize edecek, arzu edilen davranışlarına referans olan bir riski işaret etmektedir. Arzu edilen örgüt kültürü için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); “Öğrenci otomasyon işlemlerinde *password* (şifre) güvenliğine önem verilmesi ve görevler ayrılığı ilkesine uygun olarak işlem yapılması. Personel, *şifrelerin gizliliği hakkında bilgilendirilmeli ve gizlilik kurallarına uymaları sağlanmalı, mail adreslerin girişi şifresi ile not girişi şifresinin birbirinden farklı olması sağlanmalı.*” şeklinde tanımlanabilir.

2.1.4. Temel (Çekirdek) Değerlere Bağlılık Gösterir

Güçlü bir kültüre sahip olmak için, bir örgütün çok güçlü değerler olması gerekmez. Kritik olan, bu değerlerin örgüt içerisinde geniş bir biçimde paylaşılması ve güçlü bir şekilde tutulmasıdır (O’Reilly, 1989:14). Örgüt, kurumca kabul edilmiş temel değerlere bağlılığını göstermesi gerekir. A Fakültesi’nde “Operasyonel” risk kategorisinde “Çok Yüksek” risk değerlendirilmesine sahip “Öğretim elemanları arasında işbirliği ve iletişim eksikliği sonucu ortaya çıkan kurum psikolojik iklimi ile kültürünün olumsuz etkilenmesi” riski örgütün temel değerlere bağlılığını sınavacak bir riski göstermektedir. Temel değerlere bağlılığın sağlanması için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); “Bölümler arasında çatışmalara yol açan sorumluluk alanlarının açık şekilde belirlenmesi. Üst yönetim tarafından öğretim elemanlarını bir araya getirecek mekanizmaların oluşturulması” olmuştur.

2.1.5. Yetenekli Personeli (Örgüte) Çeker, Gelişimini Sağlar ve Elinde Tutar

İnsan Kaynaklarının üstleneceği en büyük stratejik görevlerden biri, yetenekli çalışanları kurumlarına çekmek ve kurumda tutmak için gerekli olan çekici, motive edici ve bağdaştırıcı kültürü geliştirmeye yardımcı olmaktır. Böylesi bir kültürde, yetkin bireylerdeki potansiyel ve tam işleyen ağlar, birbirine bağlı eylemlere dönüştürülebilir. Kurumlar, günümüz çalışanları arasındaki sadakatin ölü olduğu fikrini reddetmeli ve örgüte bağlı kalmaları için insanları çekecek ve enerjik bir ortam yaratmanın zorluğunu kabul etmelidir (Bartlett ve Ghoshal, 2002: 34). Örgüt, sahip olduğu misyon ve vizyonu referans alan, strateji ve iş hedefleri ile uyumlu olarak üretken ve etkin bir insan kaynağını inşa etmeye ve bunu sürdürülebilir kılmaya büyük önem vermelidir. A Fakültesi’nde “Stratejik” risk kategorisinde “Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Alanında uzman olmayan öğretim üyelerinin derse girmesinden dolayı öğretim niteliğinin düşmesi” etkin bir insan kaynakları politikası ile personel kaynağının oluşturulması ve geliştirilmesi için temel bir riske işaret etmektedir. Yetenekli personelin çekilmesi ve geliştirilmesi için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); “Ders görevlendirmelerinin uzmanlık alanlarına (yalnızca doktora ve doçentlik alanlarına) göre yapılması” olmuştur.

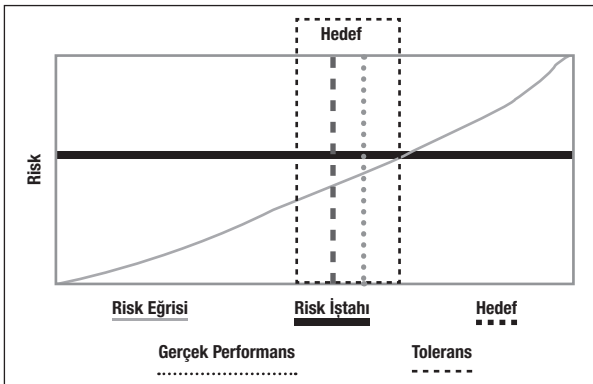
2.2. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Hedef Belirleme Bileşeni

Kurumsal Risk Yönetimi, strateji ve hedef belirleme, stratejik planlama sürecinde birlikte çalışır. Örgütün stratejisiyle uyumlu bir risk iştahı belirlenir. İş hedefleri; stratejiyi uygulamaya sokarken, riskleri tanımlamak, değerlendirmek ve yanıtlamak için bir dayanak noktası olarak hizmet verir (COSO 2017: 6). Etkin yönetim, kuruluşun Kurumsal Risk Yönetimi faaliyetlerinin temelini oluşturursa da, iş ortamına ve stratejisine güçlü bir anlayış ve bakış açısı, risk yönetimi için bir çapa görevi görür. Kurumda bir değeri yaratmak için bir örgütün stratejisi ve iş hedefleri belirlenir. Bu değer, finansal yapının ötesinde, toplumsal, insani ve ilişkisel, doğal, entelektüel ve üretilmiş sermayeyi kapsayacak şekilde, birbiriyle bağlantılı çoklu sermaye türlerine dayanmaktadır. İç ve dış iş bağlamındaki değişiklikler, kurumun değer oluşturma veya koruma yeteneğini doğrudan etkiler (ERM, 2018: 33). İkinci sarmal dört demet bileşene sahiptir.

2.2.1. İş Ortamını (İçeriğini) Analiz Eder

Örgüt, faaliyet alanı bulduğu iş ortamının, risk profili üzerindeki muhtemel (potansiyel) etkilerini bir analize tabi tutar. Risk profili (Şekil 2), belirli bir strateji veya iş hedefi ile ilgili risklerin çeşitleri, şiddeti ve bağımlılıkları ile bunların performans üzerindeki etkileri hakkında birleşik bir bakış açıdır. Bir risk profili, örgütün herhangi bir seviyesinde (örneğin, varlık, bölüm, operasyon birimi veya fonksiyon) veya görünümünde (örneğin, ürün, hizmet veya coğrafya) oluşturulabilir (Gleim CPA: 2).

Şekil 2. Risk Profili



Kaynak: Gleim CPA, 2018:3

A Koordinatörlüğü'nde "İtibar" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Amaca yönelik üretilen ürünlerin beklenen etkiyi karşılamaması (örneğin ağrı kesici özelliği olduğu iddia edilen bitki ekstratları ile hazırlanan kremin ağrı kesici etki göstermemesi)" riski potansiyel bir etkiyi göstermektedir. İş ortamının analizi sonucu ortaya çıkan kontrol faaliyeti (stratejisi); "Literatürde söz konusu bitkilerin etkileri hakkında yeterince bilgi varsa dikkatlice okunmadan yola çıkılmaması ve ürün denemelerinin yapılması" olmuştur.

2.2.2. Risk İştahını Tanımlar

Kurumlar, önceden hedef risk iştahı ile tutarlı bir artık risk oluşturan kontrolleri ve azaltımları tasarlayarak, gerektiğinde geri bildirim ayarlaması yaparak ve tüm süreci izleyerek; tüm maddi riskleri hedeflerine ve alt hedeflerine göre tanımlamaya çalışmalıdır (Power, 2009: 849). Risk iştahı, örgütün amaçları ve hedefleri doğrultusunda razı olduğu (tolere edebileceği / maruz kalmaya kabul edeceği / önlem almayı planlamadığı / aksiyon hazırlamadığı) en yüksek risk düzeyi olarak tanımlanır. Risk iştahı kavramı, örgüt tarafından belirlenen bu seviyenin üzerindeki risklerin herhangi bir şekilde kabul edilemeyeceği ve aksiyon alınması (önlem alınması) gerekliliğini tanımlar. Örgüt, risk iştahını, kurumsal bir değer oluşturma, muhafaza etme ve gerçekleştirme temelinde tanımlar.

Risk iştahını karakterize edebilecek bir örnek, A Merkezi'nde "Sağlık ve güvenlik" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Ameliyathanedeki kullanılan görüntüleme cihazlarından kaynaklanan radyasyon" riski verilebilir. Risk iştahına karşı geliştirilen kontrol faaliyeti (stratejisi); "Ehliyetli radyoloji teknisyeninin çalışması. Çalışanlara dozimetre verilmesi" olmuştur.

2.2.3. Alternatif Stratejileri Değerlendirir

Üst yönetim bilinçli olarak örgüt içinde bir tartışma formu oluşturmalı ve kurumlarını tehdit edici konular hakkında örgüt çalışanlarının konuşmalarına izin vererek, yeni çözümleri ortaya çıkarmaları için zaman ayırmalarını teşvik etmelidir. Çevresel fırsatlar veya tehditler ele alınan alternatif stratejiler ile genişletilmelidir. Üretilen alternatif stratejiler değerlendirilmelidir.

rilmeli ve örgüt için seçilen strateji en iyi alternatif olmalıdır (Schwenk, 1984: 120-124). Örgüt, alternatif stratejileri gösterge olarak risk profili üzerindeki etkilerini değerlendirmeye almalıdır. Alternatif strateji üretilmesi gereken tipik bir risk, A Merkezi'nde "Sağlık ve güvenlik" risk kategorisinde "Orta" risk değerlendirmesine sahip "Hepatit B ve Hepatit C'li hastaların kullandığı diyaliz makinalardan diğer hastalara bulaşma riski"dir. Alternatif kontrol faaliyetleri (stratejileri):

1. Hepati B ve Hepatit C'li hastaların kullandığı makinaların ayırılması,
2. İlk hasta kabulünde hepatit markerlerin bakılarak makinalara alınması,
3. Bütün hastaların 3 ayda bir kontrollerinin yapılması,
4. Düzenli aralıklarla hastalardan geri bildirim alınarak eğitim verilmesi,
5. Hepatit B ve Hepatit C odalarının ayrı olması,
6. Hastaların Hepatit B aşısı programında olması."

2.2.4. İş Hedeflerini Oluşturur

Kurum stratejisi, kurumun iş hedeflerinin sunulmasını desteklemede olumlu bir etken olmaktadır. İş hedeflerinin oluşturulması, insanların çalışma şeklini ve işteki üretkenliğini etkilemekte ve çalışma şeklinden bağımsız olarak gerekli kültürel değişimi sağlamaktadır (Levin, 2008). Örgüt, işe ait hedeflerini oluştururken, temel stratejisiyle uyumlu ve ona destek verecek biçimde, kurum bazında hem yatay ve hem de dikey seviyede riskleri dikkate alır. B Fakültesi'nde "Operasyonel ve Yasal" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Başvuru dosyalarında olan eksiklikler veya hatalar nedeniyle etik kurul kararlarının geç çıkarılması" birim bazında göz önüne alınması gereken bir iş hedefinin içsel riskidir. Hedefe varmak için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); "Başvuran adayların etik kurul yönergelerine göre başvurulmasının sağlanması" olmuştur.

2.3. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi- Performans Bileşeni

Strateji ve iş hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek riskler belirlenip ve değerlendirilmelidir. Risk iştahı

bağlamında riskler öncelik sırasına göre belli bir ölçekte önceliklendirilmelidir. Örgüt daha sonra riske vereceği yanıtları seçer ve üstlendiği risk miktarını portföy bakış açısıyla ele alır. Bu sürecin sonuçları kilit risk paydaşlarına raporlanır (COSO, 2017: 6). Etkin risk yönetimi, risk azaltma ve riskten faydalanma için kaynak harcamalarının sabit bir şekilde dengelenmesini gerektirir. Bu durumda yönetim, önceliklendirme ve kaynak paylaşımını desteklemek için risklerin potansiyel etkilerini ve şiddetini değerlendirir. Bu nedenle önceliklendirme hedefi; bir kurum için stratejik, finansal ve operasyonel faydayı maksimize etmek olacaktır (ERM, 2018: 65). Üçüncü sarmal beş demet bileşene sahiptir.

2.3.1. Riski Tanımlar

Risk tanımlama, risk yönetimi uygulamasında temel bir aşamadır. Riskler tanımlanarak, bir karar verici veya bir karar verici grubu için belirsizlik yaratan olaylar ya da olgular hakkında bilinçlenme sağlanır. Risk tanımlamasının ana odak noktası, bu olayları ya da olguları proaktif olarak yönetebilmek için gelecekteki belirsizlikleri tanımlamaktır (Hallikas vd., 2004: 52). Örgüt, stratejisinin ve iş hedeflerinin gerçekleştirilmesini etkileyen olası riskleri tanımlar. B Koordinatörlüğü'nde "Operasyonel" risk kategorisinde "Orta" risk değerlendirmesine sahip "Bilgi edinme birimine gelen başvurularda, ilgili Üniversitemiz birimlerince verilen cevabın eksikliği, bundan dolayı sürecin uzaması veya zamanında cevap verilmemesi" ve A İdari Biriminde "Yasal / Uygunluk" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Avans ve kredilerin zamanında kapatılmaması" gibi riskler örgütün, stratejisinin ve iş hedeflerinin gerçekleştirilmesini etkileyen riskleri belirleme faaliyetidir. Bu riskler için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi) ilk risk için; "Resmi yazılarla birimlerin, işlem sürecinin nasıl yürütüleceği ve hangi süreler içerisinde cevap verilmesi gerektiğine ilişkin bilgilendirilmesi" ve ikinci risk için "Avans ve kredi süreçlerinin takibi için SMS / e posta bilgilendirilmesi yapılması" olmuştur.

2.3.2. Riskin Şiddetini Değerlendirir

Örgütsel felsefenin içine yerleştirilmiş bir disiplin olarak Kurumsal Risk Yönetimi, işle ilgili risk faktörlerini tanımlamak, şiddetini değerlendirmek, ölçmek ve hafifletmek ile üst düzey fırsatlardan yararlanmak

anlamına gelmektedir (Wu ve Olson, 2009: 4923). Örgüt, olası risklerin şiddetini değerlendirir. C Yüksekokulu'nda "Operasyonel ve Yasal" risk kategorisinde, "Engelli kullanıcılar için fiziksel yapının yetersiz olması" anahtar risk göstergeli "Engelli kullanıcılar için, asansör, rampa, wc vb. ihtiyaçlarını ve ulaşım-larını sağlayabilecekleri fiziksel donatıların olmayışı, engelli bireylerin hareket kabiliyetini sınırlaması, temel ihtiyaçlarını giderememesi" riski "Çok Yüksek" etki ve "Çok Yüksek" olasılık değerlerine bağlı olarak "Çok Yüksek" risk oranında değerlendirilmiştir.

2.3.3. Riskleri Önceliklendirir

Risk analizinden sonra, duruma uygun yönetim eylemlerini seçebilmek için riskleri değerlendirmek ve önceliklendirmek önemlidir. Yaygın bir yöntem, olasılıkları ve sonuçlarını değerlendirerek olayları karşılaştırmak ve bunları bir risk haritası / matrisine koymaktır (Norrman ve Jansson, 2004: 438). Örgüt, risklere vereceği uygun aksiyona (cevaba) bir temel oluşturmak üzere, riskleri belli bir ölçekte derecelendirir ve önceliklendirir. C Yüksekokulu'nda "Sağlık ve Güvenlik" risk kategorisinde, "Torna tezgâhında iş kazası olma riski" anahtar risk göstergeli,

- 1- Ayna anahtarının ayna üzerinden fırlaması tehlikesi,
- 2- İş parçasının ayna ayaklarından fırlaması tehlikesi,
- 3- Talaş kaldırma işlemi sırasında çıkan talaşın çalışan kişiye zarar vermesi tehlikesi,
- 4- Herhangi bir iş kazasında torna tezgahı aynalarının aniden durmaması,
- 5- Torna tezgahlarında ayna sensörünün bulunmaması tehlikesi,
- 6- Torna tezgahları otomatik operasyon noktaları,(ana mil, talaş mili) uygun şekil ve nitelikte koruyucu içinde olmaması tehlikesi,
- 7- Öğrencilerin aynayı tutarak elle fren yapmaları önlenememesi." riskleri "Yüksek" etki ve "Orta" olasılık değerlerine bağlı olarak "Yüksek" risk oranında değerlendirilmiş ve önceliklendirilmiştir.

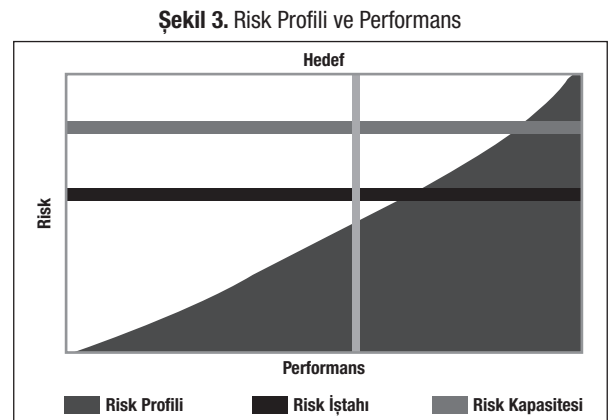
2.3.4. Riske (Gerekli ve Uygun) Yanıtlarını Uygular

Risklere yanıt olarak risk yönetim sisteminin kontrolünü arttırmanın bir yolu daha yapısal ve entegre risk yönetimi sağlamaktır. Kurumsal Risk Yönetimi (risk-

lere verdiği yanıtlar ile) örgüt için birçok yönden bir itici güç oluşturmuştur (Lundqvist, 2015: 442). Örgüt, risklere vereceği uygun aksiyonları (cevapları) belirler ve seçer. Bu cevaplar bir dizi kontrol faaliyeti ve / veya kontrol stratejisi şeklinde olur. A Merkezi'nde "Yasal / Uygunluk" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Adli konularda bilgi eksikliği. Bilgi güvenliğinin sağlanamaması. Hasta ve çalışan hakları konusunda mevzuat, kanun ve yönetmeliklerin eksik bilinmesi" riskine uygun bir yanıt verilmiştir. Riske verilebilecek yanıt olarak geliştirilebilecek kontrol faaliyeti (stratejisi); "Çalışanların adli eğitim almasının sağlanması. Bu eğitimin düzenli aralıklarla yenilenmesi." olmuştur.

2.3.5. Portföy Bakışını Geliştirir

Örgüt, risklere ve belirsizliklere ilişkin bir portföy bakış doğrultusu geliştirir ve değerlendirir. Portföy bakışı, bir risk profiline (Şekil 3) benzer. Aradaki fark, kurum çapında strateji ve iş hedefleriyle ilişkili risklerin ve bunların kurum performansı üzerindeki etkilerinin birleşik bir bakışıdır (Gleim CPA: 3). C ve D Fakültelerinde "Stratejik" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Akademik personelin ders yükü fazlalığı nedeniyle bilimsel çalışmalara yeterince zaman ayıramaması" riski kurum performansı üzerinde bileşik bir risk baskısı oluşturacaktır. Örgütün kurum çapında strateji ve iş hedeflerini doğrudan etkileyebilecek bu tipik risk için geliştirebileceği portföy bakışı için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); "Ders yükü planlamasının tüm öğretim üyeleri / elemanları arasında eşit dağılımının sağlanması, öğretim elemanı talebinin yapılması" olmuştur.



Kaynak: Phinicharomna, 2018, i

2.4. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi-Gözden Geçirme ve Revizyon Bileşeni

Kurum performansı incelendiğinde, örgütün risk yönetimi bileşenlerinin zaman içinde ve önemli değişiklikler ışığında ne kadar iyi işlediği ve hangi revizyonlara ihtiyaç duyduğu değerlendirilebilir (COSO, 2017: 6). Risk yönetimi “tek ve bitmiş” bir etkinlik değildir. Hem bireysel risklerin hem de Kurumsal Risk Yönetimi sürecinin genel olarak devam eden, yeniden gözden geçirilmesi ve revize edilmesini gerektiren dinamik bir süreçtir. Örgütün birçok sisteminde, bir kurumun iç kontrol ve risk yönetimi sürecinin etkinliğinin izlenmesi için bir düzenleme (örneğin bir yönerge) gereklidir (ERM, 2018: 111). Dördüncü sarmal üç demet bileşene sahiptir.

2.4.1. Önemli Değişimi Değerlendirir

Eğer yöneticiler, örgüt çevresinde önemli bir değişiklik olduğu düşünüldüğünde, yönetim modellerinde önemli değişiklikler yapamazsa, örgütsel gerileme ortaya çıkabilir. Artık uygun olmayan bu yönetim modelleri, yöneticilerin problemleri algılamasını engelleyebilir, stratejide yapılması gereken değişiklikleri geciktirebilir ve yeni bir iş ortamında etkisiz olan örgütsel eylemlere yol açabilir (Barr vd., 1992: 18). Bu nedenle örgüt, stratejisini ve iş hedeflerini önemli bir biçimde etkileyen / etkileyebilecek değişimleri belirler, analiz eder ve değerlendirir. E ve F Fakülteleri ile D ve E Yüksekokullarında “Karma” risk kategorisinde “Çok Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Akademik ve idari personelin emeklerinin karşılığını zamanında almamaları, kurumsal şikâyetlerin artması” riski örgüt bünyesinde önemli bir değişim ihtiyacını göstermekte ve örgüt sosyolojisinin strateji ve iş hedeflerini etkileme potansiyelini yansıtmaktadır.

2.4.2. Riski ve Performansı Gözden Geçirir

Risk yöneticileri, kurumdaki riskleri ve bu risklere verilen yanıtları ölçmek ve incelemek için genellikle bir ölçüm kartı⁴ kullanırlar. Bir ölçüm kartı, yönetime risk yönetiminin etkinliği hakkında bilgi vermek ve kurumun risk profilinin revizyonunun, değerlendir-

mesinin veya risk yanıtının gerekip gerekmediğini belirlemek için tasarlanmıştır. ÇSY⁵ (çevresel, sosyal ve yönetim) ile ilgili risklerin gözden geçirilmesi ve revize edilmesi genellikle risk sahipleri ve sürdürülebilirlik yöneticileri tarafından gerçekleştirilir. Örgütün risk sahipleri, risk performansının gözden geçirilmesinden, risklerin gözden geçirilmesinden ve performansın izlenmesi için göstergeler geliştirmekten sorumludurlar (ERM, 2018: 112). Örgüt, kurum bünyesinde riski ve performans sonuçlarını gözden geçirir ve buna bağlı bir değerlendirme yapar. G Fakültesi’nde “Operasyonel ve Yasal” risk kategorisinde “Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Öğrencilerin mezun oldukları bölümle ilgili mesleklerini yapabilecekleri bir iş bulamaması” kurum için temel bir performans sonuç riskini ifade etmektedir. Örgütün etkin performansı için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); “İlgili bölümler için kontenjanın dar tutulması ve ikinci öğretim yapılmaması” olmuştur.

2.4.3. Kurumsal Risk Yönetimindeki İyileştirmeyi İzler

Kurumlar, Kurumsal Risk Yönetiminin olgunluğunu izlemeli ve risk ve uyum konusundaki tepkilerini geliştirmelidir (Abrams vd., 2007: 222). Örgüt, Kurumsal Risk Yönetimindeki iyileştirmeleri sistematik olarak izler. D ve G Fakültelerinde “Yasal / Uygunluk” risk kategorisinde “Yüksek” risk değerlendirmesine sahip “Öğrencilerin sınav esnasındaki sorumluluklarını bilmemeleri nedeniyle sınav düzenine uygun olmayan davranışlar sergilemeleri” riski örgütün, Kurumsal Risk Yönetiminde takip etmesi gereken temel bir risk ögesidir. Bu konuda yapılan veya yapılabilecek iyileştirmelere sistematik olarak izlemelidir. Sistematik izleme için önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); “Sınavda uyulması gereken kuralların yazılı hale getirilerek sınav salon kapılarına asılmasının sağlanması” olmuştur.

2.5. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi-Bilgi, İletişim ve Raporlama Bileşeni

Kurumsal Risk Yönetiminin, örgüt içinde yukarıdan aşağıya doğru akan iç ve dış kaynaklardan gerek-

4) scorecard

5) environmental, social and governance (ESG)

li bilgileri elde etme ve paylaşma konusunda sürekli bir sürece ihtiyacı vardır (COSO, 2017: 6). Kurumsal Risk Yönetimi sürecinin son aşaması, risk bilgilerinin paydaşlara iletilmesi ve raporlanmasıdır. Risk bilgisi, hem iç hem de dış paydaşlar tarafından yapılan birçok stratejik, operasyonel, yatırım veya satın alma kararının bir girdisi olarak hizmet eder. Kurumlar hedef kitlelere zamanında, ilgili ve kaliteli bilgi sağlamak için mevcut iletişim kanallarından faydalanmalıdır (ERM, 2018: 123). Bu son sarmal üç demet bileşene sahiptir.

2.5.1. Bilgi ve Teknolojiden Yararlanır

Bilgi Teknolojisinin (BT) kurum değerini yaratmadaki rolü verimlilik kavramıyla değerlendirilmektedir. Bilgi ve teknolojiden yararlanarak iş süreçlerine, kurumsal uygulamalara ve örgütsel yapılarıdaki gelişmelere yön verilmekte ve maddi olmayan bilgi teknolojisinin örgütsel faydaları ön plana çıkmaktadır. BT'nin yönetilmesi, örgüt için bir benzersizlik yaratabilecek ve kurumlara rekabet avantajı sağlayabilecek bir yetenek olduğu ağırlık kazanan bir görüştür (Bhatt ve Grover: 2005, 254-255). Örgüt, Kurumsal Risk Yönetimine destek sağlamak için, kurumun mevcut bilgi sistemlerinin sunduğu olanaklardan yararlanır. D Fakültesi'nde "Stratejik" risk kategorisinde "Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Akademik personelin değişim programları hakkında yeterli bilgi sahibi olmaması nedeniyle öğrencilere değişim programları konusunda yeterli danışmanlık hizmeti sunamaması" riski örgütün, Kurumsal Risk Yönetiminde bilgi teknolojisini kullanarak yönetebileceği bir riski göstermektedir. Bilişim teknolojisinin sunduğu kontrol faaliyeti (stratejisi); "Erasmus ve Farabi komisyonları tarafından öğretim elemanlarına bilgilendirme maili atılması" olmuştur.

2.5.2. Risk Bilgisinin İletişimi Yapılır

Daha büyük büyüme fırsatlarına sahip kurumlar, daha fazla belirsizlikle karşı karşıyadır ve sadece ortaya çıkan riskleri kontrol etmek için değil aynı zamanda çeşitli fırsatların kurum çapında risk üzerindeki

etkisine bağlı olarak büyümeyi en iyi yönde yönlendirmek için daha iyi risk yönetimi gerektirmektedir. Bu kurumların Kurumsal Risk Yönetimine yatırım yapma konusunda daha fazla teşvikleri vardır ve bir risk yöneticisi⁶ ataması daha olasıdır. Risk yöneticisi bir kurumu tehdit edebilecek olayları tanımlayan ve bunları hafifleten bir yöneticidir. Risk yöneticisinin rolünün önemli bir parçası, risk yönetiminin hedeflerini ve stratejilerini dış paydaşlara iletişimini yapmaktır (Liebenberg ve Hoyt, 2003: 43-44). Örgüt, Kurumsal Risk Yönetimine destek sağlamak için, çeşitli iletişim kanallarını kullanır. H Fakültesi'nde "Operasyonel" risk kategorisinde "Orta" risk değerlendirmesine sahip "İdari görevi bulunan personelin yıllık izin, sağlık problemi vs. gibi sebeplerle bulunamaması ve bu yüzden fakülte kurullarının işlevlerini yerine getirememesi ile hak kayıpları yaşanması", örgütün Kurumsal Risk Yönetimini desteklemek için, iletişim kanallarını kullanarak yönetebileceği bir riski göstermektedir. İletişim kanalının sunabileceği kontrol faaliyeti (stratejisi); "Vekalet sisteminin etkin işletilmesi, personel arasında etkin iletişim ağı kurulması" olmuştur.

2.5.3. Risk, Kültür ve Performans Hakkında Raporlama Yapar

Yönetim Kurulu (Yönetim), karar alma ve yönetim faaliyetleri ile görevlendirilmiş üst yönetici ile kurumun uzun vadeli başarısından nihai olarak sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğu risk yönetiminin operasyonel faaliyetlerini yerine getiren yönetim komuta zincirindeki kurum yöneticilerine delege eder. Etkin yönetim için yönetim kurulunun komitelerinden (yönetimin ilgili birimlerinden) etkili raporlama hatları oluşturulması gerekir (ERM, 2018: 22). Örgüt, kurum bünyesinde çeşitli seviye ve kademelerde, risk, yönetim, kültür ve performans konularında raporlama yapar. F Yüksekokul'unda "Stratejik" risk kategorisinde "Çok Yüksek" risk değerlendirmesine sahip "Kurumsallaşmaya yönelik çalışmaları arttıramamak" ifadesi doğrudan örgütün risk, kültür ve performansını etkilemektedir. Yapılacak olan raporlamada önerilen kontrol faaliyeti (stratejisi); "Kurum Kültürü Geliştirmek" olmuştur.

6) Chief Risk Officer (CRO)

Kurumun faaliyet gösterdiği sektör ve büyüklüğünden bağımsız olarak kurum genelinde yürütülmek istenen bir Kurumsal Risk Yönetimi çalışmasında Kontrol Öz Değerlendirme yaklaşımı bir pusula görevi görecektir. Kurumların hedeflerine ulaşmasında etkin ve verimli iş süreçlerinin oluşturulması, çalışanların kontrolleri ve riskleri nasıl değerlendireceklerinin öğrendiği / öğrettiği ve dolayısıyla kurum yönetiminin ve yöneticilerinin problemlerin kök nedenlerine ulaşabileceği bir yaklaşım sunan Kontrol Öz Değerlendirme kavramı bir sonraki başlık altında değerlendirilmiştir.

3. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME

Tehlikelere ve risklere maruz kalmak kurumları etkilemekte, hatta bunlardan bazıları kritik iş hedeflerine ulaşma yeteneğini önemli ölçüde etkilemekte ve kurumların sürdürülebilirliğini tehlikeye atmaktadır. Bir kurum için belirsizlik yaratan bu risklerin birçoğu bilinmeyen veya niteliksiz özelliktedir (Lyon ve Hollcroft, 2012: 28). Belirsizlik, bir kuruma iş hedeflerini karşılama açısından yüksek bir maliyete sahiptir. Belirsizliği azaltabilen kurumlar, riski ortadan kaldırarak veya azaltarak amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için daha iyi kararlar alabilecektir (Lyon ve Popov, 2016: 40). Risk değerlendirmesi, bir kurumun risklerini değerlendirmek için kullanılan önemli ve karmaşık bir süreçtir ve böylece riskleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilir ve azaltabilir (Lyon ve Hollcroft: 28). Etkin bir risk değerlendirme ve risk yönetimi eyleminin verimli bir şekilde işlemesi ve hedeflenen sonuçları vermesi için risk yönetimi faaliyetlerine gerekli destek ve katılım gösterilmelidir. Bu anlayış için yapısal bir döngü ihtiyacı vardır. Risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve bunlara bağlı olarak yönetim-izleme sisteminin kurulması gerekmektedir. Bu yapısal döngünün işlevsel bir Kurumsal Risk Yönetimine evrilmesi için kurum bünyesinde uygulanabilir ve sürdürülebilir etkin bir araç setine ihtiyaç vardır. Günümüzde bahsedilen bu araç seti için kurumlarda Kontrol Öz Değerlendirme anlayışı ön plana çıkmaktadır.

Kontrol Öz Değerlendirme, iç kontrol etkinliğini ve iş süreçlerini değerlendirmek için bir araç olarak ilk olarak 1987 yılında Gulf Canada Resources Ltd. firmasının iç denetçiler ekibi tarafından geliştirilmiştir.

O zamanlarda, Gulf Canada, hem şirket iç kontrollerini hem de geleneksel denetim değerlendirmeleri yoluyla petrol ve gaz ölçüm konularını çözme konusunda bazı güçlükleri rapor etmesini isteyen bir yasal zorunlulukla karşı karşıya kalmıştır. Gulf Canada'nın iç denetim grubu, iç kontrol sorunları veya süreçleri ile ilgili görüşmeler ve tartışmalar için yönetim ve personel toplanmasını içeren kolaylaştırılmış bir toplantı öz değerlendirme yaklaşımını başlattı. Süreç, resmi olmayan ya da yumuşak kontrollerin yanı sıra muhasebe bakiyeleri gibi daha geleneksel sabit kontrolleri değerlendiren bir mekanizma olan Kontrol Öz Değerlendirme haline gelmiştir (Moeller, 2015: 296).

İç Denetçiler, yumuşak kontrol zayıflıklarından kaynaklanan riskleri tespit etmeye çalışırken, iç denetimin tarafsızlığını bozmadan risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak için Kontrol Öz Değerlendirmesini kullanabilirler. Kontrol Öz Değerlendirme süreçlerinin sağlamlığı, yalnızca bu riskleri ele almak için güçlü bir araç sağlamakla kalmaz, aynı zamanda iç denetim kaynaklarının gereksiz yere tükenmesine sebep olabilecek denetim bulgularının tekrarlanma olasılığını azaltmaya da yardımcı olabilir (Sadu, 2017: 58).

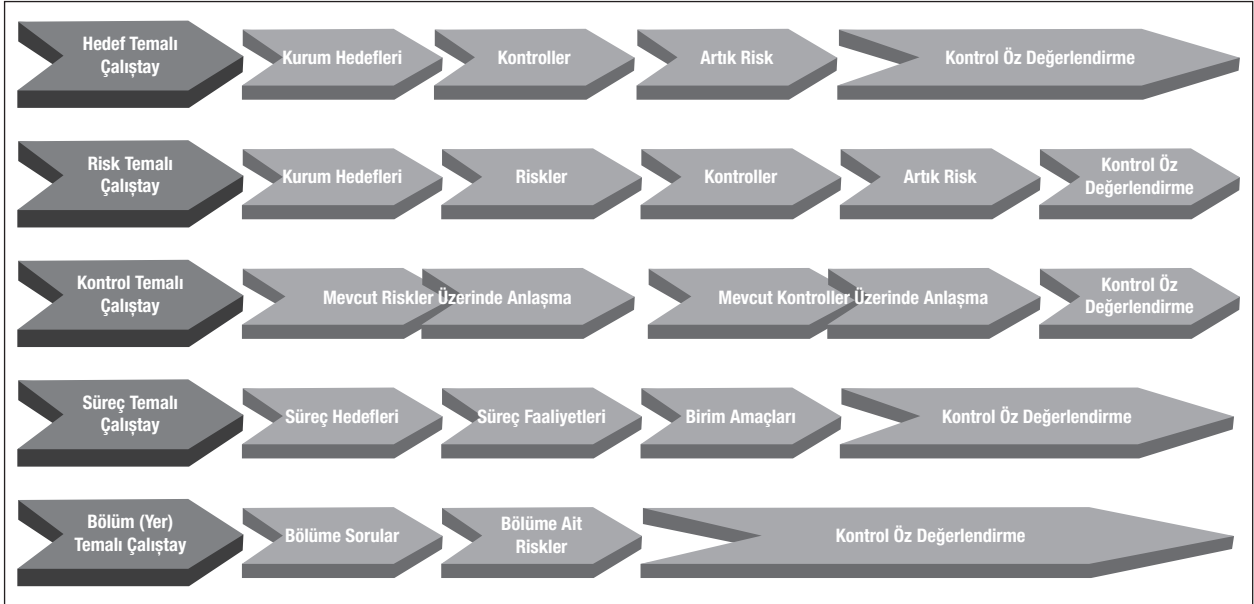
Kontrol Öz Değerlendirme yöntemi literatürde bazen Kontrol Risk Öz Değerlendirme (Control Risk Self-Assessment, CRSA) veya Risk Kontrol Öz Değerlendirme (Risk Control Self-Assessment, RCSA) olarak da anılmaktadır. Kontrol Öz Değerlendirme temel olarak iş hedeflerini gözden geçirme, hedefe ulaşmada engel olan riskler ile bu riskleri yönetmek için tasarlanmış kontrolleri değerlendiren bir anlayıştır ve bunu sağlamak için üç temel yöntemden yararlanmaktadır (Hubbard, 2000):

- Çalıştaylar,
- Anketler,
- Yönetim Özel Analizleri

3.1. Çalıştaylar Şeklinde Yapılan Kontrol Öz Değerlendirme Faaliyetleri

Çalıştaylar yöntemi beş farklı temaya (Şekil 4) dayandırılabilen ve ekiplerin Kontrol Öz Değerlendirme prosedürlerini yürütmek için oluşturulduğu basitleştirilmiş bir tekniktir.

Şekil 4. Kontrol Öz Değerlendirme Çalıştay Temaları



Kaynak: KİDDER, 2014: 63 kullanılarak yazarlar tarafından yeniden üretilmiştir.

Bu ekibin koordinasyonu iç denetim tarafından yürütülmektedir. Ekip, İç Denetim Departmanının iki üyesine ek olarak, biri koordinatör, diğeri ise takımın kabul ettiği bir yazıcı olmak üzere 6-15 arasında değişen kişiden oluşmaktadır. (Touam, 2016: 18).

3.1.1. Hedef Temalı Çalıştaylar

Bu çalıştaylar, doğru finansal raporlama gibi bir iş hedefine ulaşmanın en iyi yoluna odaklanmaktadır. Çalıştay, sistem hedeflerini desteklemek için mevcut kontrolleri tanımlayan ekiple başlar ve daha sonra kontroller çalışmadığı takdirde kalan riskleri belirler. Bu çalıştay formatının amacı, kontrol prosedürlerinin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını ve kalan risklerin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığına karar vermektir. Bu tür bir çalışma, aşağıda örneklenen kontrol ortamındaki bu alanları vurgulayarak kolaylaştırıcı tarafından katılımcılardan gruplarının kontrol ortamlarını belirlemelerini isteyerek başlayabilir (Moeller, 2015: 300):

- Kurumun kontrol bilinci
- Çalışanların doğru olanı yapmaya ne derece bağlı olduğu veya bunu ne ölçüde yapacağı
- Teknik yeterliliği ve etik bağlılığı kapsayan çok çeşitli faktörler

- Etkili iç kontrol için çoğunlukla gerekli olan somut olmayan faktörler

3.1.2. Risk Temalı Çalıştaylar

Bu çalıştaylar, iç kontrol hedeflerine ulaşmak için riskleri listeleyen Kontrol Öz Değerlendirme ekiplelerine odaklanmaktadır. Çalıştay, bir hedefe ulaşmayı engelleyebilecek tüm bariyerleri, engelleri, tehditleri ve riskleri listeleyerek ve ardından belirlenen herhangi bir kilit riski yönetmek için yeterli olup olmadığını belirlemek için kontrol prosedürlerini inceleyerek başlar. Çalıştayın amacı önemli kalıntı risklerini belirlemektir. Bu format, çalışma ekibini gözden geçirilen ögeyi çevreleyen tüm hedefler, riskler ve denetimler kümesi aracılığıyla alır. Çalışma, ekiplerden risklerini aşağıdaki gibi sorularla sormaları istendiği risk temelli tartışmalarla devam eder (Moeller, 2015: 300-301):

- Ne yanlış gidebilir?
- Varlıklarımızı korumak için hangi araçlara ihtiyacımız var?
- Kuruma ait bir varlık bizden nasıl çalınabilir?
- En büyük yasal açmazımız nedir?

Çalışma sırasında yapılan oturumlarda bölüm, aktivite veya süreç seviyelerindeki önemli riskler tespit edilmeye çalışılır. Çalışma ekipleri, belirlenen her risk için meydana gelme olasılığı ve potansiyel etkiyi tartışmalıdır. Risk için, makul bir olasılığa sahip olma ve büyük bir potansiyel etki önemli bir faktör olarak tanımlanacaktır (Moeller, 2015: 301):

3.1.3. Kontrol Temalı Çalıştaylar

Bu çalıştaylar, yerinde kontrollerin ne kadar iyi çalıştığına odaklanır. Bu format, önceki iki çalıştaydan farklıdır. Çünkü kolaylaştırıcı, çalıştayın başlangıcından önce önemli riskleri ve kontrolleri tanımlamaktadır. Kontrol Öz Değerlendirme çalıştay sırasında, çalışma ekibi kontrollerin riskleri ne kadar azalttığını ve hedeflere ulaşılmasını teşvik ettiğini değerlendirir. Çalıştayın amacı, kontrollerin nasıl çalıştığı ve yönetimin bu kontrollerin nasıl çalışmasını beklediği arasındaki farkın analizini yapmaktır (Moeller, 2015: 301).

3.1.4. Süreç (Proses) Temalı Çalıştaylar

Bu çalıştaylar, bir süreçler zincirinin öğeleri olan seçilmiş etkinliklere odaklanır. Süreçler, satın alma, ürün geliştirme veya gelir oluşturma gibi çeşitli adımlar içeren bir başlangıç noktası ile başlayan bir dizi ilgili faaliyet ile devam edip sona eren bir faaliyet zinciridir. Bu tip bir çalıştaylar genellikle tüm sürecin hedeflerinin ve çeşitli ara adımlarının tanımlanmasını kapsar. Çalıştayın amacı tüm süreci ve bileşen faaliyetlerini değerlendirmek, güncellemek, doğrulamak, iyileştirmek ve hatta hızlandırmaktır. Çalıştay formatı, süreç içinde birçok hedefi kapsayarak, yeniden yapılanma, kalite iyileştirme ve sürekli iyileştirme girişimleri gibi eş zamanlı yönetim çabalarını destekleyerek, kontrol temelli bir yaklaşımdan çok daha geniş bir analize sahip olabilir (Moeller, 2015: 301).

3.1.5. Bölüm (Yer) Temalı Çalıştaylar

Bu çalıştaylar, her bir iş merkezinin (bölümlerinin) ayrı ayrı ele alındığı basitleştirilmiş bir tekniktir. Çalıştay aracılığıyla, her bir iş merkezine iki soru sorulur ve cevaplandırılması gerekir (Touam, 2016: 19-20):

- Soru 1: Hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunan faktörler nelerdir?
- Soru 2: Hedeflere ulaşmanın önünde duran engeller nelerdir?

Kolaylaştırıcı daha sonra bu sorulara verilen cevapları toplar ve özetlemesini yapar. Önemli engeller ele alınarak, olası çözümlere ulaşmak için çalıştay çalışmalarını sırasında bunlar tartışılır (Touam, 2016: 20).

3.2. Anketler Şeklinde Yapılan Kontrol Öz Değerlendirme Faaliyetleri

Kontrol Öz Değerlendirme çalışmalarında genellikle çalıştaylar yöntemi, iç kontrol, risk ve süreç temalı olup olmamasına bağlı olmaksızın zaman alıcı ve zor olabilmektedir. Bu gibi birçok durumda bir anket yöntemi iç kontrol başta olmak üzere bilgilere ulaşmanın etkili bir yolu olmaktadır. Bunun için çalışma yapılacak ilgili süreci veya sistemi kapsayan bir anket hazırlanır ve daha sonra ilgili alandaki risk ve kontrollerin anlaşılması için seçilmiş bir paydaş grubuna dağıtılır. Anketler, odak gruplardan çıkacak olan keşif tipi (bulgu türünde) yorumlar vermeyecektir, ancak süreçlerin ve iç kontrollerin sağlamlığının genel bir değerlendirmesini verecektir. Bu temel yapı, Kontrol Öz değerlendirme sürecinde gerekli olan arka plan verilerini toplamak için etkili bir yoldur (Moeller, 2015: 302-303).

Anketler yöntemi, bir dizi evet-hayır sorusu içeren bir anket tasarlama yoluyla Kontrol Öz Değerlendirmenin yapılmasına dayanmaktadır. Anketin sonuçları daha sonra iç kontrolün gerekli değerlendirmesine ulaşmak için analiz edilir. Bu teknik tercihen aşağıdaki durumlarda kullanılır (Touam, 2016: 20):

- Örgütün kültürü açık diyaloga dayanmadığında ekip üyeleri arasındaki çalıştaylarda yapılacak tartışmalar güvenilirlikten yoksun kalacaktır. Üyelerin kendilerine karşı alınabilecek herhangi bir idari yaptırımdan korkmaları nedeniyle, bu yöntem tercih edilir.
- Kontrol Öz Değerlendirme kapsamı geniş ve hızlı bilgi gerektirdiğinde büyük ölçekli kurumlarda çalıştay yapmak kolay bir yol olmayacaktır.
- İç Denetçiler çalıştaylar için koordinatör olarak

çalışmak için gerekli uzmanlık ve beceriden yoksun olduklarında, anket iyi bir çözüm olacaktır.

- Kurumlar zaman duyarlı olduğunda, çalıştaylara çok fazla zaman ayırmak istemeyeceklerdir.

Daha güvenilir sonuçlar elde etmek için ankete katılanların isimlerinin açıklanmasının tercih edilmeyeceği belirtilmelidir. Bu yöntemin en önemli avantajlarından biri geniş kapsama sahip olmasıdır. Aynı zamanda anketi cevaplayacak ilgili kişilerden az bir zaman istemekte ve çok fazla bir çaba veya toplantı / koordinasyon becerileri gerektirmemektedir. Bu yöntemin temel eksiklikleri ise, özellikle herhangi bir takip yokken, katılımcıların ciddiyet eksikliğini içermesidir. Anketleri yanıtlama oranı düşük olabilmekte ve verilen cevaplar bağlamında anketin hedeflediği soruların açıklığa kavuşturulması şansı düşük olabilmektedir (Touam, 2016: 20).

3.3. Yönetim Özel Analizleri Şeklinde Yapılan Kontrol Öz Değerlendirme Faaliyetleri

Çalıştay veya anket yöntemlerine bir diğer alternatif yöntem, kurum yönetimi tarafından üretilen özel yönetici analizleri, bir iç denetçinin gerçekleştirdiği denetim işlevine benzer bir yöntem olarak değerlendirilmektedir (Moeller, 2015: 303).

Bu yöntemde yönetim örgüt geneli için bir çalışma üretmektedir. Kontrol Öz Değerlendirme konusunda yetkin bir çalışan veya genellikle bir iç denetçi, kurum yönetimi için bu çalışmalarla yönetim çalışanları ve konuya hakim personelden gerekli verileri toplayıp bunların birleştirmesini yapmaktadır. Birleştirilen ve konsolide edilen bu veriler ışığında Kontrol Öz Değerlendirme görevlisi süreç sahiplerinin kullanmaları için bir analiz geliştirmektedir.

Yönetim özel analizleri yöntemi, yönetimin kontrol durumu hakkında bilgi sağlandığı analizleri içerir. Bu yöntem, üçüncü bir Kontrol Öz Değerlendirme Yöntemi olarak en az kullanılan yöntemdir ve aşağıdakiler dahil olmak üzere bazı durumlarda kullanılır (Touam, 2016: 20):

- İç kontrol prosedürleri hakkında görüş bildirmek için yönetim tarafından geliştirilen anketler.
- Dış denetçiler tarafında istenilen yıllık raporları hazırlamak için kurum finans sorumluları arasında yapılan görüşmeler.

- Bir dolandırıcılığın nedenini ya da belli bir kontrolün başarısızlığını keşfetmek için yürütülen soruşturmalar.
- Yeni geliştirilen sistemlerde iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesi.

Yönetim özel analizleri her ne kadar İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors, IIA) tarafından önerilen üç yöntemden biri olsa da, tipik bir kurum için yerine getirilmesi oldukça zor bir yöntem olarak görülmektedir. Kurumdaki bir çalışan tarafından neredeyse “akademik” bir inceleme yapılmasını ve buna müteakip analizler için bazı karşılaştırmalı araştırmalar izlemesi önerilmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü, burada ele alınan tüm yöntemlerin kurumun kontrol yapısını güçlendirdiğine inanmaktadır. Kurum yukarıda anılan üç yöntem içinden en uygun olanı tercih edebilmek adına her örgüt kendi SWOT (güçlü ve zayıf yönler, fırsat ve tehdit durumları) analizini yaparak, buna göre bir değerlendirme seçimi yapmalıdır. Birçok Kontrol Öz Değerlendirme kullanıcısı, ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamak için belirli bir çalıştay temasından yararlanmakta veya birbirinden farklı birkaç formatı birleştirerek kullanabilmektedir (Moeller, 2015: 303).

3.4. Kontrol Öz Değerlendirme Stratejisi

Kurumların risklerini etkin bir biçimde yöneterek hedeflerine ulaşmaları için, yönetişim ve kültür bileşeninin diğer bileşenler üzerinde yönlendirici bir etkisi vardır. Kurumların risklere karşı aksiyon üretme ve hedeflerine ulaşabilme kabiliyeti, yönetişim ve kültür ile performans bileşenlerini kurum içerisinde kurabilmesi ve işletebilmesi ile doğrudan ilgilidir. Kurumların iç kontrolünün kurulduğunda Kontrol Öz Değerlendirme yaklaşımı çalışan, iç denetçi ve kurum arasında enerjik bir işbirliği sağlama potansiyeline sahiptir.

COSO iç kontrol modelinin yapısı birbirinden bağımsız olmayan zincir halkaları örneği gibi iç içe geçmiş beş bileşenden oluşmaktadır (Türedi ve Karakaya, 2015: 69). Bunlar;

- Kontrol Ortamı (Control Environment),
- Risk Değerleme (Risk Assessment),
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities),

- Bilgi ve İletişim (Information and Communication),
- İzleme / Gözlem (Monitoring)

olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır.

Kıral ve Hatipoğlu (2017: 126) Kontrol Öz Değerlendirmenin, Strateji Geliştirme Birimlerinin (SGB) kurumlarındaki diğer birimlere iç kontrol sisteminin geliştirilmesine destek olma konusunda kullanabileceği önemli bir araç olarak ifade etmektedir. Bu nedenle, SGB'lerin bu aşamada üstlenebilecekleri rol ve görevlerin netleştirilmesi kamu idarelerinde etkili bir iç kontrol ve risk yönetimi sisteminin hayata geçirilmesi bakımından önem kazanmaktadır. Bu kapsamda, SGB'lerin kontrol öz değerlendirme yaklaşımının risk yönetiminde uygulanması kapsamında üstlenebilecekleri ilk görev şüphesiz bilgilendirme görevi olacaktır.

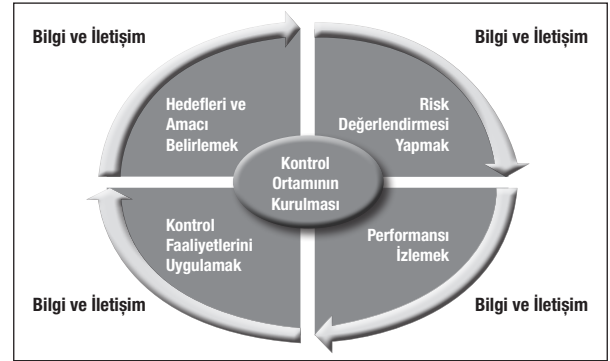
Etkin bir iç kontrol ortamının kuruluşundan sonra ikinci sırada risk değerlemesi bileşeni gelmektedir. En genel ifadeyle risk değerlendirme, örgütlerin amaçlarına ulaşılırken karşılaşılabilecek risklerin tanımlanıp, değerlendirmesi ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğine karar vermek için bir temel oluşturulmasıdır. Söz konusu risklerin tespiti adına yapılması gereken işlem, kurumların amaç ve hedeflerinin belirlenmesidir. Çünkü riskler bu hedeflere ulaşma noktasında kurumların karşısına çıkan bir durumdur (Türedi ve Karakaya, 2015: 75).

Kontrol Öz Değerlendirme, bir kurumdaki bölümlerin kendi iç kontrollerini değerlendirmelerine yardımcı olmak için tasarlanmış bir süreçtir. Birçok açıdan Kontrol Öz Değerlendirme yaklaşımı, yukarıda ikinci bölümde tartışıldığı gibi COSO çerçevesinde bulunan aynı kavramların bir kısmını kullanmaktadır. Kontrol Öz Değerlendirme modeli, bir kurumun etkili bir kontrol ortamına sahip olmak için güçlü kontrol hedefleri ve kontrol faaliyetlerini gerçekleştirme gerektiğini söylemektedir. Bu iki unsur iyi bir bilgi ve iletişim sistemi ile risk değerlendirme süreçleri ve performansın izlenmesiyle çevrelenmiştir (Moeller, 2015: 296-297). Belirtilen Kontrol Öz Değerlendirme modeli, Şekil 5'de gösterilmiştir

Kontrol Öz Değerlendirme, bir kalite geliştirme sisteminde açıklanan ve kullanılan yöntemlere benzer sürekli bir iyileştirme sürecidir. Sistemin kuruluşu için

öncelikle kontroller ile ilgili hedef ve hedefler belirlenerek, kontrol ortamının oluşturulup iyileştirilmesi için bir ekip kurulumu yapılır. Ardından belirlenen kontrol risklerini daha iyi anlamak için bir risk değerlendirme yapılır ve belirlenen riskleri azaltmak için kontrol faaliyetleri uygulamaya sokulur. Daha sonra bu geliştirilmiş kontrollerin performansı izlenir. Bu süreç, Kontrol Öz Değerlendirme ekibinin Şekil 5'de görülen Kontrol Öz Değerlendirme Sürecinin herhangi bir çeyreğinde başlayabileceği ve daha sonra bir sonraki aşamaya saat yönünde ilerleyebileceği sürekli bir süreçtir (Moeller, 2015: 297). Bu sürecin kurum genelinde etkin ve verimli işlemesi için temel bir **strateji akışına** ihtiyaç vardır.

Şekil 5. Kontrol Öz Değerlendirme Süreci



Kaynak: Moeller, 2015: 297 kullanılarak yazarlar tarafından yeniden üretilmiştir.

Aşağıda, Kontrol Öz Değerlendirmenin oluşturulmasında göz önünde bulundurulabilecek uzmanlık ve tecrübe ile seçilen önemli yedi adet strateji yer almaktadır (Hubbard, 2000):

- **Birinci Strateji:** Tüm iç denetçilerin eğitilmesi, daha sonra bu iç denetçilerden bir kısmına çalıştay koordinasyon yöntemleri üzerine eğitim verilmesi ve yapılacak olan ilk iki çalıştayı yönetmek için danışman / danışmanlar tutulması.
- **İkinci Strateji:** Bir pilot çalıştayı planlanması ve yönetilmesi için danışman / danışmanların işe alınması ve daha sonra kontrol ve çalıştay koordinasyon yöntemlerinin ana kavramları üzerine ikincil bir iç denetçi grubunun eğitimi.
- **Üçüncü Strateji:** Bilgisayar ve yazılımların satın alınması ve bu teknolojileri kullanmak için bir pilot çalıştay çalışması yapılması.

- **Dördüncü Strateji:** Tüm iç denetçilerin eğitilmesi, daha sonra bu iç denetçilerden bir kısmına çalıştay koordinasyon yöntemleri üzerine eğitim verilmesi ve ardından denetçilerin İç Denetim Birimi aracılığıyla çalıştayları yönetmesi için bu denetçilerin görevlendirilmesi.
- **Beşinci Strateji:** Kontrol Öz Değerlendirme ve koordinasyon becerileri ile ilgili temel kavramları içeren bir eğitim programına kurumdan belirli bir çalışanı gönderme ve daha sonra öz değerlendirme pilot çalıştaylarını yönetmesi için bu çalışanın görevlendirilmesi.
- **Altıncı Strateji:** Tüm iç denetçilerin eğitilmesi, daha sonra bu iç denetçilerden bir kısmına çalıştay koordinasyon yöntemleri üzerine eğitim verilmesi ve Kontrol Öz Değerlendirme çalıştayları düzenleyebilmesi için bu denetçileri eğitmek üzere danışman / danışmanlardan faydalanılması.
- **Yedinci Strateji:** Kontrol Öz Değerlendirme ve koordinasyon becerileri ile ilgili temel kavramları içeren bir eğitim programına kurumdan belirli bir çalışanı gönderme ve daha sonra bu çalışanın, bir çalıştay aracılığıyla, güncel olarak gerçekleştirilen son iki denetimin verilerini toplaması ve sonrasında Kontrol Öz Değerlendirme için bir pilot çalıştay yönetmesi.

Kontrol Öz Değerlendirme, bazıları için COSO iç kontrol çerçevesinden veya COBIT⁷ (Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri) modelinden daha

kolay görülebilecek bir kontrol değerlendirme sürecidir. Konusunda uzman bazı çalışanlar bir COSO iç kontrol risk değerlendirme sürecine, çok yüksek düzeyde ve anlaşılması zor bir süreç olarak bakarken, Kontrol Öz Değerlendirme bir kurumdaki münferit bölümlerin kolaylaştırılmış bir grup biçiminde resmi olarak bir araya gelebildiği ve bireysel bölümleri veya işlevleri içindeki riskleri ve iç kontrolleri değerlendirebileceği bir yaklaşım özelliği taşımaktadır (Moeller, 2015: 297).

Kontrol Öz Değerlendirme bir model olarak, sistemin iş hedeflerini karşılayıp karşılamadığını belirlemek için iç kontrolün incelenmesini ve değerlendirilmesini yönetim ve süreç sahiplerine aktarır (McNally, 2007). Kontrol Öz Değerlendirme çeşitli yollarla uygulanabilir, ancak ayırt edici özelliği, risk değerlendirmelerinin ve iç kontrol değerlendirmelerinin, değerlendirilmekte olan alanda çalışan operasyonel çalışanlar veya hat yöneticileri tarafından yapılmasıdır (Joseph ve Engle, 2005). Çalışmanın bir sonraki bölümünde Düzce Üniversitesi bünyesinde risk temalı olarak gerçekleştirilen bir Kontrol Öz Değerlendirme faaliyeti olan Çalıştayın aşamaları ve sonuçları paylaşılacaktır.

Kaynakça

Yazının ikinci kısmıyla birlikte sonraki sayıda yer verecektir.

7) Control Objectives for Information and Related Technology

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ TÜRK KAMU YÖNETİMİNE NASIL ENTEGRE EDİLEBİLİR?

(HOW ENTERPRISE RISK MANAGEMENT CAN BE INTEGRATED INTO TURKISH PUBLIC MANAGEMENT?)

Tuğçe ILGAR* / Görkem ERDOĞDU**

ÖZ

Kurumsal risk yönetimine yönelik uluslararası standart ve çerçeveler, kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmalarını olumlu ya da olumsuz etkileyebilecek risklere odaklanarak risklerin etkin yönetilmesi konusunda kurumlar için uygulamaları destekleyen ilkeler sunmaktadır. Söz konusu yaklaşımlar, günümüz dinamiklerine bağlı olarak giderek daha da önem kazanmaktadır ve pek çok alanda gerçekleşen hızlı değişimler ile kamu yönetimi için de bir ihtiyaç haline gelmiştir.

Kurumsal risk yönetiminin kamu yönetimine başarılı bir şekilde entegre edilmesi için öncelikle, kurumsal risk yönetimi yaklaşımı, kamu idarelerinde uygulanmakta olan stratejik planlama sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak görülmelidir. Kurumsal risk yönetimi var olan süreçlerden ayrı bir yapı ya da süreç olarak değerlendirilmemeli, kamu yönetiminde hâlihazırda uygulanmakta olan mevcut yönetim araçlarına entegre edilmelidir. Kurumsal risk yönetiminin katma değer yaratan bir yönetim aracı olabilmesi için üst yönetimin desteğinin alınması,

ABSTRACT

International standards and frameworks related to enterprise risk management offer principles to support organizations in practices for effective management of risks by focusing the risks that may affect them to reach their strategic goals and objectives. These approaches increasingly gain prominence and become a need for public administrations with the rapid changes in many areas due to the contemporary dynamics.

In order to successfully integrate enterprise risk management into public management, firstly, the approach should be seen as integral part of the strategic planning process which is currently practiced in public administrations. Enterprise risk management should not be considered as a separate structure or process, it should be integrated into existing management tools currently being implemented in public administrations. The support of top management, risk-aware culture and aligning individual behavior with the culture have critical importance in order to enterprise

kurumda risk kültürünün tesis edilmesi ve ortak risk algısının oluşturulması kritik öneme sahiptir. Kurumun performans ölçme ve izleme süreçleri ile kurumsal risk yönetimi yaklaşımı arasında ilişki kurulmalıdır. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının etkin şekilde uygulanması için kurumsal risk yönetimi yaklaşımı ile iç kontrol, iç denetim ve dış denetim gibi yönetim süreçlerini destekleyen araçlar arasında sağlıklı bilgi alışverişi sağlanmalıdır. Her bir yönetim aracı çerçevesinde üretilen bilgiler, birbirlerine kaynak oluşturmalı, böylece her bir yönetim aracının kurum için faydası ve söz konusu süreçlerin verimliliği artırılmalıdır. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı kamu idarelerinde teknolojik altyapı ile desteklenmelidir, böylece yaklaşımın etkinliği artırılmalı ve sürekliliği sağlanmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Yönetimi, Risk, Kurumsal Risk Yönetimi

JEL Kodlaması: G32, G38, H11

risk management to be a value-added management tool. The organization should review risks and performance and understand how important to establish relationship between the enterprise risk management and performance. It is important to provide information flow between enterprise risk management and other management tools supporting the governance processes in public management such as internal control, internal audit and external audit. The information produced within each tool should be resourced to other tools, so that the benefits and the efficiency of each management tool should be increased. Enterprise risk management should be supported by technology in public administrations to increase the effectiveness and to ensure the sustainability of the approach.

Keywords: Public Management, Risk, Enterprise Risk Management

JEL Classification: G32, G38, H11

*) Tuğçe Ilgar, Kıdemli Müdür, PwC Türkiye Risk, Süreç ve Teknoloji Hizmetleri, Ankara, tugce.ilgar@pwc.com, Orcid:0000-0001-8687-9965

**) Görkem Erdoğan, Müdür, PwC Türkiye Risk, Süreç ve Teknoloji Hizmetleri, Ankara, gorkem.erdogdu@pwc.com, Orcid:0000-0002-2950-7396
Yazı Gönderim Tarihi: 7.11.2018, Yazı Kabul Tarihi: 23.11.2018.

1. GİRİŞ

Sosyal, kültürel, ekonomik, siyasal ve teknolojik anlamda hızlı bir değişim sürecinin yaşandığı günümüzde, kurumlar bir taraftan belirledikleri amaç ve hedeflere ulaşabilmek için faaliyetlerini sürdürürken, diğer taraftan söz konusu değişim sürecine ayak uydurmaya ve her türlü değişime karşı kurumun dayanıklılığını arttırmaya çalışmaktadır. Böyle bir dönüşüm ortamında, kurumlar için amaç ve hedeflerine ulaşmalarını etkileyebilecek olayların farkında olmak ve bu olaylara karşı hazırlıklı olmak bir zorunluluk haline gelmiştir, dolayısıyla kurumların kurumsal risk yönetimine ilgisi ve ihtiyacı artmıştır. Bu doğrultuda, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının anlaşılması ve uygulanmasında kurumları yönlendiren uluslararası standart ve çerçeveler yayımlanmıştır.

Söz konusu uluslararası standart ve çerçeveler, öncelikle özel sektörde faaliyet gösteren kuruluşlar tarafından kabul görmüş ve uygulamaya alınmıştır. Kamu sektöründe de zaman içinde paydaşların sürekli ve kaliteli hizmet taleplerinin artması, uluslararası düzenlemelere uyum zorunlulukları, kamu yönetimi anlayışındaki değişimler, hesap verebilirlik ve şeffaflığın kamu yönetiminde giderek önem kazanması sonucunda kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında yasal düzenlemeler yapılmıştır. İlgili yasal düzenlemelerle, kamu idarelerinde stratejik planlama, bütçe esaslı performans programı, iç kontrol ve iç denetim gibi araçlar uygulamaya alınmış, bu gelişmelere paralel olarak 'risk' ve 'risk yönetimi' kamu idareleri için de bir gündem konusu haline gelmiştir.

Kurumsal risk yönetiminin kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası olduğu ve etkin bir kurumsal risk yönetimi yapısının, kurumların amaç ve hedeflerine ulaşabilmelerine önemli ölçüde destek sağlayacağı yadsınamaz bir gerçektir. Bu bağlamda, bu makalede, kurumsal risk yönetimi alanında genel kabul görmüş uluslararası standart ve çerçeveler ile yayımlanmış bazı araştırma sonuçlarından ve kamu idareleri tarafından uygulanmakta olan yönetim araçlarına yönelik gözlem ve deneyimlerimizden yola çıkarak kurumsal risk yönetimi uygulamalarının kamu yönetimine nasıl entegre edilebileceğine dair görüş ve öneriler paylaşmaktadır.

2. RİSK VE KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Dünya Ekonomik Forumu tarafından dünyanın karşı karşıya olduğu en önemli riskler yıllık olarak yayımlanmaktadır. 2018 Küresel Riskler Raporu kapsamında gerçekleştirilen Küresel Riskler Algı Anketi sonuçlarına göre, katılımcıların % 59'unun ilerleyen dönemde, risklerin artış eğiliminde olacağını öngördüğü görülmektedir. Rapor sonuçları incelendiğinde, olağan dışı hava olayları, doğal felaketler, iklim değişiklikleri, terör saldırıları, su ve gıda yetersizliği, siber saldırılar gibi temalar çerçevesindeki risklerin, tüm dünyanın geleceğini tehdit eden en önemli küresel riskler olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır (The Global Risks Report, 2018).

Küresel ölçekte olduğu gibi kurumlar ölçeğinde değerlendirildiğinde de kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmalarını etkileyebilecek pek çok risk bulunmaktadır. PwC (PricewaterhouseCoopers) tarafından 21 yıldır gerçekleştirilen, bu yıl 89 ülkeden 1293 üst düzey yöneticinin ve Türkiye'den de 69 üst düzey yöneticinin katıldığı **Küresel Üst Düzey Yönetici Araştırmasında**, küresel yöneticiler sırasıyla, artan yasal düzenlemeler, terörizm ve jeopolitik belirsizlikten kaynaklı risklerin en önemli riskler olduğunu, araştırmaya Türkiye'den katılan yöneticiler ise sırasıyla jeopolitik belirsizlik, döviz kurundaki kırılganlık ve terörizmden kaynaklı risklerin kurumları açısından en önemli riskler olduğunu belirtmişlerdir (PwC's 21st Annual Global CEO Survey, 2018).

PwC tarafından 2015 yılında Amerikan federal hükümeti yöneticileri ile gerçekleştirilen **Kamu Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Anketi** sonuçlarına göre, katılımcılar kurumlarının gelecek 5 yıl içerisinde en fazla stratejik risklere, sonrasında sırasıyla operasyonel risklere, veri güvenliği/gizliliği risklerine, itibar risklerine ve finansal risklere maruz kalacağını öngördüklerini ifade etmişlerdir (Enterprise Risk Management in the Public Sector, 2015).

Küresel risklerin yıllık olarak yayımlanmasıyla, bu risklerin etkin yönetilmesi için gerekli aksiyonların hükümetler ve uluslararası kuruluşlar tarafından işbirliği içerisinde alınmasına yönelik farkındalık oluşturulmaktadır. Benzer şekilde, kurumsal risk yönetimi yaklaşımıyla da, özel sektör ya da kamu sektörü ayrımı olmaksızın, kurumların amaç ve hedeflerine ulaşabilmelerini etkileyebilecek riskleri bilmeleri,

risk bilgisini kullanarak karar vermeleri, söz konusu risklere karşı gerekli aksiyonları zamanında gerçekleştirmeleri ve sürekliliklerini garanti altına almalarını sağlayacak bir güvence mekanizması oluşturmaları hedeflenmektedir.

Söz konusu güvence mekanizmasını sağlayacak olan kurumsal risk yönetimi yaklaşımıyla, risklerin tanımlanması, risklerin ölçülmesi ve önceliklendirilmesi, risk yönetimi stratejilerinin belirlenmesi, risklerin izlenmesi ve raporlanması ile kurum içindeki kurumsal risk yönetimi sorumluluklarının doğru ve açık şekilde tanımlanması sayesinde;

- Kurum içerisinde risk farkındalığı ve risk kültürünün gelişmesi desteklenir.
- Kritik kararların yöneticilerin kişisel risk algılarına yerine kurumun ortak risk algısı çerçevesinde alınmasına katkı sağlanır.
- Karar alma süreçleri desteklenir, böylece kaynakların tahsisinde ve kullanımında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik artar.
- Riskler gerçekleşmeden önce doğru zamanda ve yeterli aksiyonların alınmasıyla risklerin gerçekleşmesi halinde maruz kalınabilecek kayıplar önlenir, risklerin fırsata çevrilmesi mümkün olur.
- Üst Yönetimin risk bilgisi ile hareket etmesi sayesinde gözetim faaliyetleri desteklenir.
- Kurum tarafından sunulan hizmetlerin sürekliliği ve kalitesine ilişkin güvence artar.

2.1. Uluslararası Standart ve Çerçeveler

Uluslararası standart ve çerçeveler, kurumsal risk yönetimi uygulamalarını tanımlamak, geliştirmek ve kurumlarda ortak risk algısının ve kültürünün oluşmasına katkı sağlamak üzere yönlendirici rehberler olarak hazırlanmıştır. Kurumlar tarafından kurumsal risk yönetiminde izlenecek süreçlerde bir çerçeve oluşturan bu rehberler, zaman içinde yaklaşımın tanınması, uygulanması ve yaygınlaşmasında önemli bir işlev kazanmıştır. Kurumsal risk yönetimi üzerine yayımlanan uluslararası standart ve çerçevelerin ortak noktası, farklı yapılarıdaki kurumlarda uygulanmasına olanak sağlayacak şekilde genel ilkelere dayanmasıdır.

Bu makalede, kurumsal risk yönetimi alanında genel kabul görmüş ve önde gelen iki yaklaşım olarak kabul edilen ISO 31000: 2018 Risk Yönetimi İlkeleri ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi ele alınmaktadır.

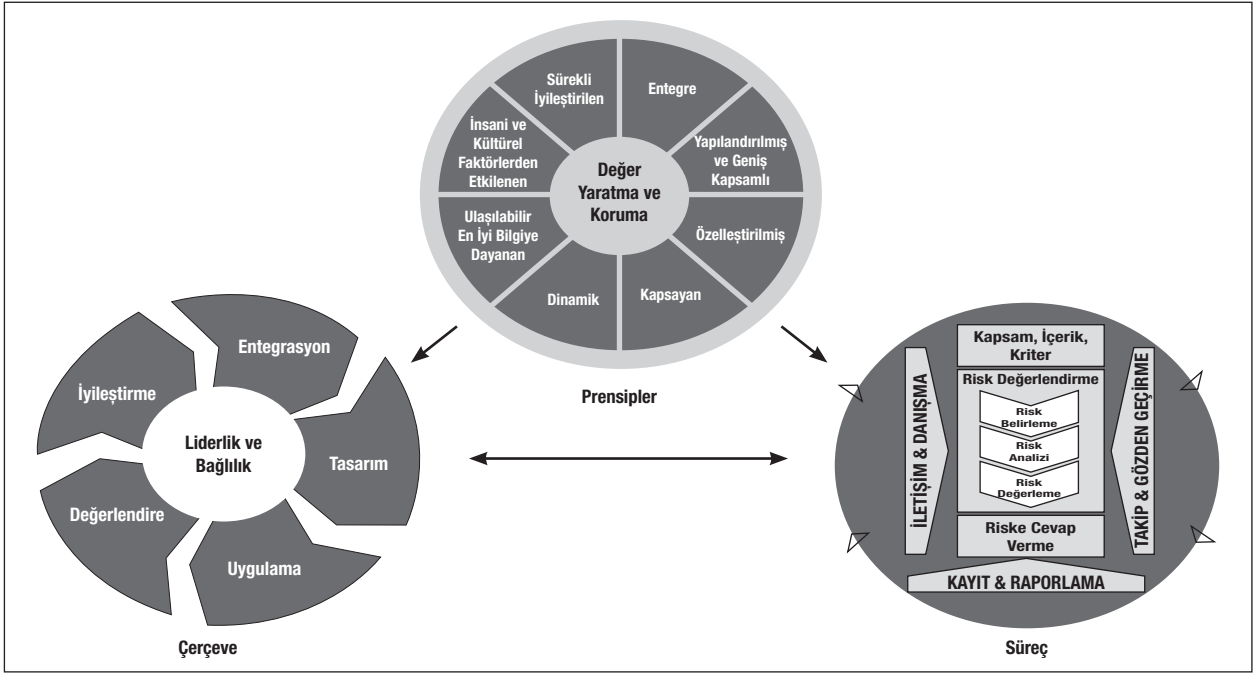
2.1.1. ISO 31000 - Risk Yönetimi İlkeleri

ISO 31000 - Risk Yönetimi İlkeleri (ISO 31000- Risk Management- Guidelines), alanında yetkin uzmanlar tarafından oluşturulmuş Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu (ISO) tarafından yayımlanmıştır. ISO, uygulama standartları yayımlamakta, sertifikasyon süreçlerini gerçekleştirmekte ve kurumlara uluslararası kabul gören ölçüt ve iyi örnekler sunarak yardımcı olmaktadır (ISO, About ISO, 2018). ISO tarafından yayımlanan standartlar 162 ülke tarafından tanınmakta ve uygulanmaktadır.

ISO 31000 - Risk Yönetimi İlkeleri, kurumlara risk yönetimi süreçlerini inşa etmeleri ve uygulamaları için genel prensipler, çerçeve ve örnek süreç akışı sağlamaktadır. Sertifikasyon amacı taşımayan bir kılavuz standart niteliğinde olan ISO 31000 Risk Yönetimi İlkelerinde, risk yönetimi yaklaşımının özünü oluşturan risk kavramı, 'belirsizliğin kurum hedefleri üzerindeki etkisi' olarak; risk yönetimi kavramı ise 'kurumun riskleri yönlendirme ve kontrol etmede düzenli olarak uyguladığı faaliyetler' olarak tanımlanmaktadır. İlk olarak 2009 yılında yayımlanan ISO 31000 - Risk Yönetimi İlkeleri, 15 Şubat 2018 tarihinde güncellenmiştir. Yeni versiyonda, bir önceki versiyonda da yer alan üç ana bölüm (Prensip, Çerçeve, Süreç) yeniden ele alınarak güncellenmiştir. (Şekil 1 - ISO 31000: 2018 Risk Yönetimi, Prensip, Çerçeve ve Süreç) (ISO 31000:2018 Risk Management Guidelines , 2018).

Güncel standart ile organizasyonların planlama ve karar alma süreçlerine destek olacak daha sade ve anlaşılır risk yönetimi ilkelerinin sunulması hedeflenmiştir. Standartta, risk yönetiminin, hem kurumun tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde ele alınması gerektiği hem de yönetim süreçlerinin bir parçası olması gerektiği belirtilmiştir. Kurumlarda her seviyede farklı karar alıcıların olabileceği, buna bağlı olarak risk yönetiminin de karar alma mekanizmasının işletildi-

Şekil 1. ISO 31000: 2018 Risk Yönetimi, Prensipler, Çerçeve ve Süreç



ği her seviyede uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. Standartta ayrıca, üst yönetimin risk yönetimindeki rolünün önemi ile insan davranışı ve kültürünün risk yönetimi üzerindeki etkisinin altı çizilmiştir. Standart ile risk yönetiminin dinamik bir süreç olduğu, değişen organizasyon yapısı, süreçler, faaliyetler ve sistemlerden etkilendiği, dolayısıyla kurumların risk yönetimi süreçlerini sürekli olarak gündemde ve güncel tutarak kurumun değişen ihtiyaçlarına göre özelleştirmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.1.2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi

Bir diğer yaklaşım olan COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi, 1985 yılında Amerikan Ulusal Komisyonu'nu desteklemek üzere, hileli finansal raporlama üzerine çalışmak için bir araya gelen 5 bağımsız profesyonel kurumdan oluşan COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından ilk olarak 2004 yılında yayımlanmıştır. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi, kurumsal risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesi, risk kültürünün kurum içerisinde benimsenmesi ve etkili bir kurumsal risk yönetimi yaklaşımının hayata geçirilmesi için kurumlara uluslararası kriterler sağlamak-

tadır. Söz konusu çerçeve, çok sayıda ülke ve kurum tarafından kurumsal risk yönetimi uygulamalarının hayata geçirilmesinde önemli bir kaynak olarak kabul edilmiştir. Yayımlandığı tarih sonrasında teknolojik gelişmeler, risklerin değişmesi ve karmaşıklaşması, yeni risklerin ortaya çıkması, kurumsal risk yönetimi anlayışında değişiklikler olması, kurumlarda risk farkındalığının gelişmesi ve risk raporlamalarına yönelik beklentilerin artması gibi nedenlerle çerçevenin güncellenmesi ihtiyacı doğmuştur (COSO, *Guidance on Enterprise Risk Management*, 2017)

Uzun yıllardır COSO ile işbirliği içerisinde olan PwC, Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi için yapılan güncellenmenin ana yazarı olarak görev almıştır. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi'nin revizyonunun tamamlanmasıyla birlikte, güncel çerçeve 6 Eylül 2017'de, "Kurumsal Risk Yönetimi - Riskin Strateji ve Performansla Bütünleştirilmesi" (Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance) adıyla yayımlanmıştır. Güncel versiyon ile kurumsal risk yönetimi yaklaşımı küp yerine, helezon şeklinde bir gösterimle (Şekil 2) ele alınmıştır. (COSO Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance, 2017).

COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi, risk; 'Ku-

rumun stratejilerine ve hedeflerine ulaşma ihtimalini engelleyecek olayların ortaya çıkma olasılığı' olarak, kurumsal risk yönetimini, 'Kurumun değer yaratma, değeri koruma ve değeri gerçekleştirmede, riski yönetmek için güvenebileceği, kurum stratejilerinin belirlenmesi ve yürütülmesi süreçlerine entegre edilen kültür, imkan ve uygulamalar' olarak tanımlamıştır.

Güncel çerçevede, risklerin strateji ve performanstan bağımsız yönetilemeyeceği, kurumsal risk yönetiminin strateji ve performans ile entegre bir şekilde yönetilmesi durumunda kuruma katma değer sağlayacağı vurgulanmıştır. Kurumsal risk yönetimine ilişkin 5 adet bileşen (Yönetişim ve Kültür, Strateji ve Hedef Belirleme, Performans, Gözden Geçirme ve Düzeltme, Bilgi, İletişim ve Raporlama) ve bunlara ilişkin 20 adet prensip belirlenmiştir. Çerçeve ile kurumun her seviyesinde risklerin var olduğu, bazı risklerin kurum stratejilerini doğrudan etkileyebileceği, bazı risklerin ise iş hedeflerini etkileyebileceği belirtilmiştir.

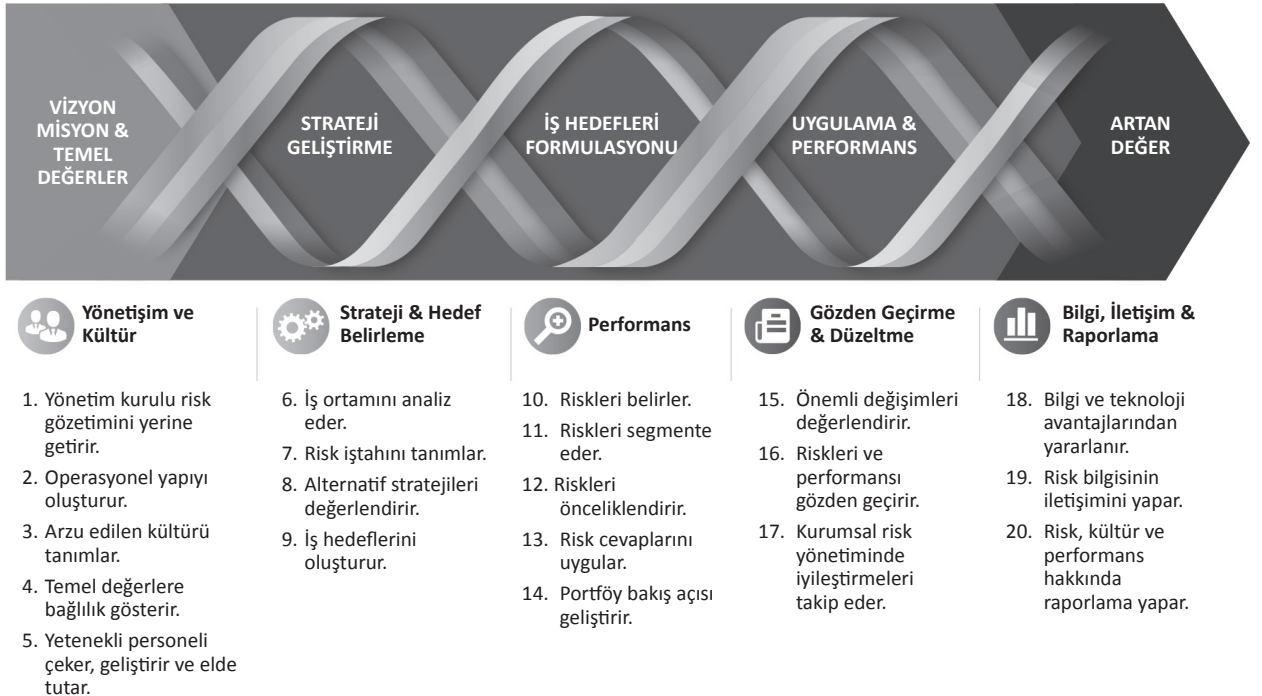
Güncel çerçeve ile kurumsal risk yönetimi sorumluluğunun kurum içinde oluşturulacak tek bir birim ya da fonksiyona devredilemeyeceği, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşılmasında nihai sorumlu olan yöneticinin aynı zamanda kurumsal risk yönetiminin

uygulanmasında da nihai sorumlu olduğu vurgulanmıştır. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının risklerin tanımlanmasından ve yüksek risklerden düşük risklere doğru sıralanmasından ibaret bir yaklaşım olarak algılanmaması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca kurumsal risk yönetiminin sadece kayıpları önlemeye odaklanmaması, bunun yerine kurumun değerini arttırmada bir araç olarak kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

İlgili çerçevede belirlenen 5 bileşenden ilki olan 'Yönetişim ve Kültür' kapsamında, kurumun Üst Yönetimi tarafından kurumda hakim olması istenen değer ve davranışların tanımlanmasının ve bunlara kararlılıkla uyulmasının risk kültürünün gelişmesini destekleyeceği belirtilmiştir. Kurum kültürünün risk kültürünü doğrudan etkileyeceği, kurumda risk kültürünün gelişim seviyesi ile kurumsal risk yönetiminin karar alma mekanizmasına entegrasyon seviyesi arasında doğru yönlü bir ilişki bulunduğu vurgulanmıştır.

İkinci bileşen olan 'Strateji ve Hedef Belirleme' kapsamında, kurumsal risk yönetimi sürecinin stratejik planlama süreciyle birlikte başlaması ve ilerlemesi gerektiği belirtilmiştir. Çerçeveye göre, kurumun amaç

Şekil 2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi 2017



ve hedeflerini belirleme sürecinde içinde faaliyet gösterdiği ortamdan ve seçmeyi planladığı amaç ve hedeflerden dolayı maruz kalabileceği risklerin neler olabileceği değerlendirilmelidir. Kurumun söz konusu amaç ve hedeflerine ulaşmak üzere faaliyet gösterirken ne kadar risk almaya istekli olacağına (risk iştahına) amaç ve hedefleri belirleme aşamasında karar verilmelidir. Alternatif amaç ve hedefler risk bilgisiyle beraber değerlendirilerek kurumun dayanabileceği kadar risk almasını sağlayacak olanlar seçilmelidir.

Bileşenlerden üçüncüsü olan 'Performans' kapsamında, bir önceki aşamada riskler gözetilerek seçilen amaç ve hedefleri etkileyebilecek riskler belirlenmeli, etki ve olasılıkları ölçülmeli, karar verilen risk iştahı da gözetilerek riskler önceliklendirilmeli, söz konusu riskler için risk yönetimi stratejileri belirlenmeli ve uygulamaya geçilmelidir.

Dördüncü bileşen olan 'Gözden Geçirme ve Düzeltme' kapsamında, kurum hedeflerini ve kurumun maruz kalabileceği riskleri etkileyebilecek değişimler düzenli olarak takip edilmelidir. Belirlenen hedeflere ulaşmak üzere yürütülen faaliyetlerin performansı ve risklerin gelişimi bir arada ele alınarak izlenmelidir.

Son bileşen olan 'Bilgi, İletişim ve Raporlama' kapsamında, kurumsal risk yönetiminin etkinliğini desteklemek üzere bilgi teknolojilerinden faydalanılarak stratejilerin ve risklerin gelişimine yönelik iletişim ve raporlama mekanizmaları oluşturulmalı ve aktif olarak işletilmelidir.

Kurumsal risk yönetimi üzerine yayımlanan farklı uluslararası standart ve çerçevelerin ortak noktalarının temel olarak, bu yaklaşımların tamamında kurumsal risk yönetiminin kurumun tamamına yayılan, risk bilgisinin karar alma süreçlerine entegre bir şekilde yürütüldüğü ve kurumun paydaşlarına değer yaratan bir yaklaşım olarak ele alınması olduğu anlaşılmaktadır.

2.2. Kurumsal Risk Yönetimi Yaklaşımı Temel Adımları

Kurumsal risk yönetimine yönelik farklı uluslararası standart ve çerçeveler incelendiğinde, kurumsal risk yönetimi yaklaşımı adımlarının, adlandırmalarında bazı farklılıklar olmakla birlikte, temelde risklerin

tanımlanması, risklerin ölçülmesi ve önceliklendirilmesi, risk yönetimi stratejilerinin belirlenmesi, risklerin izlenmesi ve raporlanması olduğu görülmektedir.

Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı adımlarından **risklerin tanımlanması**, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını olumlu ya da olumsuz etkileyebilecek olay ve durumların belirlenmesini ifade etmektedir. Bu adım, yeni bir riskin tanımlanması ve mevcut riskin gözden geçirilerek değişen, gelişen veya geçerliliğini yitiren risklerin tespit edilmesi olacak şekilde iki yönlü olarak ele alınmalıdır.

Risklerin ölçülmesi ve önceliklendirilmesi adımı, risk seviyelerinin belirlenmesi ve risklerin önceliklendirilmesi olmak üzere iki ana aşamayı kapsamaktadır. Risklerin tanımlanmasının ardından ilgili riskler etki ve olasılık seviyeleri ile hâlihazırda kurum tarafından uygulanan risk yönetimi faaliyetlerine göre değerlendirilmektedir. Tanımlanan ve ölçülen riskler sonraki aşamada önceliklendirilmektedir. Risklerin önceliklendirilmesiyle, kurumun kısıtlı kaynaklarını öncelikli olarak hangi riskli alanlara yönlendirmesi gerektiğinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Risklerin ölçülmesi sonucunda hesaplanan risk seviyeleri, önceliklendirmeye ana girdiyi sağlamaktadır fakat risklerin önceliklendirilmesinde risk seviyelerine ilave olarak, risk iştahı, birbiriyle ilişkili riskler, kurumun riske dayanıklılığı, risk kültürü ve üst yönetim öncelikleri gibi kriterler de etkili olmaktadır.

Bir sonraki adımda, kurum tarafından belirlenen öncelikli alanlar doğrultusunda her bir risk için bir **risk yönetimi stratejisi belirlenir**. Bu stratejiler temelde 4 ana grupta toplanır. Bunlar; riskten kaçınmak, riski kabul etmek, riski devretmek ve riski azaltmaktır. Risklere yönelik stratejiler belirlenirken, risk iştahı başta olmak üzere fayda ve maliyet analizi, üst yönetimin gündemi, yasal düzenlemeler ve paydaş beklentileri gibi faktörler değerlendirilmelidir.

Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının kurum içerisinde katma değer sağlaması ve süreklilik arz etmesi için uygulanacak en önemli adım, **risklerin izlenmesi ve raporlanmasıdır**. Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek risklerini etkin yönetebilmesi için, bu risklerin gelişiminin takip edilmesi, değişen iç ve dış ortamın, riskler üzerindeki etkisinin belirlenmesi, söz konusu risk bilgisinin uygun seviyede ve sıklıkta raporlanarak kurumdaki karar alıcıların

risk bilgisinden faydalanarak karar almalarının sağlanması gerekmektedir.

3. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNİN TÜRK KAMU YÖNETİMİNE ENTEGRE EDİLMESİ

Hem küresel hem ulusal düzeyde yaşanan gelişmelerin etkisiyle, Türk kamu yönetiminde de zamanla kurumsal yönetim yaklaşımı daha fazla benimsenmeye başlanmıştır. 24 Aralık 2003 tarihinde yürürlüğe giren ve 1 Ocak 2006 tarihinde uygulamaya alınan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kurumların amaç ve hedefleri doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hesap verebilirliğin ve şeffaflığın artırılmasını desteklemek üzere hazırlanmıştır.

3.1. Türk Kamu Yönetiminde Kurumsal Risk Yönetimine İlişkin Düzenlemeler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idareleri için amaç ve hedeflerini belirleme ve performanslarını izleme süreçlerini işletmeleri zorunlu hale getirilmiştir. Buna ilave olarak, Kalkınma Bakanlığı tarafından kamu idarelerinde stratejik planlamaya ilişkin esas ve usulleri belirlemek üzere 26 Mayıs 2006 tarihinde yayımlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Söz konusu Yönetmelik ve bu çerçevede hazırlanan kılavuz, stratejik planlama sürecindeki deneyimlerden hareketle güncellenmiştir ve 27 Şubat 2018 tarihinde kamu idareleri, üniversiteler ve kamu sermayeli işletmelerin farklı yapıları ve ihtiyaçları gözetilerek ayrı ayrı düzenlenmiş ve yayımlanmıştır. Söz konusu düzenlemelerde yapılan güncellemeyle, stratejik planlama çalışmalarında kurum hedeflerinin belirlenmesi aşamasında, her bir hedef için o hedefe ulaşılmasını etkileyebilecek risklerin tanımlanması gerekliliği belirtilmektedir. Ayrıca, risklerin sadece stratejik planın hazırlanma aşamasında değil, uygulama ile izleme ve değerlendirme aşamalarında da sürekli değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturul-

masına yönelik düzenlemeler getirilmiştir. İlgili Kanun ve 26 Aralık 2007 tarihli Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kurumların iç kontrol sistemlerini oluştururken, işletirken ve izlerken göz önünde bulundurmaları gereken Kamu İç Kontrol Standartları belirlenmiştir. Söz konusu düzenleme, kurumların karşı karşıya kaldıkları risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesine yönelik risk değerlendirme standartlarını da içermektedir.

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak ele alınmıştır. İlgili kanunda, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi, iç denetçinin görevleri arasında sayılmıştır.

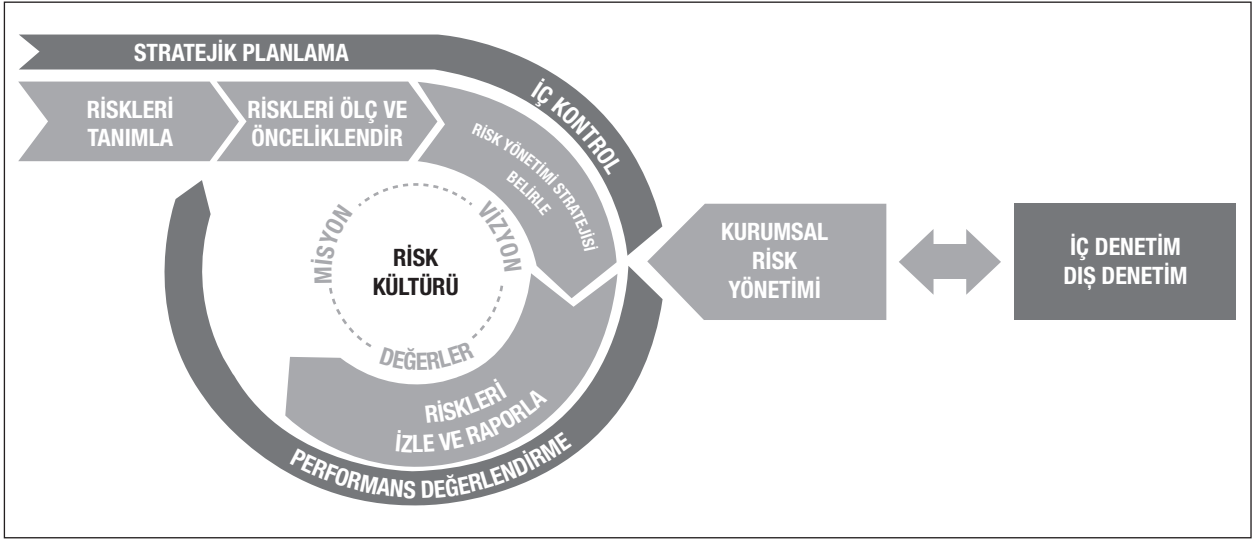
Anayasa'daki ilgili maddeler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay Kanunu ile dış denetimin tanımı, kapsamı, niteliği ve yöntemine yönelik düzenlemeler getirilmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay tarafından gerçekleştirilmekte olan dış denetimle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması hedeflenmektedir.

Tüm bu yasal düzenlemelerle, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim, kamu yönetiminde risklerin etkin yönetilmesine yönelik güvence mekanizmasının oluşmasını destekleyen yönetim araçları olarak uygulamaya alınmıştır.

3.2. Kurumsal Risk Yönetimi Yaklaşımının Kamu Yönetimine Entegre Edilmesine İlişkin Öneriler

Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının Türk kamu yönetimine başarılı bir şekilde entegre edilmesi için konunun, Şekil-3 ve aşağıda belirtilen başlıklar çerçevesinde değerlendirilmesi önerilmektedir:

Şekil 3. Türk Kamu Yönetiminde Kurumsal Risk Yönetimi ve Diğer Yönetim Araçları Arasındaki İlişki



a. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı, kamu idarelerinde uygulanmakta olan stratejik planlama sürecinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır.

Kamu idarelerinde stratejik planlama sürecinde belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasında güvence mekanizması işlevi üstlenecek olan kurumsal risk yönetimi yaklaşımının stratejik planlama sürecine etkin bir şekilde entegre edilmesi önerilmektedir.

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu'nda stratejik plan, idarelerin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, performans göstergelerini ve hedeflenen duruma ulaşmak için izlenecek yöntemler ile bunlara ilişkin kaynak dağılımlarını kapsayan bir plan olarak tanımlanmaktadır (Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2018).⁸ Stratejik yönetim döngüsünün strateji geliştirme aşamasında kurumların misyon, vizyon ve temel değerleri doğrultusunda stratejik amaçları, hedefleri ve stratejileri belirlenmektedir.

Riske yönelik yapılan tanımlamaların tamamında risklerin hedefle ilişkilendirildiği görülmektedir. Risklerin hedeflerle ilişkili olması, kurumlar tarafından hedeflerine ulaşmalarını etkileyebilecek risklerin ele alınmasını gerektirmektedir. Buna bağlı olarak, kamu idarelerinde stratejiler belirlendikten sonra hangi risklere maruz kalılabileceğinin belirlenmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır, stratejiler nihai hale getirilmeden önce alternatif stratejilerden dolayı ku-

rumun maruz kalabileceği risklerin belirlenmesi ve risk bilgisi göz önünde bulundurularak stratejilere karar verilmesi gerekmektedir.

Kurumsal risk yönetimi, stratejik planlama sürecinin bir parçası olarak ele alındığı için, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının etkin uygulanmasında stratejik planlama sürecinin etkin uygulanmasının büyük payı bulunmaktadır. Bu doğrultuda, öncelikle stratejik planlama sürecinde seçilen amaç ve hedeflerin kurumun vizyonunu, misyonunu ve temel değerlerini yansıtmaması, gerçekçi ve ulaşılabilir olması gerekmektedir.

Bu bakış açısı ile değerlendirildiğinde, stratejik planlama çalışmaları sırasında kamu idarelerinin amaç ve hedefleri belirlenirken öncelikle yasal düzenlemeler ve ülke düzeyinde hazırlanan plan ve programlar çerçevesinde oluşturulan vizyon, misyon ve temel değerleri göz önünde bulundurulmalı, kurum vizyon, misyon ve temel değerleri ile uyumlu amaç ve hedefler belirlenmelidir.

Stratejik planlama çalışmalarıyla birlikte yürütülecek olan risklerin tanımlanması aşamasında, stratejik planlama sürecinin durum analizi kapsamında gerçekleştirilmekte olan, bir önceki stratejik planın değerlendirilmesi, mevzuat analizi, üst politika belgeleri analizi, paydaş analizi, kuruluş içi analiz, PESTEL (Politik, Ekonomik, Sosyal, Teknolojik, Çevresel, Yasal Faktörler) analizi, Güçlü ve Zayıf Yönler ile Fırsatlar ve Tehditler (GZFT) analizi vb. analiz sonuçlarından yararlanılmalıdır.

Strateji belirlenmesinden sonraki aşama olan stratejilerin uygulanmasında da başlangıçta belirlenen, ölçülen, önceliklendirilen ve nasıl yönetileceklerine karar verilen risklerin sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi kritik önem taşımaktadır. Stratejik yönetim döngüsü kapsamında kamu idareleri tarafından gerçekleştirilmesi gereken izleme ve değerlendirme çalışmaları kapsamında hedeflerin seçimi sırasında tanımlanmış olan risklerin gelişimi ve hedeflere ulaşılmasını etkileme kapasiteleri periyodik olarak değerlendirilmeli ve raporlanmalıdır.

b. Kamu idarelerinde risk kültürünün geliştirilmesi, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının uygulanmasının temelini oluşturur.

Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının kamu yönetimine başarılı şekilde entegre edilmesi için kamu idarelerinde ortak risk algısının ve risk kültürünün oluşturulmasına özellikle önem verilmelidir.

COSO tarafından kurumsal risk yönetimi yaklaşımının uygulanmasına yönelik uygulama örnekleri ve pratik öneriler sunmak üzere Ocak 2018'de yayımlanan, her bir kurumsal risk yönetimi bileşeninin farklı sektörler açısından ele alındığı "COSO Compendium" dokümanında risk kültürünün kamu idarelerinde nasıl yaygınlaştırılabileceğine ilişkin deneyimler aktarılmış ve uygulama önerileri paylaşılmıştır. İlgili dokümanda, kurum içerisinde risk kültürünün yaygınlaştırılması, risk sahipliğinin artırılması, kurumun maruz kalabileceği risklerin önceden tespit edilmesi ve gerekli aksiyonların zamanında alınması için kurumun tüm birimlerinde bir risk sorumlusunun belirlenmesinin faydalı olacağı belirtilmiştir. Buna ilave olarak, üst yönetimin risk sorumlularını ve tüm çalışanları kurumsal risk yönetimi uygulamaları konusunda motive ederek cesaretlendirmesi, her seviyede yönetici ve çalışana farkındalık eğitimlerinin verilmesi, risklerin raporlanmasında şeffaf iletişim kanallarının oluşturulması ve iyi uygulamaların tüm çalışanlarla paylaşılmasının önerildiği vurgulanmıştır (COSO Enterprise Risk Management, 2018).⁹

Kamu idarelerindeki yönetici ve çalışanlar, kurumun risklere olan yaklaşımını, kurumun risk önceliklerini, kurumsal risk yönetimi yaklaşımında kendi rol ve sorumluluklarının ne olduğunu bilmeli ve benimse-

melidir. Bunu sağlamak adına kurumsal risk yönetimine yönelik farkındalık eğitimleri gerçekleştirilmelidir. Risk tanımlama, ölçme ve önceliklendirme, risk yönetimi stratejisinin belirlenmesi ile risklerin izlenmesi ve raporlanması süreçlerine ilgili yönetici ve çalışanların katılımı sağlanmalıdır. Kurumsal risk yönetimine yönelik rol ve sorumluluklar açık ve net şekilde belirlenmeli ve duyurulmalıdır. Üst yönetim tarafından çalışanlara, kurumsal risk yönetiminin yönetim sorumluluğunun ayrılmaz bir parçası olduğu mesajı verilmelidir.

c. Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımının etkin bir şekilde uygulanması için Üst Yöneticinin destek vermesi hayati önem taşımaktadır.

Kamu idarelerinde üst yönetici tarafından kurumsal risk yönetimi yaklaşımının desteklenmesi, kurum yöneticilerinin ve çalışanların kurumsal risk yönetimi yaklaşımını sahiplenmelerini ve kurumsal risk yönetimine yönelik rol ve sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmelerini önemli ölçüde etkilemektedir. Üst Yönetici tarafından kurumsal risk yönetimi yaklaşımının uygulanması sonucunda üretilen risk bilgisini içeren raporların talep edilmesi ve söz konusu risk bilgisinin karar alma süreçlerinde kullanılması, kurumsal risk yönetiminin çalışanlar tarafından benimsenmesini kolaylaştırır, ayrıca kurum içerisinde sorgulama ve hesap verilebilirlik yapısının güçlenmesine katkı sağlar.

PwC tarafından 2015 yılında Amerikan federal hükümeti seviyesinde gerçekleştirilen **Kamu Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Anketi** sonuçlarına göre, başarılı bir kurumsal risk yönetimi uygulaması için yaklaşımın üst yönetim seviyesinde ele alınması ve her bir kurumda kurumsal risk yönetimi uygulamalarından üst seviyede sorumlu birinin atanması, kritik başarı faktörlerinden biri olarak görülmüştür. Katılımcı yanıtları incelendiğinde, doğru kurgulanmış bir kurumsal risk yönetimi yaklaşımının kurumlar için önemli ölçüde katma değer yarattığı, bu yaklaşımı benimseyen kurum sayısının giderek artmaya devam edeceğinin öngörüldüğü sonucuna varılmıştır (Enterprise Risk Management in the Public Sector, 2015).

d. Kamu idarelerinde performans ile kurumsal risk yönetimi arasında ilişki kurulmalı ve kamu idarelerinde performans bu ilişki göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.

Kurumsal risk yönetimi ve performans yönetimi arasında birbirine sürekli etki eden bir ilişki bulunmaktadır. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı sayesinde, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyecek riskler gerçekleşmeden gerekli aksiyonlar alınarak hedeflere ulaşmada makul güvence sağlanır. Kurum tarafından olası risklere hazırlıklı olunmaması, riskler gerçekleştiğinde kurumun maruz kaldığı zararları telafi etmek için zaman ve kaynak ayırmasına neden olur. Fakat kurumsal risk yönetimi uygulamaları ile kurum gerekli aksiyonları zamanında alarak amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeye odaklanır. Böylece, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının uygulanması performansı olumlu yönde etkiler. Benzer şekilde, kurumun performansının olumsuz seyrettiği alanlar kurumsal risk yönetimi uygulamalarının etkin yürütülmediği alanları işaret ederek bu alanlara odaklanılmasını sağlar. Söz konusu alanlarda yapılan iyileştirmeler sonucunda kurum performansı olumlu yönde etkilenir.

Etkin performans ve risk takibi için kamu idarelerinde risk izleme ve raporlama faaliyetleri gerçekleştirilmelidir ve üst yönetimin ihtiyaç duyduğu risk gelişimi bilgileri, performans gelişimi bilgileriyle birlikte kamu idaresinin mevcut izleme ve raporlama mekanizmalarına dahil edilmelidir.

Kurumsal risk yönetimi ve performans arasındaki ilişkinin etkin kurulabilmesini sağlayacak araçlardan biri de öncü risk göstergeleridir. Riskler realize olmadan önce riskin gerçekleşmesini tetikleyen nedenler, göstergeler ile takip edildiğinde risklere yönelik önleyici faaliyetler gerçekleştirilebilir ve risklerin kuruma olası etkileri indirgenebilir. Örneğin hedefi “Kurumsal kültürün ve insan kaynakları yapısının geliştirilmesi” olan bir kurumun performans göstergesi “Kariyer uzmanlık sınav sayısı” olarak tanımlanabilir. Buna yönelik olarak “Kariyer uzmanlık sınavında başarı oranının belirli bir yüzdenin altına inmesi” şeklinde bir öncü risk göstergesi tanımlanabilir. İki göstergenin birbiriyle ilişkili olarak yürütülmesi ile insan kaynakları altyapısının geliştirilmesi ve kurumsal kapasitenin arttırılmasını etkileyebilecek riskler

gerçekleşmeden önce gerekli önlemler alınır, böylece hedeflere ulaşılmasına yönelik güvence arttırılır.

Kamu idarelerinde stratejik hedef, performans ve risk ilişkisinin kurulmasını desteklemek üzere, riskleri takip etmek için öncü risk göstergelerinin kullanılması ve öncü risk göstergelerinin performans göstergeleri ile uyumlu olacak şekilde tanımlanması önerilmektedir.

e. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının uygulanması sonucunda üretilen risk bilgisi, kamu idarelerinin mevcut izleme ve raporlama mekanizmalarına dahil edilmelidir.

Riskler dinamiktir, değişen koşullar sonucu yeni riskler ortaya çıkabilir, risklerin öncelik sırası değişebilir, bazı riskler geçerliliklerini yitirebilir. İlk başta etkili olan risk kararları zamanla etkisini yitirebilir. Yönetim faaliyetleri daha az etkili olabilir, kullanılmaz hale gelebilir veya zaman içinde kurum hedefleri ile uyumluluğunu kaybedebilir. Risklere karşı uygulanan aksiyonlar planlandığı gibi gerçekleştirilemeyebilir. Değişen iç ve dış ortamı anlık olarak izlemek, raporlamak ve riskler üzerindeki etkisini değerlendirerek riskleri gözden geçirmek kurumların hedeflerine ulaşmalarında ve kurumsal risk yönetiminin devamlılığının sağlanmasında oldukça önemlidir. Kurum açık ve şeffaf iletişim sağlamak ve hesap verebilir bir yapıda ilerlemek için ilgili paydaşlara organizasyonun ana risklerini ve bunları herhangi bir zamanda yönetmek için ne yapılmakta olduğunu anlık sunabilmelidir.

Kamu idarelerinde etkin bir izleme ve raporlama yapısı oluşturulmalıdır. Bunun için risk izleme faaliyetleri, performans izleme faaliyetlerinin bir parçası olarak ele alınmalıdır. Risk raporları kurumda mevcut durumda var olan raporlamalara entegre edilmelidir. Böylece, kurumsal risk yönetiminin ayrı bir yapı olarak görülmemesi sağlanacak ve yaklaşımın kurum içinde benimsenmesi kolaylaşacaktır.

Buna ilave olarak, risk bilgisi üst yönetime yeterli seviyede ve zamanında ulaştırılmalıdır. Kurum içerisinde tespit edilen tüm risklerin tüm yöneticilere raporlanması yerine yönetim seviyelerine ve ihtiyaçlarına göre risk bilgileri ayrıştırılmalı ve raporlanmalıdır.

Böylece risk izleme ve raporlama süreçlerinin daha etkin ve verimli işlenmesi, risk bilgisinin kurum içerisinde karar alma süreçlerine entegrasyonun kolaylaşması mümkün olacaktır.

f. Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol, iç denetim ve dış denetim gibi yönetim süreçlerini destekleyen diğer yönetim araçları arasındaki bilgi iletişimi etkin bir şekilde sağlanmalıdır. Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol çalışmalarının birbiriyle ilişkili yürütülmesi, her iki yaklaşımla oluşturulacak katma değer artmasını sağlayacaktır.

Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı ile temel olarak amaç ve hedeflere yönelik risklere odaklanılırken, iç kontrol yaklaşımının uygulanması ile temel olarak süreç seviyesinde risklere odaklanılmaktadır. Stratejik seviyede ele alınan bir riskin yönetilmesi için süreç seviyesinde kontrollerin tesis edilmesi ve işletilmesi gerekebilmektedir. Bununla birlikte, süreç seviyesinde ele alınan bir riskin kurumu stratejik seviyede etkilemesi mümkün olabilmektedir. Örneğin, bir belediye tarafından gerçekleştirilen proje kapsamında, projeye ilişkin bütçe süreçlerinin etkin takip edilmesine yönelik süreç seviyesinde çeşitli riskler tanımlanmış olabilir. Söz konusu risklerin gerçekleşmesi projenin yarım kalmasına, kurumun itibar riskleri ile karşılaşmasına, kamuoyu gözünde imajının zedelenmesine ve stratejik amaçlarına ulaşmasının gecikmesine neden olabilir. Bu ilişkinin kurulması ile süreç seviyesinde tanımlanan bütçe riskleri, kurumsal risk yönetimi yaklaşımının kapsamına da alınarak takip edilmeli ve gerekli aksiyonlar alınarak riskler etkin yönetilmelidir.

Kamu idarelerinde her seviyede risklerin etkin yönetilebilmesi için karşılıklı bilgi akışının sağlanması gerekmektedir. Stratejik planlama aşamasında riskler belirlenirken kurumda gerçekleştirilen iç kontrol çalışmaları sonucunda tespit edilen süreç seviyesindeki riskler de ele alınmalı, bunlar arasından hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek olanlar kurumsal risk yönetimi kapsamında değerlendirilmelidir. Benzer şekilde, iç kontrol çalışmaları kapsamında süreç seviyesindeki riskler belirlenirken kurumsal seviyede hangi risklerin belirlendiği, yönetildiği ve izlendiği gözetilmelidir.

İç denetim birimlerinin görevleri arasında; kurumun risk yönetimi sürecini değerlendirmek, risklerin tam ve doğru olarak belirlendiği ve önceliklendirildiğine ilişkin güvence vermek, risklere yönelik uygulanan kontrol aktivitelerinin etkinliğini test etmek, risk izleme ve raporlama süreçlerinin yeterliliğini değerlendirmek ile bağımsızlığını zedelemeyecek ölçüde kurumsal risk yönetimi yaklaşımının geliştirilmesine öncülük etmek ve risklerin yönetilmesi konusunda kuruma danışmanlık sağlamak bulunmaktadır.

Bunlarla birlikte, iç denetimin kurum içerisindeki görevleri yeni teknolojilerin gelişmesi ile bu teknolojilerin takibine ve bu teknolojiler konusunda danışmanlık verilmesine yönelik olarak önem kazanmaktadır. PwC tarafından gerçekleştirilen “Küresel İç Denetim Anketi 2018 - Yeniliğin Hızına Ayak Uydur” Raporuna göre; yeni teknolojiler, iş yapma yöntemlerimizi değiştirmekte ve yeni ürünler, hizmetler, pazarlar ve organizasyonlar yaratmaktadır. İç denetimin değer katmaya devam edebilmesi için bu teknolojik yeniliklerin organizasyonların üzerindeki etkisini anlaması oldukça önemlidir. Yönetim kurulları ve yöneticiler, iç denetim fonksiyonlarının yeni teknolojiler konusunda bir bakış açısı olması gerektiğini ve riskleri yönetip güçlü kontroller koyarken organizasyonun yeni teknolojileri nasıl benimseyeceği konusunda tavsiye vermeleri gerektiğini düşünmektedir (PwC Küresel İç Denetim Anketi, 2018).

Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi ve iç denetim yaklaşımları arasında iki yönlü bir ilişki kurulmalıdır. İç denetim birimleri, risk odaklı önceliklendirme ile etkin planlamayı sağlamak amacıyla gerçekleştirilen risk esaslı planlamanın hazırlanması aşamasında, kurumsal risk yönetimi çıktılarından faydalanmalı, kurumun hedeflerini etkileyebilecek riskleri göz önünde bulundurarak kaynak tahsisini gerçekleştirmelidir.

Benzer şekilde, stratejik planlama aşamasında riskler belirlenirken veya risklerin izlenmesi süreçlerinde risklerin gelişimi değerlendirilirken İç Denetim Birimi tarafından tespit edilen bulgular değerlendirilmeli, bunlar arasından hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek olanlar kurumsal risk yönetimi kapsamına alınmalıdır.

Kurumsal risk yönetimi adımlarının kurum içerisinde uygulanması sonucunda kurum, hedeflerine ulaş-

masında karşısına çıkabilecek riskleri belirler, ölçer, önceliklendirir ve belirli kararlar alarak yönetir. İlgili risklerin kurum içerisinde izlenmesi ve raporlanmasıyla kurumun hesap verebilirliği artar, böylece kurum kaynakları etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde ettiği, kullandığı ve raporladığı yönünde güvence verebilir bir yapı kurar. Bu yapının sağlanmasıyla kurum, **dış denetim** değerlendirmelerine konu olan kanun ve düzenlemelere uyumluluğunu artırarak faaliyetlerine yönelik kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunar. Kurumsal risk yönetiminin kamu idarelerine başarılı şekilde entegre edilmesi için kurumsal risk yönetimi çerçevesinde gerçekleştirilen çalışmaların etkinliğini ve yeterliliğini sorgulayacak araçlar gereklidir. Bu kapsamda Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerde, kamu idarelerinin kurumsal risk yönetimi yaklaşımlarının da sorgulanması, yaklaşımın yönetici ve çalışanlar tarafından daha fazla sahiplenilmesini sağlayacak, etkin şekilde uygulanmasını destekleyecektir.

g. Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımı teknolojik altyapı ile desteklenmelidir.

Kamu idarelerinde, kurumsal risk yönetimi yaklaşımını destekleyecek teknolojik altyapının oluşturulması, yaklaşımın başarılı şekilde entegre edilmesi açısından önemlidir. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı adımlarının sistem üzerinden gerçekleştirilmesini ve izlenmesini sağlayacak teknolojik altyapı sayesinde yaklaşımın etkinliği ve verimliliği artacaktır. Teknolojik altyapıyla desteklenen kurumsal risk yönetimi yaklaşımında, risklerin kabul edilebilir seviyelerde yönetilmesi ve bu seviyelerin aşıldığı bir durum olduğunda üst yönetime anlık raporlama yapılması mümkün olabilecektir. Bu sayede, risklerin gözetimine ilişkin güvencenin artması sağlanabilecektir. Kamu idarelerinde risk kültürünün yerleşmesi, anlık raporlar ile risklerin takip edilmesi ve gerekli aksiyonların zamanında gerçekleştirilebilmesi için gerekli teknolojik altyapının geliştirilmesi önerilmektedir.

4. SONUÇ

Gerek küresel ölçekte gerekse kurumlar ölçeğinde bakıldığında örgütsel amaç ve hedeflere ulaşılmasını

etkileyebilecek pek çok risk bulunmakta ve risk algısı konjonktürel olarak değişmektedir. Kurumsal Risk Yönetimi yaklaşımı, özel sektör ya da kamu sektörü ayrımı olmaksızın, kuruluşların amaç ve hedeflerine ulaşabilmelerini etkileyebilecek riskleri bilmeleri, risk bilgisini kullanarak karar vermeleri, söz konusu risklere karşı gerekli aksiyonları zamanında gerçekleştirmeleri ve sürekliliklerini garanti altına almalarını sağlayacak bir güvence mekanizması oluşturabilme imkanı sağlamaktadır. Kurumsal risk yönetimine yönelik uluslararası standart ve çerçeveler, kurumların risklerin etkin yönetilmesi konusunda kurumlar için uygulamaları destekleyen ilkeler sunmaktadır. Bu mekanizma ve ilkeler giderek daha fazla tanınır olmakta ve benimsenmekte, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşmak için KRY yaklaşımı kurumlar tarafından daha fazla gerekli görülmektedir.

PwC tarafından gerçekleştirilen, 76 ülkeden %7'si kamu sektöründen olmak üzere 1500'den fazla Kıdemli Risk Yöneticisinin katıldığı **2018 Risk İncelemesi Araştırması** sonuçlarına göre; risk yönetimi yaklaşımlarını kurumlarında uygulayan yöneticilerin %81'i ile uygulamayan yöneticilerin %41'i risk yönetimi fonksiyonunun kurumun başarı olasılığını arttırdığına inanmaktadır. Bununla birlikte, risk yönetimi fonksiyonuna sahip kurumların yöneticileri kendi kurumlarının rakiplere göre daha yenilikçi stratejiler geliştirebildiklerini belirtmektedir. Katılımcıların yanıtları incelendiğinde, risk yönetimi yaklaşımını kurumlarında uygulayan yöneticilerin, yaklaşımın kurum performansına olumlu etkilerini kısa sürede gördükleri ve daha yenilikçi yaklaşımlar geliştirerek kurum hedeflerine ulaşmada önemli adımlar attıkları sonucuna ulaşılmaktadır (PwC 2018 Risk İncelemesi Araştırması, 2018).

Kurumlarda doğru şekilde tesis edilmiş ve işletilen bir kurumsal risk yönetimi yaklaşımının, kurumların amaç ve hedeflerine ulaşabilmesinde önemli bir güvence mekanizması işlevi göreceği açıktır. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının Türkiye'de kamu yönetimine başarılı bir şekilde entegre edilmesi için önemli görülen kritik başarı faktörleri aşağıda sıralanmaktadır:

a) Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımını zorunlu tutan mevzuatın ve uygulama ilkelerinin yayımlanması: Kamu idareleri için

kurumsal risk yönetimi yaklaşımının tesisini ve işletilmesini zorunlu tutan mevzuatın oluşturulması ve kurumsal risk yönetimi uygulamalarının kurumlarda nasıl bir yaklaşım ile ele alınacağına ilişkin kamu idarelerini yönlendirecek uygulamaya ilkelerinin yayımlanması gerekmektedir.

- b) Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımının Üst Yönetici tarafından desteklenmesi ve risk kültürünün geliştirilmesi:** Kamu idarelerinde risklerin gözetimine ilişkin nihai sorumluluk Üst Yöneticide olmalıdır. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının benimsenmesi ve uygulanması için Üst Yönetici'nin vereceği destek oldukça önemlidir. Üst Yöneticinin kurumsal risk yönetimi yaklaşımına bakış açısı, kurum çalışanlarının kurumsal risk yönetimi adımlarını uygulama konusundaki istekliliğini ve kurum içerisinde risk kültürünün oluşturulmasını önemli ölçüde etkileyecektir.
- c) Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımının sahiplenilmesi ve yaygınlaşması için yönetici ve çalışanların eğitilmesi:** Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımının amaçlarının ve esaslarının anlaşılması, kurumun riske bakışı konusunda bilgi paylaşımının sağlanması ve yönetici ve çalışanların kurumsal risk yönetimi yaklaşımı içindeki rol ve sorumluluklarına için yönetici ve çalışanlar seviyesinde kurumsal risk yönetimine yönelik farkındalık eğitimleri organize edilmelidir ve söz konusu eğitimler periyodik olarak tekrar edilmelidir. Söz konusu eğitimler aracılığıyla, yönelik bilgi aktarılmalıdır.
- d) Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetiminin var olan yönetim araçlarına entegre edilmesi:** Kurumsal risk yönetimi yaklaşımı kamu yönetimi çerçevesinde uygulanmakta olan yönetim araçlarından ayrı bir yapı ya da süreç olarak görülmemelidir. Kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimi yaklaşımı stratejik planlama, performans izleme, raporlama ve iç kontrol süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olarak ele alınmalıdır.
- e) Hesap verebilirliği artırıcı mekanizmaların geliştirilmesi:** Kamu idarelerinde hesap verilebilirliğin artırılması için;

- i. Üst yönetim tarafından yeterli sorgulama yapılmasını sağlayacak şeffaf iletişim ve raporlama yapıları kurulmalıdır.
- ii. İç Denetim Birimleri tarafından kurumsal risk yönetimi yaklaşımının etkinliğini ve yeterliliği değerlendirilmelidir.
- iii. Kamu idarelerinin üst yöneticilerinin üst merhalelere (Cumhurbaşkanlığı vb.) risklerin etkin yönetildiğine ve gözetildiğine ilişkin periyodik raporlama yapmasını sağlayacak raporlama ilişkileri tanımlanmalıdır.
- iv. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerde kamu idareleri tarafından uygulanan kurumsal risk yönetimi yaklaşımının etkinliği ve yeterliliği de inceleme ve değerlendirme kapsamına alınmalıdır.

- f) Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının teknolojik altyapı ile desteklenmesi:** Kamu idareleri tarafından vatandaşa kaliteli hizmet verilerek paydaş beklentilerinin karşılanması, kamu kaynaklarının etkin, etkili ve ekonomik kullanılması, hesap verebilirlik ve şeffaflığın artırılması için ortak risk algısı çerçevesinde risklere anlık olarak cevap verilmesi, gerekli risk bilgisinin zamanında, tam ve eksiksiz olarak temin edilmesi, risklere yönelik aksiyonların anlık takip edilebilmesi için kurumsal risk yönetimi yaklaşımının teknoloji ile desteklenmesi oldukça önemlidir.

Kamu kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi yaklaşımının etkinliğinin, verimliliğinin ve sürekliliğinin sağlanması için yukarıda belirtilen hususlar yanı sıra yeni ve gelişen teknolojilerden de faydalanılması gerekli görülmektedir.

Kaynakça

- 1) COSO Enterprise Risk Management . (2018). – *Integrating with Strategy and Performance - Compendium of Examples*.
- 2) COSO Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance . (2017). COSO.
- 3) Enterprise Risk Management in the Public Sector. (2015). PwC. 19.10.2018 tarihinde <https://www.pwc.se/sv/pdf-reports/enterprise-risk-management-in-the-public-sector.pdf> adresinden alındı.

- 4) ISO 31000:2018 Risk Management Guidelines. (2018). ISO.
- 5) ISO, About ISO. (2018). ISO. 19.10.2018 tarihinde <https://www.iso.org/about-us.html> adresinden alındı.
- 6) Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu. (2018). Strateji ve Bütçe Başkanlığı. 15.10.2018 tarihinde http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/VrllQ+Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Kilavuzu.pdf adresinden alındı.
- 7) PwC 2018 Risk İncelemesi Araştırması. (2018). PwC. 27.10.2018 tarihinde <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/denetim/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri/risk-incelemesi-arastirmasi-2018.pdf> adresinden alındı.
- 8) PwC Küresel İç Denetim Anketi. (2018). PwC. 25.10.2018 tarihinde Yeniliğin Hızına Ayak Uydur <https://www.pwc.com.tr/kuresel-ic-denetim-anketi> adresinden alındı.
- 9) PwC's 21st Annual Global CEO Survey. (2018). PwC. 15.10.2018 tarihinde <https://www.pwc.com.tr/tr/publications/arastirmalar/assets/2018-ceo-survey/21-kuresel-ceo-arastirmasi.pdf> adresinden alındı.
- 10) (2018). *The Global Risks Report*. 15.10.2018 tarihinde http://www3.weforum.org/docs/WEF_GRR18_Report.pdf (Erişim Tarihi, 15 Ekim 2018). adresinden alındı.

CUMHURBAŞKANLIĞI YÖNETİM SİSTEMİNDE KAMU DENETİMİ VE İÇ DENETİMİN YERİ

(POSITION OF INTERNAL AUDIT IN THE FRAMEWORK OF PUBLIC AUDIT IN PRESIDENCY GOVERNMENT SYSTEM)

Nihat AKBULUT* / Osman KAŞ**

ÖZ

Bu çalışmada, 16 Nisan 2017 tarihindeki halkoylaması sonucu kabul edilen yeni Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde yürütme erkinin yapısında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde genel olarak yönetim sisteminin bir parçası konumunda olan teftiş birimleri ve iç denetim birimlerinin nasıl yeniden yapılandırılabilceği üzerine görüş ve önerilere yer verilmiştir. Yeni yönetim sisteminde yasama ve yürütme organları için ayrı seçim olmakta ve bakanlar Cumhurbaşkanlığı tarafından görevlendirilmektedir. Başkanlık ve bakanlar kurulu kavramları ortadan kalkmıştır. Yeni hükümet sistemi Cumhurbaşkanlığı ve ona bağlı yardımcıları ve bakanlardan oluşmaktadır. Bu yeni yönetim sistemi içinde iç denetim yapısında beklenen değişimler klasik denetim ve teftiş yapısında ortaya çıkan değişikliklerle birlikte ele alınmıştır. Öngördüğümüz çerçevede teftiş birimleri genel mevzuat çerçevesinde yasal uygunluk denetimleri ile disiplin soruşturmaları ve adli soruşturmaları yürütürken, iç denetim birimleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

rol Kanunu çerçevesinde uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi yapacaktır. Yeni çıkan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde genel denetim ve teftiş birimlerine ilişkin düzenlemelerin Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nun koordinasyonunda yürütülmesi hükme bağlanmıştır. İç denetime ilişkin yapılan düzenlemelerde de yeni yönetim sistemi ile birlikte 5018 sayılı Kanun kapsamında; iç denetim birimlerine kurumların teşkilat yapılarında yer verilmesi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Cumhurbaşkanlığına bağlı yapılandırılması gibi bazı temel değişiklikler yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

JEL Kodlaması: F01, H83.

ABSTRACT

In this article, it is pointed out views and propositions on how to reorganize inspection units and internal audit units as a part of government system in general in the framework of changes occurred by new Presidency Government System which has been approved as the result of the referendum on 16 April 2018.

In new government system, there are separate elections for legislation and government bodies and ministers are assigned by President. Concepts of Prime Minister and Council of Ministers have been removed. In new government system consist of President and his vice presidents and ministers. In this new government system prospective changes on internal audit system have been evaluated with the changes occurred within the classical inspection and investigation system. In this framework, while inspections units perform legal relevance audit, disciplinary investigations and criminal investigations within the framework of general regulations, internal audit units carry out relevance audit, performance audit, financial

audit, information technology audit and system audit within the framework of the Public Financial Management and Control Law no 5018.

In new Presidential Enactments it has been settled that regulations on general inspection and investigation will be carried out by coordination of State Auditing Board of The Presidency. With this new government system, in framework of Law no 5018, there is need for some essential changes in the field of internal audit regulations such as; to count internal audit unit in their dependent institution's organisation law and to set The Internal Audit Coordination Board within Presidency of Turkish Republic.

Keywords: Presidency Government System, Public Financial Management and Control Law, Internal Audit, The Internal Audit Coordination Board.

JEL Classification: F01, H83.

*) İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı, CGAP, Ankara Üniversitesi, SBF, Kamu Ekonomisi Doktora Öğrencisi, Ankara, nihata71@hotmail.com, Orcid:0000-0001-7335-7228.

**) İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı, CGAP, Ankara Üniversitesi, SBF, Yönetim Bilimleri Doktora Öğrencisi, Ankara, osmakas@gmail.com, Orcid:0000-0001-8454-4395, Yazı Gönderim Tarihi: 03.08.2018 Yazı Kabul Tarihi: 11.09.2018.

1. GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle birlikte, yürütme erkinin yapısında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde genel olarak yönetim sisteminin bir parçası konumunda olan denetim ve iç denetim birimlerinin nasıl şekillenebileceği ve bu doğrultuda hangi yasal değişikliklere ihtiyaç duyulduğudur.

Bu çalışmada yeni hükümet sisteminde denetim yapısı içinde iç denetimin yerine ve yeni konumuna ilişkin projeksiyon ve önerilere vurgu yapılmış olup, denetimin genel tanımı ve türlerine ilişkin genel ve yüzeysel bir çerçeve çizilmesi ile yetinilmiştir. Yeni hükümet sistemi içinde kamu yönetimini ve onun bir parçası olarak denetim sistemi bu çalışmada üç ana başlıkta ele alınmıştır; uyumluluk denetimi (yasal uygunluk denetimi), soruşturma denetimi (hile, suiistimal, disiplin ve ceza soruşturmaları) ile iç denetim.

Yeni çıkan Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde genel denetim ve teftiş birimlerine ilişkin düzenlemelerin Devlet Denetleme Kurulu'nun koordinasyonunda yürütülmesi hükme bağlanmış, ancak iç denetime ilişkin ihtiyaç duyulan bazı temel değişikliklere son düzenlemelerde henüz yer verilmemiştir.

Bu çalışmanın amacı, iç denetimin mevcut yapılması ve fonksiyonunda yeni yönetim yapılanmasıyla birlikte ihtiyaç duyulan değişikliklere değinmektir. Bu kapsamda, çalışmada mevcut denetim yapılarına değinildikten sonra 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili mevzuat ile kamu kurumlarının teşkilat kanunlarında yapılmasına ihtiyaç duyulan düzenlemelere ilişkin görüş ve önerilere yer verilmiştir.

2. GELENEKSEL DENETİM VE İÇ DENETİM FONKSİYONLARI

Genel olarak yönetim sürecinin bir bileşeni olan denetim; "denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal ve özel nitelikli oluşu, yapılış nedeni, uygulanma zamanı, amaç ve içeriği açısından" geniş bir ayırıma tabi tutulmaktadır (Özoğlu, Çakıroğlu, & Mercan, 2010, s. 55-62).

Uygunluk ya da uyumluluk denetimi, şekli ve klasik bir denetim türü olup "bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belirlenmiş yöntemlere kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetim şekli uygunluk denetimi olarak da tanımlanabilir. Kamu yönetiminde yaygın olarak bu denetim şekli uygulanmaktadır. Bu denetim esnasında işlemlerin veya harcamaların yerindeliği yerine mevzuata uygunluğu denetlenmektedir." (Özoğlu, Çakıroğlu, & Mercan, 2010, s. 59).

Suiistimal ve memur disiplin hukuku kapsamında yapılan soruşturmalar da kamuda genel denetimlerle birlikte yapılagelen bir denetim türüdür. Hile, suiistimal ve usulsüzlükleri Bozkurt (2009:73) şu şekilde tanımlamaktadır. "Bir işletme çalışanın veya çokça gördüğü üzere bir devlet görevlisinin içine düştüğü yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışları aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz. Bir çalışanın işletme faaliyetlerinde işverenin veya bir başkasının hakkını göz ardı ederek, gücünü yanlış biçimde kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlayacak bir şekilde kullanmasıdır. Bu tür eylemler genellikle işletme çalışanın veya işletme dışında biri ile iş birliğine girmesi biçiminde oluşmaktadır. Bu hileler genel olarak dört alt bölümde ele alınmaktadır. Rüşvet, yasal olmayan hediyeler, çıkar çatışmaları, ekonomik zorbalıklar. Bu gruba giren eylemler işletmenin riskinin ve zarar maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Yatırımcının güveni zedelenmekte, büyümeyi durdurmaktadır. Kaynak dağılımının bozulmasına neden olmakta ve işletmenin iflas riskini artırmaktadır."

Diğer yandan disiplin suçlarının araştırılması ve sonuçlandırılmasına ilişkin yöntemleri de soruşturma denetimi kapsamında ele almak mümkündür. "Kamu hizmetinin belirli bir düzen içinde ifasında memurların uymakla yükümlü oldukları birtakım yükümlülükler bulunmaktadır. Kamu görevlilerinin belirlenen menfi ve müspet yükümlülüklerine uymamalarının disiplinli birtakım sonuçları bulunmaktadır. Memurlara yönelik disipline ilişkin hükümler genel olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanunda düzenlenen ilkelerin dışında içtihatlarla da şekillenen ve memur disiplin hukukunun olmazsa olmazı haline gelen bazı temel ilkeler de bulunmaktadır." (Boz, 2017:15-41).

2.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Bağımsız denetim mesleğinin geçmişi M.Ö. 3000'li yıllara kadar dayandırılmakla birlikte, iç denetim mesleğinin ortaya çıkışı 1900'lü yılların başı olarak kabul görmektedir. Bununla beraber iç denetimin modern bir meslek olarak kabul görmesi 1941 yılında ABD'de İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıyla başlar (Pehlivanlı, 2010:9).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors/IIA), Mesleki Uygulama Çerçevesinde, iç denetimin tanımını şu şekilde yapmaktadır. "İç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." (UMUÇ, 2008:7).

IIA dışında, iç denetimin kurumsallaşmasında önemli diğer bir örgüt de COSO (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi) dur. COSO tarafından yayınlanan 1992 İç Kontrol Çerçevesi ve 2006 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi iç denetim mesleğinin gelişimine önemli katkılarda bulunmuştur. COSO İç Kontrol Çerçevesinde iç kontrolün tanımı ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme ilkeleri yer almaktadır. İç denetimin temel işlevi olan iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin ilkeler böylece COSO tarafından ortaya konulmuştur.

İngiltere'de de 1992 yılında COSO benzeri bir organizasyon olan Cadbury Komitesi tarafından yayınlanan raporda finansal raporlamanın kalitesinin artırılması çerçevesinde iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetimi geliştirilmesi konuları incelenmiştir.

1995 yılında Kanada'da Canadian Institute of Chartered of Accountants tarafından CoCo raporu olarak bilinen Guidance on Control yayınlanmıştır. Bu raporda da iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye dönük çeşitli kriterler ele alınmıştır (Pehlivanlı, 2010:10-11).

ABD'de 1929 Büyük Buhranından sonra yaşanan en derin kriz olarak görülen 2008 krizine götüren süreçte 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları sonrasında 2002 yılında Sarbanes-Oxley

yasası kabul edilerek, yapılan düzenlemelerde kurum üst yönetimi ve denetim komitesi sorumluluklarına ve bağımsız denetçi tarafından verilemeyecek danışmanlık hizmetlerine odaklanılmıştır.

Bu yasal değişiklikler beraberinde iç denetimde bir paradigma değişimini getirmiştir. Geleneksel iç denetim anlayışından risk yönetimi temelli iç denetime geçilmiştir. Risk yönetimi temelli iç denetim anlayışında, risklerin yönetiminde kontrollerin önemi ve risk yönetimi sisteminin izlenmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi önem kazanmıştır (Pehlivanlı, 2010:13).

2.2. Türkiye'de Kamu Yönetiminde İç Denetim Yapısının Kurulması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda öngörülen iç denetim yapısında kamu kurumlarında iç denetçiler eliyle yapılacağı ve buna ilişkin düzenlemelerin ve uygulamanın koordinasyonunun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirmesi öngörülmüştür. Kurul Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak 2005 yılından bu yana kamu kurumlarında iç denetime ilişkin mevzuatı yayınlamış, uluslararası standartlarla uyumlu kamu iç denetim standartlarını belirlemiş, iç denetçilerin atanma esas ve usulleri ile görev ve yetkilerine ilişkin ikincil mevzuat ve rehberleri yayınlamıştır. Kurul iç denetçilerin sürekli mesleki eğitimlerini sağlamak ve böylece iç denetim belirli sertifikalara sahip denetçilerle belirli standartlara uyularak yapılmaktadır.

Kanunda iç denetim; *kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti* olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63. Madde).

Yukarıdaki iç denetim tanımını kısaca, kamu idarelerinin faaliyetleri konusunda güvence ve danışmanlık faaliyetleri olarak ifade etmek de mümkündür. Uygulamada iç denetim faaliyetlerinin dört alt türde yapılacağı İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'le belirlenmiştir:

- Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.*

- b) *Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.*
- c) *Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*
- ç) *Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*
- d) *Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.*

Klasik denetim anlayışında da yer alan uygunluk denetimi dışında diğer denetim türleri olan performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi iç denetim kurgusu içinde kamu denetim uygulamalarına yeni unsurlar olarak girmiştir. İç denetimin bir bütün olarak kamu yönetimi içerisindeki bu yeni denetim kurgusu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunuyla stratejik yönetim anlayışı ile birlikte ortaya çıkmıştır.

Stratejik yönetim anlayışının bir parçası olan bu denetim anlayışı özel sektörde işletmelerin etkin ve verimliliğinin denetiminde uzun süredir kullanılmakta olan bir yapıydı. İç denetimin standartları ise on yıllar içinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanmakta ve geliştirilmekteydi. İç denetim yapısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile yeni kamu mali yönetimi anlayışı olan stratejik planlama ve yönetim anlayışının bir uzantısı olarak kamu yönetim yapımıza kazandırılmıştır.

2.3. Yeni Kamu Mali Yönetim Anlayışı, Stratejik Planlama ve Yönetim Çerçevesinde İç Denetim

Ülkemizde uygulanan denetim hizmetleri, genellikle şekli unsurları ön plana çıkarmakta ve bu yönüyle bürokrasinin artmasına ve katılaşmasına neden olmaktadır. Memurlar kendilerini denetim riskinden

koruyabilmek ve güvenceye alabilmek için, yasaları, çoğu zaman lafzi olarak yorumlamak amaç, hizmet verimliliği ve vatandaşların ihtiyaçları gibi unsurları ihmal etmek ya da ikinci plana itmek durumunda kalmaktadır. Çünkü bürokratik yapı ve işlemler, çoğu durumlarda vatandaş esas almak ve ona değer vermek amacı ile değil, idareyi vatandaş karşısında korumak anlayışına göre düzenlenmiştir (Eryılmaz, 2017, s:196).

Aynı hususta, yabancı uzman raporları ve kamu yönetimi araştırmaları ile ilgili raporlardaki görüşleri inceleyen konu ile ilgili makalelerinde Mil ve Güvercin (2015) özetle; *Denetimlerin genel olarak soruşturmaya dönük olduğu, düzeltici önlemlerin alınmasını tam manada sağlayamadığı, Türk kamu denetimindeki durum analizi mevzuat çalışmalarının yanında kamu yönetimine yol gösteren bazı proje ve raporlar ile de ortaya konmuştur. Bu çalışmada değişik dönemlerde yapılan ve resmi nitelik taşıyan belgelerin öne çıkanları incelenmiş ve Türkiye'deki kamu denetim sistemi düzensiz işlediği, yeteri kadar etkin ve verimli çalışmadığı ortaya çıkmıştır. Belgelerde genel olarak kamu denetiminde bağımsızlığın olmadığı, tek bir yasaya dayanmadığı ve mevzuat birlikteliğinin olmadığı, rapor standartlarının olmadığı ve raporların sonuçlarının yeterince izlenmediği, denetim birimlerinin yapılanmasında ortak bir sistemin olmadığı, denetim birimleri arasında koordinasyon ve iş birliğinin olmadığı, denetimlerin planlı ve programlı yapılmadığı gibi sorunlar ortaya konmaktadır. Belgelerde mevcut sorunların çözümünü için denetim hizmetlerinin tek ve açık bir yasal zemine oturtulması, rehberlik faaliyetlerinin ön plana çıkarılması, denetimin teknik düzeyinin yükseltilmesi, hukukilik denetimlerinin yanında etkililik denetimlerinin de yapılması, denetim ve rapor standartlarının oluşturulması, denetim raporlarının izlenmesi ve sonuçlarına göre işlem yapılması, denetim birimleri arasında koordinasyon ve işbirliği olması, denetimde bağımsızlık ilkesinin oturtulması, denetimsiz alanların oluşmaması, merkez birimlerinin de denetime tabi tutulması, denetimlerin planlı ve programlı olarak yapılması gerektiği hususlarını vurgulanmaktadır.*

Mil ve Güvercin'in (2015) yabancı uzman raporları ve kamu yönetimi araştırmalarına dayanarak özetlediği bu tespitler, klasik denetim ve teftiş yapısının temel eksikliklerini ve çözüm yollarını çok net olarak ortaya koymaktadır. Özellikle teftiş yapısını düzenle-

yen ortak bir mevzuatın ve standartlarının olmayışı, kamuda teftiş birimlerinin işleyişinde bir koordinasyonun olmayışı, raporların sonuçlarının etkin olarak izlenmediği yönündeki eksiklikler yeni bir denetim anlayışına ihtiyaç olduğunu ortaya koymuştur. Bu, iç denetime doğru yönelim sürecinin temel teorik gerekçelerindedir.

Övgün ise konuyu planlama anlayışında kalkınma planlamasından stratejik planlamaya olan evrim üzerinden ele alırken yönetimdeki değişim sürecini denetimi de kapsayacak şekilde şöyle betimlemektedir; *“Bürokratik devletin değişimi 1980’li yıllardan günümüze temelde iki ana eksenle gerçekleşmektedir. İlk on yıllık süreçte önce iktisadi düzenlemelerle ekonomik alan kamu ekonomik kuruluşlarından arındırılmış ve liberalize edilmiş ve 1990’lı yıllarla birlikte de “etkili devletin” formülleri aranmaya başlanarak devlet anlayışı bu formül çerçevesinde yeniden inşa edilmeye çalışılmıştır. Etkili devlet formülasyonu yönetim biçiminde kamu ağırlıklı bir işleyiş yapısına sahip olan bürokratik devlete değil, işletme/piyasa temelli anlayıştan etkilenen ve devletin düzenleyicilik fonksiyonuna vurgu yapan yeni bir yönetim biçimine gereksinim duymaktadır. Bu yeni biçimde en önemli özellik ekonomik ve toplumsal yaşamda aktif bir konumda bulunan devletin üstünlüğüne meydan okunması ve ekonomik ve toplumsal gelişmenin en iyi şekilde piyasa mekanizması aracılığı ile sağlanabileceğinin iddia edilmesidir.... Bu süreçte kalkınma planlaması anlayışı devlet müdahaleleriyle eşanlı sayıldığından büyük bir değişim sürecimin içine sokulmakta ve planlama anlayışı daha demokratik özgürlükçü, katılımcı ve düzenleyici bir yönetim yaratacağı savıyla yönetişimci devlete uygun özellikler barındıran stratejik planlama çerçevesinde yeniden yapılandırılmaktadır. ... planlamanın örgütlenmesinde yaşanan bu değişikliklere paralel olarak bütçe ve denetim sistemi performans esası üzerinden yeniden yapılandırılmakta performans bütçenin sonucu olan kaynakların nasıl kullanıldığı, doğruluk, yasallık ve düzenlilik açısından değil verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde mali açıdan denetlenmektedir.... bu bağlamda planlama anlayışında ve uygulamasında önemli değişiklikler öngören stratejik planlama, yönetsel devletin mali devlete dönüşme sürecinin analizinde en önemli yönetsel araç olarak belirlenmektedir.”* (Övgün, 2010, s. 312-327).

1980’li yıllarla birlikte devletin sosyal devlet olma

rolünden çekilerek stratejik yönetim anlayışına geçmesiyle birlikte denetim yapısında da klasik denetim anlayışından çıkılarak özel işletmelerin yönetiminde uzun yıllardır yer alan ve uluslararası standartları olan iç denetim anlayışına geçilmiştir. Stratejik yönetim anlayışıyla birlikte devletin denetim fonksiyonu da bu düzenleyicilik görevinin ifası ve devletin piyasada kural koyması, uygulanmasını gözetmesi yönünde değişime uğramıştır. Devletin bu yeni yönetim anlayışında bir işletmeyi aratmayacak nitelikte verimli çalışması bekleneceğinden denetim de özel işletmelerin denetiminden beklenen başta iş verimliliği artışı olmak üzere, yolsuzlukların önleyici denetim anlayışıyla daha ortaya çıkmadan önlenmesi amaçlanmıştır. Bu yeni mali yönetim anlayışında, devletin kaynaklarının bir özel işletmenin kaynakları gibi verimli kullanılması hedeflendiğinden, klasik denetim anlayışındaki salt uygunluk denetimi yerini sonuçlara uygunluğu sağlayan faaliyetlerin performansının denetiminin sağlanması amaçlanmıştır.

Ülkemizde stratejik planlamaya dayalı mali yönetim anlayışına 2000’li yılların başında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yapılan düzenlemelerle geçilmiştir. Bu düzenlemelerle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun geleneksel mali yönetime ilişkin hükümlerinin çoğu ortadan kaldırılarak yeni tanım ve uygulamalar getirildiği gibi, denetim alanında da iç kontrolün bir parçası olarak iç denetim getirilmiştir. Daha sonraki bölümlerde daha detaylı olarak değinilecek olan iç denetim idarenin faaliyetlerine ilişkin tasarladığı iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve idareye bu konuda güvence verilmesi faaliyetidir.

Denetim sistemindeki değişim her ne kadar yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde yapılmışsa da Akbulut (2007)’de belirttiği üzere, *“yeni kamu işletmeciliği kamu yönetiminde, yönetsel ve mali olanın örtüştürülmesi ve siyasetin bütçe yoluyla ussallaştırılması aracılığıyla yaşama geçirilmektedir. Performans göstergelerinin birer uygulaması olan yönetsel kararlar bu niteliği aynı zamanda mali kararlar olmaları ile kazanırlar. Reform yasasında ödenek tahsis edilen her birim birer harcama birimine dönüştürülerek yönetsel ile mali olanın örtüştürülmesi, yönetsel ve mali sorumluluk alanına da taşınmıştır. Yönetsel ve mali olanın örtüştürülmesini sağlayan iki araç öngörülmüştür. Bunlar performansa dayalı ücretlendirme ve iç*

denetimdir. Performansa dayalı ücretlendirme ile performans göstergelerinin başarıma koşulları güvence altına alınacak; iç denetimle ise performans göstergelerinin başarılmaları için gereken denetim işlevi, piyasa-çı-işletmeci ilkelerin gereklilikleri kapsamında yaşama geçirilecektir.” (Akbulut, Ö., 2007:84).

2.4. Kamu Denetimi (İdari Denetim) Kavramına İlişkin Genel Bir Değerlendirme

İdarenin yürüttüğü kamu hizmetleri nitelikleri itibarıyla tasnif edildiğinde faydası yararlanıcıları arasında bölüştürülemez dolayısıyla yararlanıcısına ödettirme imkânı olmayan mal ve hizmetler olduğu gibi tıpkı piyasada üretilen mal ve hizmetler gibi faydası bölünebilen ve kullanıcıya ödettirme imkânı olan mal ve hizmetler de bulunmaktadır. Bunlardan da bir kısmının dışsal fayda sağlama potansiyeli yüksek olduğundan devletin bu tür hizmetleri üstlenme zorunluluğu doğmaktadır. Yani piyasa benzeri hizmetler verimlilik denetimleri esas alınırken örneğin kamu yararı ağır basan savunma benzeri görevlerde kamu görevinin usulüne uygun ifası verimliliğinden daha önemlidir. Örneğin bir dağ köyünde karakol olması verimlilik esasına uygun olmasa da güvenlik gereksinimine uygun olabilir. Bu da verimlilik denetimi yanı sıra uyumluluk denetiminin de kamuda bir zorunluluk olduğu anlamına gelmektedir. Devletin bölünebilir fayda üreten ve piyasaya bırakılabilecekken tekel niteliği ve benzeri sebeplerden üretilen hizmetlerinin denetiminde piyasa benzeri kurumsal yönetim ilkeleri uygulanarak (Örneğin KİT’lerde) denetim yapılabilir.

Denetim birimlerinin görev alanının ne olması gerektiği, söz konusu denetim içeriğinin gerektirdiği uzmanlık düzeyine göre bir yapılanma ile ortaya konulabilir. Stratejik hedeflere uygun yapılandırılan bir idarenin teşkilat, personel, iç iletişim, izlemesi gibi öğelerden oluşan iç kontrol yapısının yeterliliğine ilişkin genel, kapsamlı, stratejik, sistematik denetim ile idarenin yürüttüğü kamu hizmetinin niteliği ile ilgili gündelik üretilen ve veya gözetilen düzenlenen hizmetlerin rutin kontrollere uygunluğunun denetimi ve bunlardan sapmalara ilişkin alınacak aksiyonların yürütülmesi ile ilgili hile-suiistimal soruşturmaları ayrı ayrı uzmanlık, işgücü kaynağı, gerektiren denetim hizmetleridir.

Hukuk devletinin gerekliliklerinden biri de idarenin kamunun yararı açısından denetlenmesidir. İdare yasa organı ve/veya yargı organı tarafından denetlenebilir. İdarenin bizzat kendisi tarafından hiyerarşik veya vesayet denetimine tabi tutulması kamuoyu denetimine tabi tutulması da söz konusudur. Son yıllarda uygulamada ombudsmanlık kurumu da kamu adına bir denetim mekanizması olarak işletilmektedir. Burada her denetim türünün kendine özgü avantaj ve dezavantajları olduğu söylenebilir.

Kamu bürokrasisinin sorumluluğu, siyasi kurumlara, yasalara ve halka karşıdır. Bürokrasinin, halka hizmet yürüttüğü çevreye karşı sorumluluğu, siyasi değil, idaridir. Çünkü bürokrasi, demokratik siyasal sistemde siyasi kurumların fonksiyonlarını yerine getirmelerine yardımcı olmak için dizayn edilen ikinci derecedeki kurumdur. Bürokratların otorite isteği ile siyasi yöneticilerin egemenlik haklarını uzlaştırarak, kamu hizmetlerin, daha etkin ve verimli hale nasıl getirebilir? Bu sorunun cevabı, siyasi sistem içinde bürokrasiyi daha iyi denetleyecek mekanizmalar geliştirmeye ve dâhili reformlarla bürokrasinin karakterini değiştirmeye bağlıdır (Eryılmaz, 2017, s:174).

Halkın bürokrasi konusundaki yakınmaları, kurumların kuralcı, kırtasiyeci, her alana müdahale eden, halkın taleplerine karşı ilgisiz ve kendini onun üstünde gören, israfçı ve kendi içine kapalı tutumundan kaynaklanmaktadır. Ombudsman, yönetimde açıklık, desantralizasyon, piyasa mekanizması, deregülasyon, yönetime katılma, personelin yetkilendirilmesi ve etik değerlerin geliştirilmesi gibi yöntemler, bürokrasinin denetlenmesinde etkili unsurlar olarak değerlendirilebilir (Eryılmaz, 2017, s:162).

İdari denetim yalın haliyle, idarenin yine idare içinde oluşturulan mekanizmalarca denetimi olarak tanımlanabilir. Bu aynı idare içinde hiyerarşik anlamda olabileceği gibi (iç denetim ve teftiş fonksiyonu) bir başka kurum tarafından vesayet denetimi yoluyla da (İçişleri Bakanlığı’nın mahalli idareler üzerindeki denetimi gibi) olabilmektedir. Bunun dışında, yasa adına denetim yapan Sayıştay’ın yürütme erkinin birer parçası olan kamu kurumlarını denetlemesi ise dış denetim mahiyetinde olup, kamu idarelerinin birer parçası konumunda olan iç denetim birimlerince yapılan denetimle koordineli ve birbirini tamamlayıcı nitelikte olması denetimlerin etkin ve verimli olması açısından önem taşımaktadır.

İdarenin denetlenmesi bir zorunluluk olduğuna göre bu denetimin etkin ve amacına uygun bir şekilde yapılabilmesi acaba nasıl olur? Bir devleti oluşturan üç temel güç olan yasama, yürütme ve yargı güçlerinden yürütmenin bir parçası olan idarenin temel vazifesinin kamu hizmeti olduğu düşünüldüğünde ve bu faaliyetin kamu yararı doğrultusunda ifasının hukuk devleti olmanın bir gereği olması, idarenin denetlenmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkarmaktadır.

2.5. Kamu Yönetim Yapımız İçinde Genel Olarak Teftiş, Denetim ve İç Denetimin Yeri ve Görev Ayrımları

Ülkemizde yıllardır kamu kesiminin denetimi, inceleme-soruşturma-araştırma ve genel denetim görevleri ile donatılmış teftiş kurulları aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Kamu yönetiminde yapılan reformların gerektirdiği yasal ve idari altyapının oluşturulma süreci devam ettiğinden teftiş kurullarının mevcut yetkileri halen devam etmektedir. İdari denetimin ülkemiz uygulamasındaki bir diğer türü ise *iç denetim* olup bu çalışmada esasen iki farklı yönetsel yaklaşımın (bürokratik devlet yaklaşımı, yönetişimci devlet yaklaşımı) sonucu olan bu denetim türlerinin ayrışan ve çakışan noktalarıyla birlikte ortaya konulması amaçlanmıştır.

Genel olarak yönetim yapısı içinde denetim işlevi yasalılık (uygunluk) denetimi, (genel) idari denetimler, kamuoyu denetimleri şeklinde çeşitli tasnifleri yapılmakta, kurum içi denetimler hiyerarşik denetimlerle hiyerarşi kademelerindeki ast-üst ilişkileri bağlamında yerine getirilebildiği gibi uzmanlık gerektirmesi nedeni ile denetim işinde uzmanlaşmış iç denetim, teftiş kurulları gibi özelleşmiş hiyerarşik birimlerle de yapılmaktadır.

Kamuda dış denetim görevi ise yasama örgütü olarak TBMM adına Sayıştay aracılığı ile yürütülmekte olup, idari denetim için, üstün astı denetimi, teftiş kurulları aracılığıyla yapılan denetim ve iç denetim yöntemleri bulunmaktadır. Bunların her birinin görev alanı bu üçlü aktör temelinde ayrıştırılabilir.

İdare hukukunun genel ilkeleri gereği yetki-sorumluluk paralel olduğundan, sorumluluğun ortaya çıkarılabilmesi için, yetkiyi kullananın denetiminin, sağlıklı

yapılması gerekir. Yetki-sorumluluk ikilisinin sağlıklı yürütmesi için ise denetimin mutlaka, yetki kullanan organdan bağımsız olması gerekir. Oysa idari denetimde, denetimi yapan organ yine yetkiyi kullanan organın bir parçasıdır. Örneğin kurumların teftiş kurulları, o kurumda idareyle ilgili suçları araştırmakla görevlidir ve bu kurullar yine denetledikleri organın bir parçasıdır. Bu sebeple, gerçek anlamda idari denetimin, yine yönetimce yani hiyerarşik denetim şeklinde yerine getirilmesi işin doğası gereği etkili değildir. O halde denetim işinin idari hiyerarşi içinde yapılması söz konusu olduğunda denetimin gerçek anlamda idarenin nihai amaçlarını gerçekleştirmeye hizmet edebilmesi için fonksiyonel olarak idareye karşı belli bir dokunulmaz alana sahip olması gerekmektedir. Nitekim teftiş kurullarının idari yapı içinde doğrudan bakana bağlanması ile bu kısmen sağlanmaktadır.

Meselenin, yani yeni sisteme uyarlarken göz önünde bulundurulması gerekli bir diğer önemli boyut da devletin inceleme ve soruşturma yapan organları ile danışmanlık ve denetim yapan organlarının farklı olması gereğidir. Zira, her denetim biriminin görevleri kendi içinde uzmanlık gerektirmektedir. Denetimin türlerine göre ve soruşturma görevlerinin ayrı bir nitelik taşıması nedeniyle bu görevlerin farklı birimlerce ifa edilmesi denetimlerin o alanda uzman kişilerce görülmesi dolayısıyla kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanılması sonucunu doğuracaktır. Bu uzmanlaşmaya atfedilen genel geçer bir sonuçtur.

Bu ayrıştırmayı yapmanın ikinci bir nedeni olarak, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti ile katma değer yaratma misyonu olan iç denetim biriminin aynı zamanda yolsuzluklarla ve disiplin inceleme ve soruşturmaları ile uğraşmasının danışmanlık ve denetim faaliyetinden yararlanan idari birimlerin iç denetime bakış açılarını olumsuz etkileyeceği ve bu birimlerin denetime karşı olumsuz tavır sergilemeleri ve hata veya noksanlıklarının haklarında inceleme-soruşturmaya sebep olacağı endişesi ile denetçilerin idari birimin işlem süreçleri üzerinde değerlendirme yapabilecek yeterli verilere ulaşma çabalarının doğal olarak sekteye uğrayacağı, denetlenenlerin pasif bir direnç gösterebileceği düşüncesidir.

Üçüncü bir neden ise, uyum denetimi ya da iç denetimle görevli denetçinin aynı zamanda soruşturma yapma yetkisine sahip olması durumunda, uyum de-

netiminin ve iç denetimin kişi hakkında soruşturma açma güdüsü ve kastı ile yapılabileceği ve dolayısı ile danışmanlık ve değer katma işlemlerinin sözde kalacağı ya da buna benzer daha birçok sorunun gündeme gelebileceği ülkemizde eskiden beri süregelen uygulamalardan çıkarmak çok zor olmasa gerektir.

Ayrıca literatürde klasik teftiş yapılanmasının çağdaş yönetim yapılanmaları düzleminde tekdüze ve günübürlük ihtiyaçlara cevap veren bir nitelik arz ettiği değerlendirilmesi sıkça yapılan bir eleştiridir. Yönetimin uyumluluk denetimi ile, bir açıdan yargısal yönü bulunan aslında idari savcılık kurumunun bulunduğu ülkelerde tamamen yargısal nitelik taşıyan yolsuzluklarla mücadele konusundaki disiplin işlemleri çerçevesinde yürütülen inceleme ve soruşturma işlemlerinin farklı uzmanlık birimleri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Suiistimal soruşturmaları konusunda da soruşturmacıların uluslararası sertifikalarının olması (örneğin CFE, Certified Fraud Examiner), konunun uluslararası uygulamalarda, tamamen profesyonel bir uzmanlık alanı olarak ele alındığını göstermesi açısından önem taşımaktadır. Ama her iki durumda da yani uyumluluk denetimi ve soruşturmaların organizasyonel olarak idarenin içinde yer alan, fakat işlevsel olarak idareden bağımsız bir yapılanma içinde olması gerekliliği kaçınılmazdır. Bu da bu denetim birimlerinin idarenin organizasyonu içinde olmasını, ancak işin icra edilmesinin tamamen kendine özgü kurallarla, bağımsız, tarafsız ve objektif olarak yürütülmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Suiistimal soruşturmaları konusunda, idari savcılık kurumu da bağımsız, tarafsız ve etkin bir yolsuzlukla mücadele seçeneği olarak düşünülebilir. Yani disiplin soruşturmaları ve yargılamanın özel idari mahkemelerce sonuçlandırılması da değerlendirilebilir. Ancak ülkemizde çıkar çatışmaları nedeniyle husumetler doğabileceği ve memurların yersiz isnatlarla uğraştırılabileceği dikkate alındığında ve idari takdir yetkisi ile memur güvencesinin kısmen sağlanabileceği düşünüldüğünde, bu uygulama da sakıncalı olabilir. Dolayısı ile yolsuzluklarla mücadelenin yine yürütme organının içinde bağımsız ve objektif olarak işlemlerini sağlayacak kurum ve kurullarla donatılarak yapılması yani mevcut görev alanlarının sadece soruşturmaya özgülenerek, ancak fonksiyonel bağımsızlıklarının

daha artırılmasının (ABD Genel Müfettişlik Sistemi benzeri bir yapı) daha yerinde bir seçenek olacağı değerlendirilmektedir.

3. CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNİN YÖNETİMDE GETİRDİĞİ TEMEL DEĞİŞİKLİKLER

Yeni yönetim sistem ile getirilen değişimin en önemli özelliği devletin temel erkleri arasındaki ilişkilerden tanımlanan hükümet sisteminin Parlamenter Sistemden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçişini sağlamasıdır.

3.1. Yeni Yönetim Sisteminin Belirgin Özellikleri

Yeni sistemde yasama ve yürütme organları için ayrı seçim olmakta ve bakanlar Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilmektedir. Başbakanlık makamı kaldırılmış, bakanlar kurulu kavramı da ortadan kalkmıştır. Yürütme erkini kullanan hükümet yasamayı temsil eden Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden çıkan partinin başkanı olan başbakan tarafından değil, doğrudan seçilen Cumhurbaşkanı tarafından seçilmektedir.

Yeni sistemde bakanlıklar ise eski sistemde olduğu gibi yasama organına karşı siyaseten sorumlu bakanlardan değil, ancak daha çok fonksiyonel kamu hizmetlerinin başlarındaki yöneticiler konumundadır. Yeni hükümet sistemi Cumhurbaşkanı ve ona bağlı yardımcıları ve bakanlar oluşmaktadır.

Bu sistemde idarenin yasama organı tarafından denetimi yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin sahip olduğu bütçe hakkı kapsamında onayladığı bütçe kanunu ve kesin hesap kanununun onayı ile sınırlı kalmakta, artık yürütme organı yasama organı içinden çıkmadığından yürütme organının yasama organına karşı sorumluluğu bütçe kanuna uyumu ile sınırlı kalmak durumundadır. Yani yasama organı adına denetim yapan Sayıştay'ın kamu idarelerinin bütçe kanununa genel uygunluk bildirimini dışında bir yerinde denetimi yapma görevi kalmamıştır. Zira yürütme yetkisi ve görevini yasama organından değil direkt halktan alan Cumhurbaşkanlığı makamı ifa edilen kamu hizmetlerinin performansı konusunda

siyaseten halka hesap verecektir. Bu durumda yasama organına değil halka karşı siyaseten sorumlu olan Cumhurbaşkanının idarenin kendisine karşı sorumluluğu konusunda hesap sorma ve denetleme ihtiyacı ön plana çıkmaktadır. Yani dış denetim ihtiyacından ziyade iç denetim veya idare içinden yürütme adına yapılan denetimler daha çok önem kazanmıştır.

3.2. Yeni Yönetim Sisteminde İç Denetimin Yapısında Beklenen Değişim

Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde yasama ve yürütme organları arasındaki görev ve yetki ayrışmasının daha netlik kazanacağı görülmektedir.

Yeni yönetim sisteminde doğrudan halk tarafından seçilen bir Cumhurbaşkanının doğrudan halka karşı sorumlu olacağı, bakanların doğrudan cumhurbaşkanınca belirlendiği ve yasama organı ile herhangi bir hesap verme ilişkilerinin olmadığı, dolayısıyla hesap vermenin, Cumhurbaşkanı, Başbakan, Bakanlar Kurulu, iktidar partisi ve koalisyon dönemlerinde koalisyon partileri arasında muğlaklaştığı bir durumdan doğrudan sonuç alıcı şekilde bakanlarını ve üst düzey yöneticilerini atama usulünü belirleyen ve onları atayan bir Cumhurbaşkanı yetkisinin olacağı görülmektedir (<http://www.oncevatn.com.tr/roportaj/r-onur-erim-ile-adan-zye-baskanlik-sistemi-roportaji-h108251.html>). Yeni sistemde Bakanlar Kurulu olmadığından bürokrasinin denetimi yetkisi yürütmenin başı olarak görevli ve yetkili durumdaki Cumhurbaşkanı'na ait olacaktır.

Yeni sistemde, düzenleyici işlem yetkisi ile sonuçlara yönelik devamlı bir düzenleme ortamında, uygunluk denetiminden ziyade performans denetiminin, dolayısıyla iç denetim önem kazanacaktır. İş performansı yerinde görülmeyenlerin ise sözleşmeye dayalı istihdam nedeni ile işine son verileceği, dolayısıyla sözleşme ilişkisinde daha çok iş hukuku benzeri hukuki işlemler söz konusu olacağından bir uyumluluk denetimi ve buna bağlı bir inceleme soruşturma aracılığı ile sorumluluk işletilemeyeceği esas olarak iç kontrollerin kurulması ve iç kontrol sisteminin yeterliliği ile sonuç alınma ölçüsü üzerinden bir performans denetimi yapılacağı görülmektedir.

İç denetim birimlerinin yolsuzlukla mücadele bağla-

mında cari düzenlemelere göre soruşturma görevleri olmadığından hesap vermek açısından halka karşı sorumluluğu artan bir yürütme sisteminde denetimin otorite aracı olma rolü nedeni ile etkisinin artacağı değerlendirilebilir. Bu durumda iki farklı idari denetim yaklaşımının görev ayrışmasının önemli olacağı (teftiş ve iç denetim), ayrıca yürütmenin siyasi sorumluluğu olan bakanlar artık olmayacağından hem bakanlık yapılarının önemli genel müdürlüklerin, başkanlıkların, direkt devlet başkanının kabinesinde konumlanmasının söz konusu olabileceği, dolayısıyla denetim birimlerinin örgütsel yapıdaki yerlerinin hiyerarşik konumlanmalarının da değişeceğini beklemek gerektiği değerlendirilmektedir.

Dünyada ve ülkemizde 20. yy'ın başından itibaren kamu mali yönetiminin stratejik planlama ve yönetim anlayışı üzerine kurulduğu görülmektedir. Ülkemiz kamu mali yönetiminde 2003 yılından sonra kamu mali yönetimindeki bu yöndeki reform ve uygulamalar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiştir. Bu yeni mali yönetim anlayışı AB uyum yasalarının da gerekli kıldığı unsurları içermektedir. Yeni Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemiyle oluşturulan Strateji ve Bütçe Başkanlığının kurulması bu anlayışın kamu mali yönetim yapımızda kökleştiğini göstermektedir.

İç denetimin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında etkin olarak yürütülebilmesi için harcama sorumlularının vermek zorunda oldukları iç kontrol güvence beyanlarının iç denetim raporlarında iç kontrollerin yeterliliğine ilişkin güvence vermeleri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile iç denetim mekanizmasının üst yöneticilerin kurumlarının bütçe ve mali yönetiminin ve bu işlemlere ilişkin iç kontrollerin etkin işlediğini ifade eden iç kontrol güvence beyanlarını imzalamaları, iç denetim raporları sonucu iç denetim biriminin yıllık raporunda kurumun faaliyetlerinin 5018 sayılı yasa kapsamında öngörülen sorumlulukların yeterli düzeyde yerine getirildiğine (iç kontrollerin yeterli olduğuna) ilişkin güvence vermesine bağlanması gerekir. Oysa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda bu uygulama öngörülmesine karşın uygulamada iç denetim biriminin raporlarına dayalı yıllık bir güvence beyanı raporu aranmadan iç kontrol güvence beyanlarının imzalanması yoluna gidilmektedir.

Esasen sürecin bu şekilde işletilmesi durumunda iç denetimin yıllık raporlara dayalı genel güvence beyanını Sayıştay denetimleri öncesinde bir ön kontrol işlevi de görmüş olacak, Sayıştay'ın yasama organı adına ürettiği genel uygunluk bildirimine kaynaklık edebilecektir.

Yeni sistemde Maliye Bakanlığı ya da Strateji ve Bütçe Başkanlığı genel faaliyet raporunu üreteceğinden kurumların faaliyet raporlarının iç denetim birimlerinin güvence beyanlarına dayanmış olması genel faaliyet raporunda yer alacak genel güvence beyanının da teyidi anlamı taşıyabilecektir. Bu noktada tüm üniversiteler ve yerel yönetimleri de içine alan kamu kurumlarının tümünde koordinasyonla görevli ve yetkili üst kurul işleviyle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Cumhurbaşkanlığına bağlanması, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun öngördüğü iç kontrol ve iç denetimin tüm kamu idarelerinde etkin olarak uygulanmasını sağlayacaktır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yeni yönetim sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte 5018 sayılı kanunla iç denetime ilişkin yapılan düzenlemelerde bir kısım değişiklikler yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Yukarıda anlatılan çerçevede kapsamında iç denetim alanında yapılması gerekli görülen değişiklikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Birincisi; iç denetim birimlerinin fonksiyonel etkinliğinin artması için içinde buldukları idarelerin teşkilat yapılarında genel müdürlükle eş düzeyde başkanlık (doğrudan üst yöneticiye bağlı Strateji Başkanlıklarında olduğu gibi) statüsünde yer verilmesi, bu amaçla İç Denetim Birimi Başkanlığı kurulan idarelerde teşkilat yasalarında yer alması ve Başkanlık kadrolarının ihdasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

İkincisi; iç denetçilerin kurumları içinde bağımsızlık ve tarafsızlığının sağlanması için iç denetçi kadrolarına atamaların Cumhurbaşkanlığı tarafından yapılmasının (atama usulünün II sayılı cetvele işlenmesi) yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

Üçüncüsü; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun 63'üncü maddesine göre iç denetim birimleri doğrudan üst yöneticiye bağlı çalışan bi-

rimler olarak kurulmuş olup, 2018/5 no'lu Cumhurbaşkanlığı Genelgesinde "*Bakanın kendine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan yardımcılarının ise kendilerine bağlı hizmet birimleri bakımından bakanlık en üst yöneticisi*" olduğu belirlenmiştir. Yeni yönetim sisteminde iç denetimin bakan yardımcılarının üst yöneticisi oldukları harcama birimlerinin tamamını kapsayacak şekilde denetim güvencesi verebilmesi için, bakanlık teşkilatının tamamında yetkili konumda olan Bakana bağlanması gerekmektedir. Nitekim Bakanlıklarda yeni yapılanma sonrası oluşan teşkilat şemalarında bakanlıkların birkaçı dışında iç denetim birimleri doğrudan Bakana bağlanmıştır.

Dördüncüsü; tüm kamu kurumlarının iç denetim faaliyetlerine ilişkin olarak, iç denetim mevzuatının düzenlenmesi, güncellenmesi, kamu kurumlarının gönderilen raporların izlenmesi, kamudaki iç denetim faaliyetlerinin tümüne ilişkin yıllık genel faaliyet raporunun hazırlanması, yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kalite Güvence Geliştirme Programı (KGGP) kapsamında dış değerlendirme faaliyetleri ile düzenli olarak izlenmesi olarak sayılabilecek temel fonksiyonlarını icra edebilmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kurumsal yapısının güçlendirilmesini gerektirmektedir. Bu genişlikte ve mesleki bilgi ve deneyim gerektiren işler, kurumda çalışacak mesleki bilgi ve deneyime sahip uzman personel gereksinimini ortaya koymaktadır.

Beşincisi; Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'nde en üst yönetici Cumhurbaşkanı olduğundan, yapılan harcamaların etkili, ekonomik ve verimli olup olmadığının değerlendirilmesi Cumhurbaşkanlığı Makamı tarafından yapılacaktır. Yeni yönetim sisteminde ekonomi yönetiminde karar alıcı konumunda olan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer bakanlıklar Cumhurbaşkanlığı'na doğrudan bağlı birimler haline geldiğinden, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun siyaseten sorumlu olmayan ve kendisi de bir harcama birimi olan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması bu Bakanlığın diğer bakanlıklar üzerinde konumlandırılmış olduğu şeklinde bir algıya sebep olmaktadır. Bu nedenle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun tüm kamu idarelerinin iç denetim birimlerinin koordinasyonu ile yetkili birim olarak tüm kamu kurumlarının bağlı olduğu en üst makam olarak Cumhurbaşkanlığına doğrudan bağlı olmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

Altıncısı; İç Denetim Koordinasyon Kurulu üyelerinin en az ikisinin iç denetçi sertifikasına sahip iç denetçilerden olmasının Kurulun karar alma süreçlerinde iç denetim tecrübesinden yararlanılması açısından isabetli olacağı değerlendirilmektedir.

Yedincisi; iç kontrol güvence beyanlarının yasal formatında iç kontrol ortamının ve iç kontrollerin yeterliliğine ilişkin iç denetim birimlerinin makul güvence vermesi gerektiğine yer verilmekte ise de uygulamada iç denetçi raporları ile ilişkilendirilmeden iç kontrol güvence beyanlarının imzalanması gerçek anlamda hesap verilebilirliği sağlanmasına engel oluşturmaktadır. Bu nedenle, üst yöneticilerin iç kontrol güvence beyanlarını onaylamasının, iç denetim biriminin idarenin tüm faaliyetleri için genel olarak makul güvence vermesi şartına bağlanması gerekir. Bu şekilde iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması suretiyle kamu kaynaklarının gerçek anlamda etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığına ilişkin makul bir güvence sağlanmış olacaktır.

Sekizincisi; iç denetim birimlerince yapılan iç denetim fonksiyonu ile Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim fonksiyonları birbirini bütünlüye niteliğe sahip olup, her ikisi de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu kapsamında kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanılması amacına yönelik olduğundan, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının yapısal olarak da bütünlük göstermesi için çalışma usul ve esasları ile meslek mensuplarının sahip olduğu haklar konusunda ortak düzenlemeler yapılması, iç ve dış denetim birimleri arasında geçişleri mümkün kılan esnek düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak, yukarıda değinilen konularda yasal düzenlemeler yapılmasının iç denetimin yeni yönetim sistemi içinde kurumsal faaliyetlere değer katma fonksiyonunun daha etkin hale gelmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- 1) AKBULUT, N. (2015). Avrupa Birliği İlerleme Raporu-İç Denetim ve Teftiş Birimlerinde Görev Ayrımı. *Denetisim Dergisi*, 16 (s.34-38)
- 2) AKBULUT, Ö. (2007). Kamu Yönetiminde İşletmecilik Sorunu. *Mülkiye Dergisi*, 31 (s.84, s.254)
- 3) BOZ, S. (2017). Memur Disiplin Hukukuna Hakim olan Temel İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25/2 (s.15-41)
- 4) BOZKURT, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği, Hile, Çalışan Hileleri. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- 5) ERYILMAZ, B. (2017). *Bürokrasi ve Siyaset*.
- 6) İDKK, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, *Resmî Gazete* (12/7/2006 tarih ve 26226 Nolu)
- 7) MİL, H. İ. ve GÜVERCİN A. (2015). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak Denetimin Türk Kamu Yönetiminde Resmî Belgeler Aracılığı İle İncelenmesi ve Reform Önerileri, İşletme Araştırmaları *Dergisi*.
- 8) ÖVGÜN, B. (2010). *Devlet ve Planlama*, Ankara: Siyasal Yayın Dağıtım.
- 9) ÖZOĞLU, B., MERCAN C., ÇAKIROĞLU S. (2010). *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*, İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Yayınları.
- 10) PEHLİVANLI, D. 2010. *Modern İç Denetim*, İstanbul: Beta Yayıncılık
- 11) TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (TİDE) (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki değişikliklerle)*. İstanbul: The IIA Research Foundation, Deloitte.
- 12) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 13) ERİM, O. (2017 Nisan 10) <http://www.oncevatan.com.tr/roportaj/r-onur-erim-ile-adan-zye-baskanlik-sistemi-roportaji-h108251.html> adresinden alınmıştır.
- 14) GÖZLER, K. (2018 Ağustos 8). <http://www.anayasa.gen.tr/neverland.htm> adresinden alınmıştır.

PORTO ÜNİVERSİTESİ İÇ DENETİM ÖRNEĞİ

(INTERNAL AUDIT SAMPLE OF PORTO UNIVERSITY)

*Hasibe USTA**

ÖZ

Portekiz’de, iç denetim mevzuatla düzenlenmemesine rağmen Porto Üniversitesinde yönetim kurulu kararı ile oluşturulan “Denetim ve İç Kontrol Birimi” tarafından Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak iç denetim faaliyetinde bulunmaktadır. Birim tarafından ayrıca dış denetime destek ve idare yıllık risk raporu hazırlanması faaliyetlerinin de yürütülmesi iç denetim faaliyetine ayrılan kaynak miktarını oldukça azaltmaktadır. İç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmemesi bağımsızlıklarının zedelenmesi riskini de beraberinde getirmektedir. Türkiye’de iç denetimin

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak mevzuatla düzenlenmesi çok önemli bir avantajdır.

Bu çalışmanın amacı; Porto Üniversitesi iç denetim uygulamasını tanımak, değerlendirmek ve Türkiye’deki iç denetim uygulaması ile karşılaştırmaktır.

Anahtar Kelimeler: Porto Üniversitesi, iç denetim, uygulama örneği.

JEL Kodlaması: M42, M49, H83

ABSTRACT

Although internal audit is not regulated by legislation in Portugal, internal audits in accordance with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing is conducted in the University of Porto by the “Audit and Internal Control Department” established by a decision of the Board of Directors. The resources devoted to internal auditing is significantly reduced due to the Department also providing support to external audits and carrying out annual risk report preparation activities. The duties, powers and responsibilities of internal auditors not being clearly determined also brings about the risk of their independence being harmed. The fact that internal auditing in Turkey is

regulated in accordance with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing is a very significant advantage.

The purpose of this study is to understand and evaluate the internal audit practices of the University of Porto and to compare it with the internal audit practices in Turkey.

Keywords: Porto University, internal audit, application example.

JEL Classification: M42, M49, H83

*) İç Denetçi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Trabzon, husta@ktu.edu.tr, Orcid:0000-0001-9004-5971
Yazı Gönderim Tarihi: 28.12.2017, Yazı Kabul Tarihi: 14.02.2018.

1. GİRİŞ

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda; “*Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Türkiye’de iç denetim mevzuatla düzenlenmiş ve Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır. Portekiz’de iç denetim mevzuatla düzenlenmemesine rağmen Porto Üniversitesinde, “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınarak iç denetim faaliyetinde bulunmaktadır.

Bu çalışmada, Erasmus Personel Eğitim Alma Hareketliliği Programı kapsamında Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Biriminde, 04.07.2017-06.07.2017 tarihleri arası iç denetim faaliyetini tanımaya yönelik yapılan inceleme neticesi edinilen bilgiler ışığında Porto Üniversitesi İç Denetim Uygulaması değerlendirilmeye ve Türkiye’deki iç denetim uygulaması ile karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

2- PORTO ÜNİVERSİTESİNDE İÇ DENETİM

Bu bölümde Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Biriminin oluşumu, yapısı ve faaliyetleri hakkında bilgi verilmiştir. Birimin ana faaliyet konularını oluşturan, dış denetime destek faaliyeti, iç denetim faaliyeti, yıllık risk raporu hazırlama faaliyeti ve izleme faaliyeti, birimin kullandığı akış şemalarından da faydalanılarak incelenmeye, değerlendirilmeye ve Türkiye’deki iç denetim uygulaması ile karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

2.1. Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Birimi

Porto Üniversitesi, 1911 yılında Porto’da kurulmuş olan Portekiz Cumhuriyetine bağlı bir devlet üniversitesidir. Üniversitenin 14 fakültesi ve yaklaşık 30.000 öğrencisi bulunmaktadır.

Portekiz’de, iç denetim mevzuatla düzenlenmemesine rağmen Üniversite Yönetim Kurulu Kararı ile 2013 yılında Porto Üniversitesinde “Denetim ve İç Kontrol Birimi (Audit and Internal Control Office-AIC)” oluşturulmuştur. Denetim ve İç Kontrol Biriminde iki iç denetçi çalışmakta olup, iç denetçilerden biri iç denetim ve kontrol biriminin yöneticiliğini yürütmektedir. Denetim ve İç Kontrol Birimi Yöneticisinin 2001 yılından beri iç denetim tecrübesi bulunmaktadır.

Porto Üniversitesi iç denetçileri çalışmalarını Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre yürütmektedir. İç Denetçiler organizasyon şemasında; Rektör, Üniversite Yöneticisi, Bir Fakülte Yöneticisi ve Bir Rektör Yardımcısından oluşan 4 üyeli Üniversite Yönetim Kuruluna (Management Board) bağlıdır. Raporlarını yönetim kuruluna sunmakta ve gerektiğinde Üniversite Yönetim Kuruluna sözlü ve yazılı danışmanlık hizmeti vermektedirler.

2.2. Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Biriminin Faaliyetleri

Denetim ve İç Kontrol Birimi, sözlü ve yazılı danışmanlık faaliyeti dışında, dış denetime destek olmak, iç denetim faaliyeti, yıllık risk raporu hazırlamak ve denetim sonuçlarının izlenmesi konularında faaliyette bulunmaktadır. Bu faaliyetler aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

2.2.1- Dış Denetime Destek Olmak

Süreçte, Porto Üniversitesi iç denetçileri, dış denetçilerin talep ettiği bilgileri üniversitenin ilgili birimlerinden alarak hazırlamakta ve dış denetçilere iletmektedir. Dış denetçilerin gönderdiği ön rapora cevap hazırlayan üniversite birimlerinin cevaplarını gözden geçirerek üniversite yönetim kuruluna sunmakta,

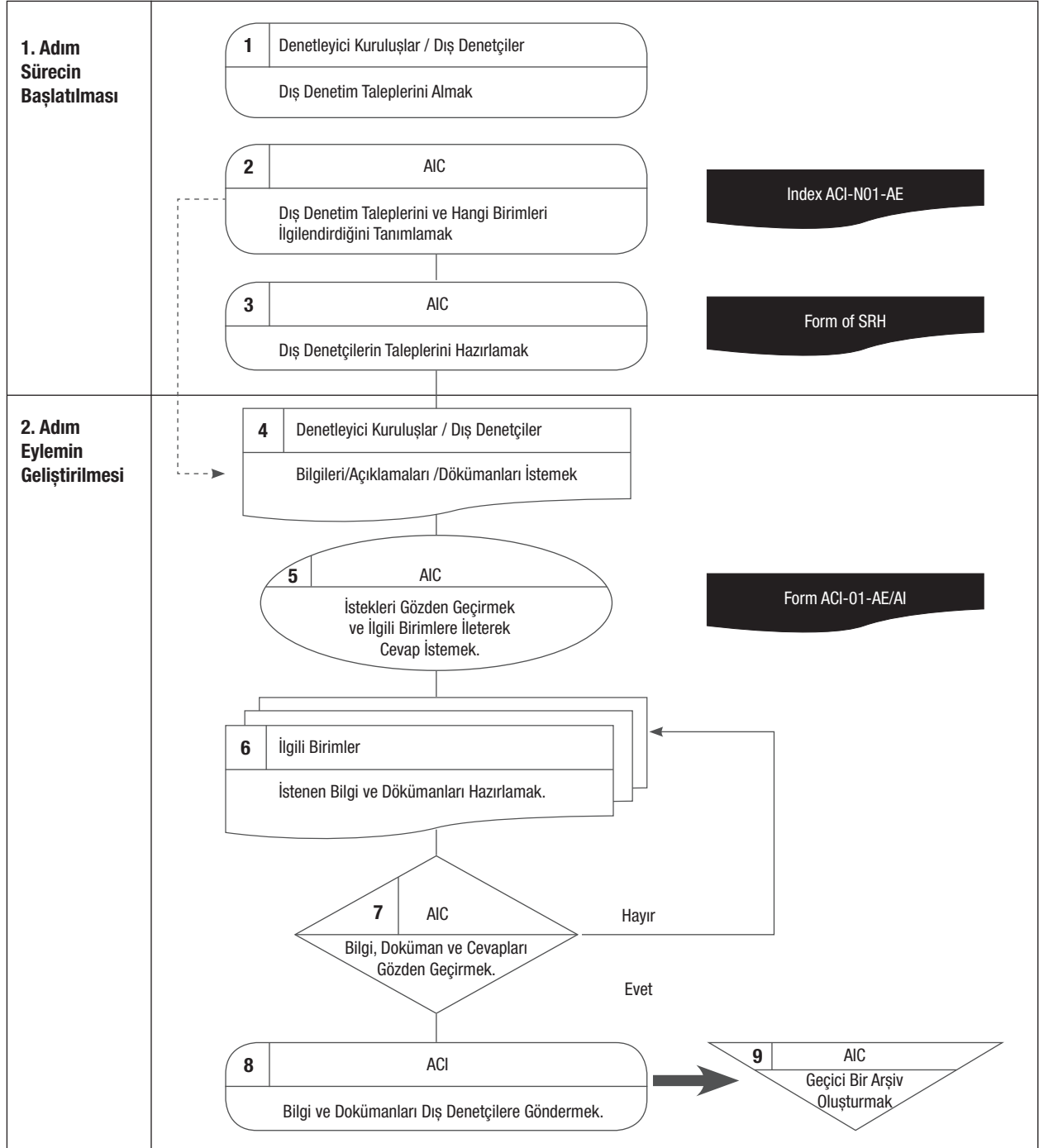
üniversite yönetim kurulunun onayından sonra cevapları dış denetçilere göndermekte, dış denetçilerin nihai raporundan sonra kritik konuları gözden geçirerek ilgili birimlere ve yönetim kuruluna açıklamaktadır. İzleme aşamasında da dış denetçilerin taleplerini birimlere iletmekte, birimlerin cevaplarını

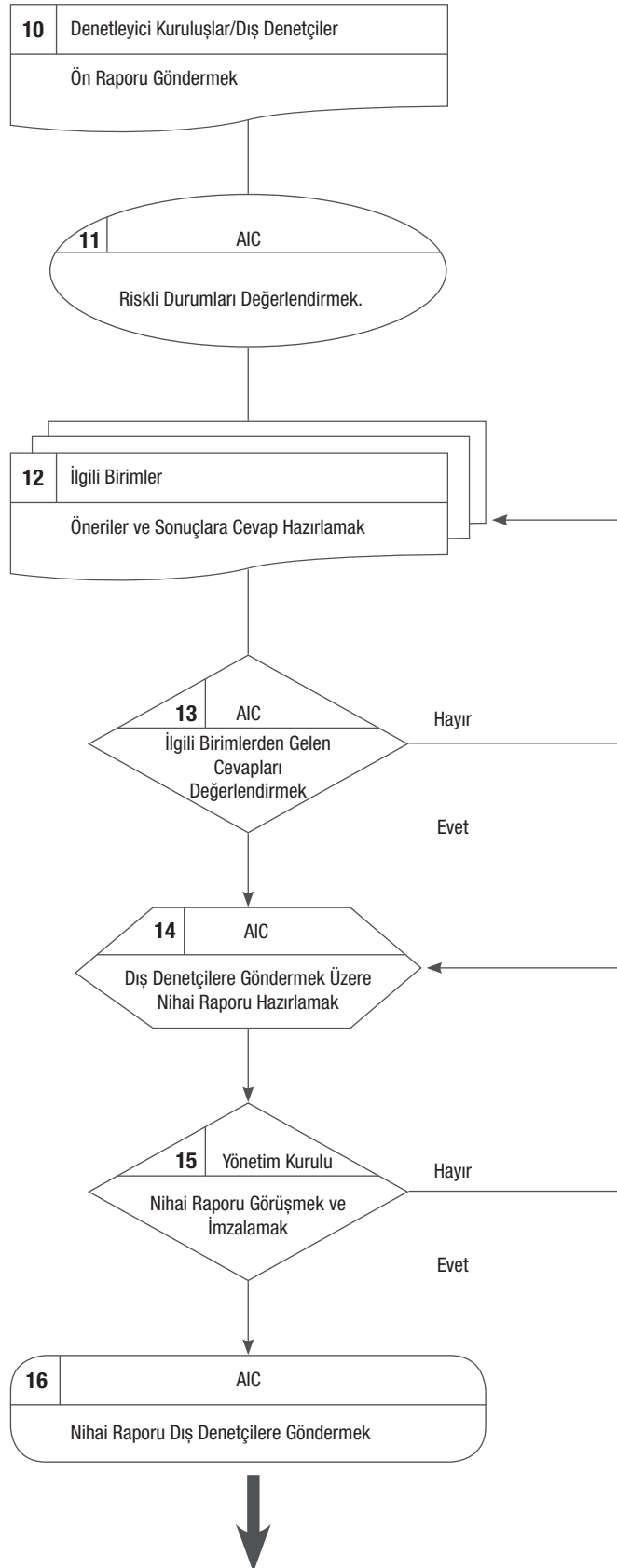
gözden geçirerek yönetim kurulu onayına sunmakta ve onay sonrası cevapları dış denetçilere göndermekte ve belgeleri arşivlemektedirler.

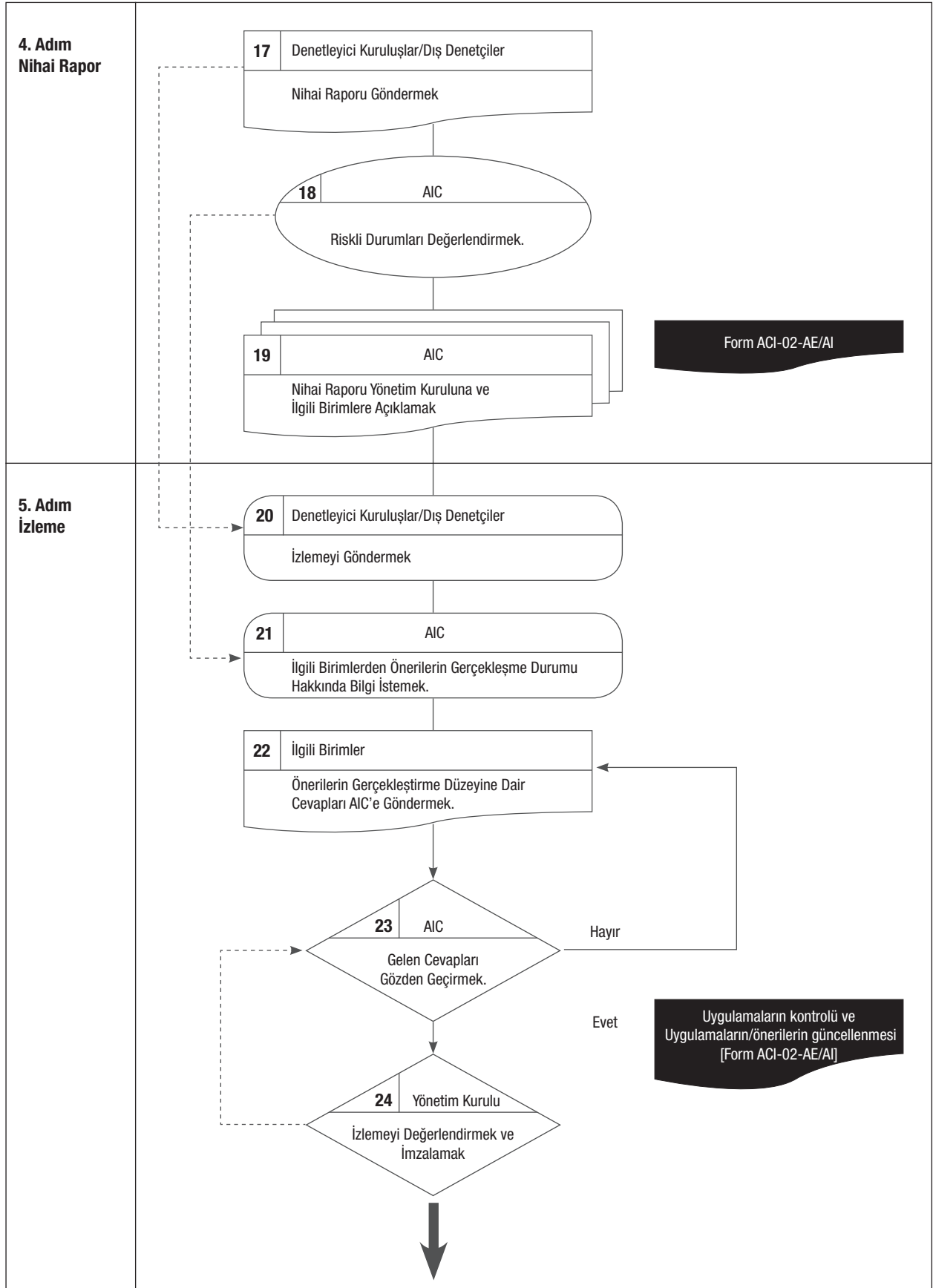
Yukarıda açıklanan süreçle ilgili iş akış şeması aşağıdaki gibidir:

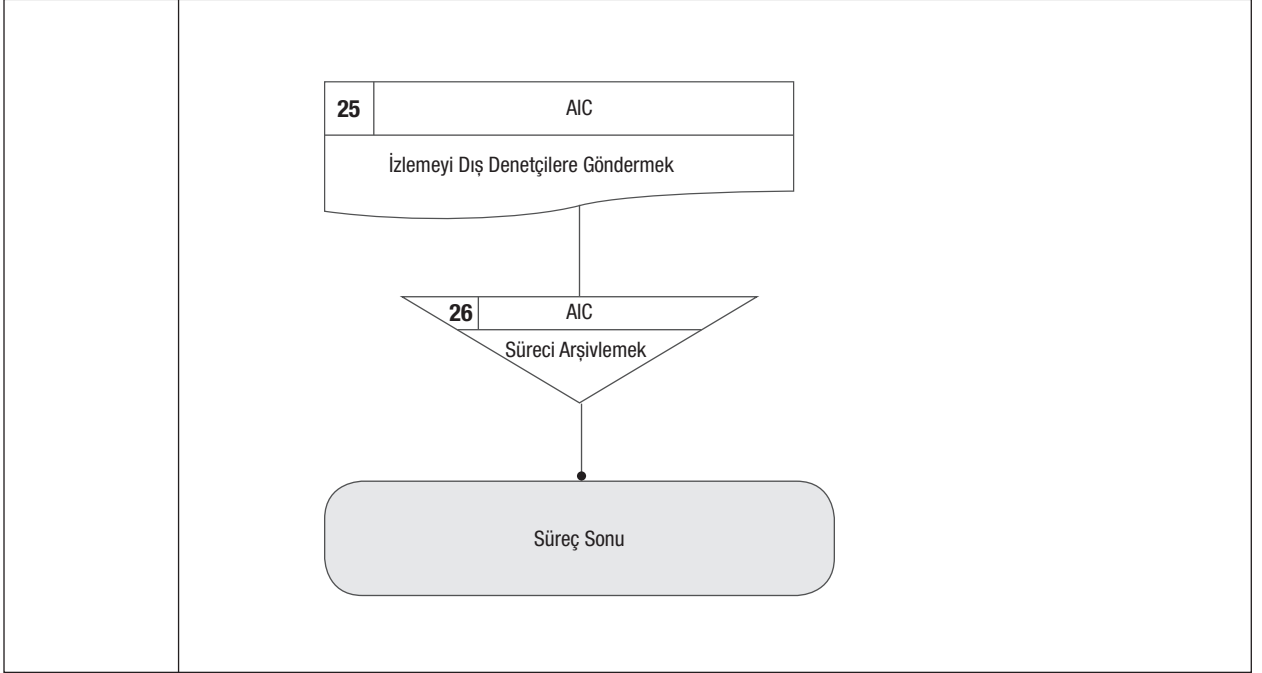
Şekil 1. Dış Denetim İş Akış Şeması

Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Birimi (AIC)



**3. Adım
Sürecin
Yeniden
Başlatılması**




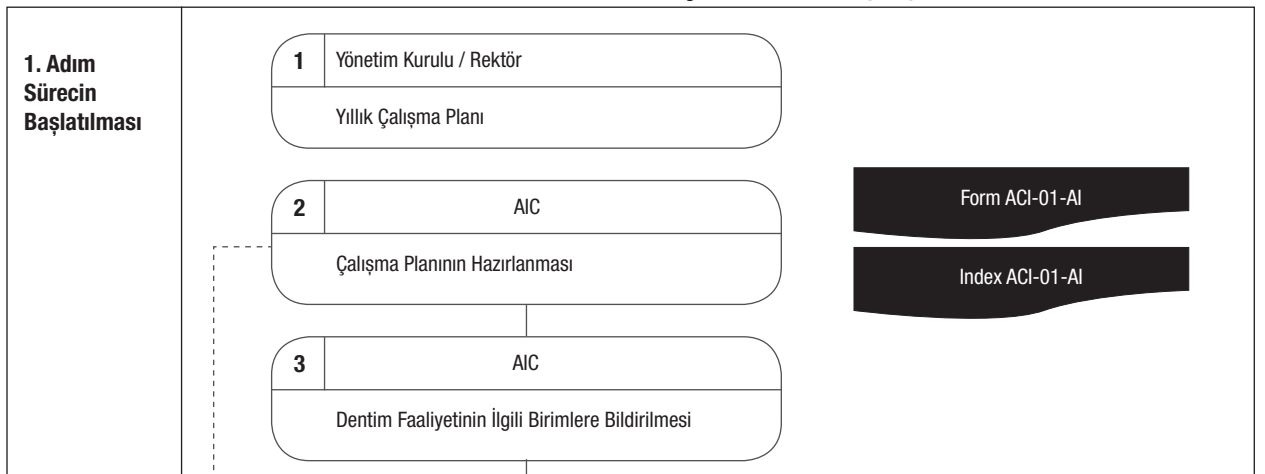


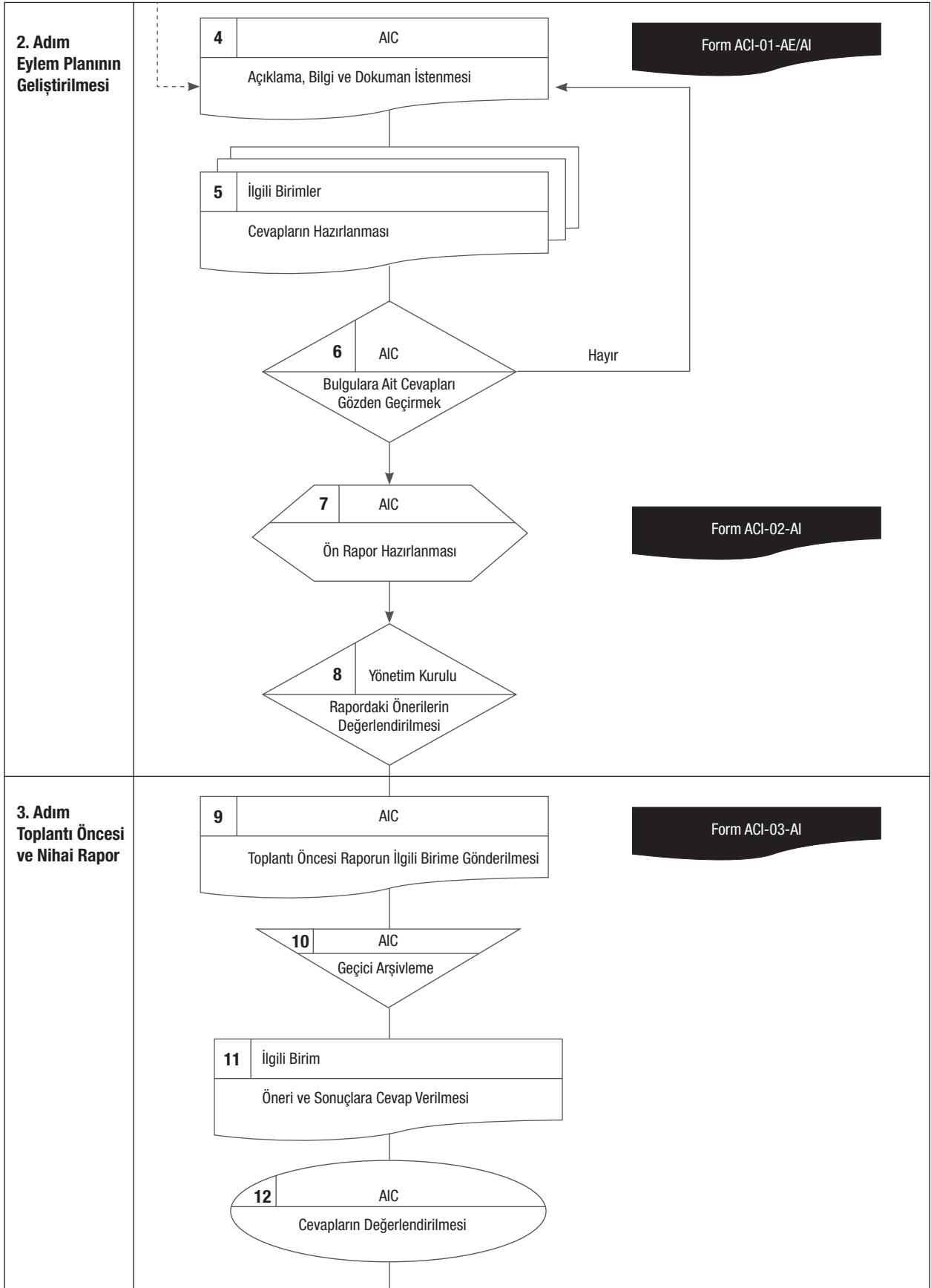
2.2.2. İç Denetim Faaliyetinde Bulunmak:

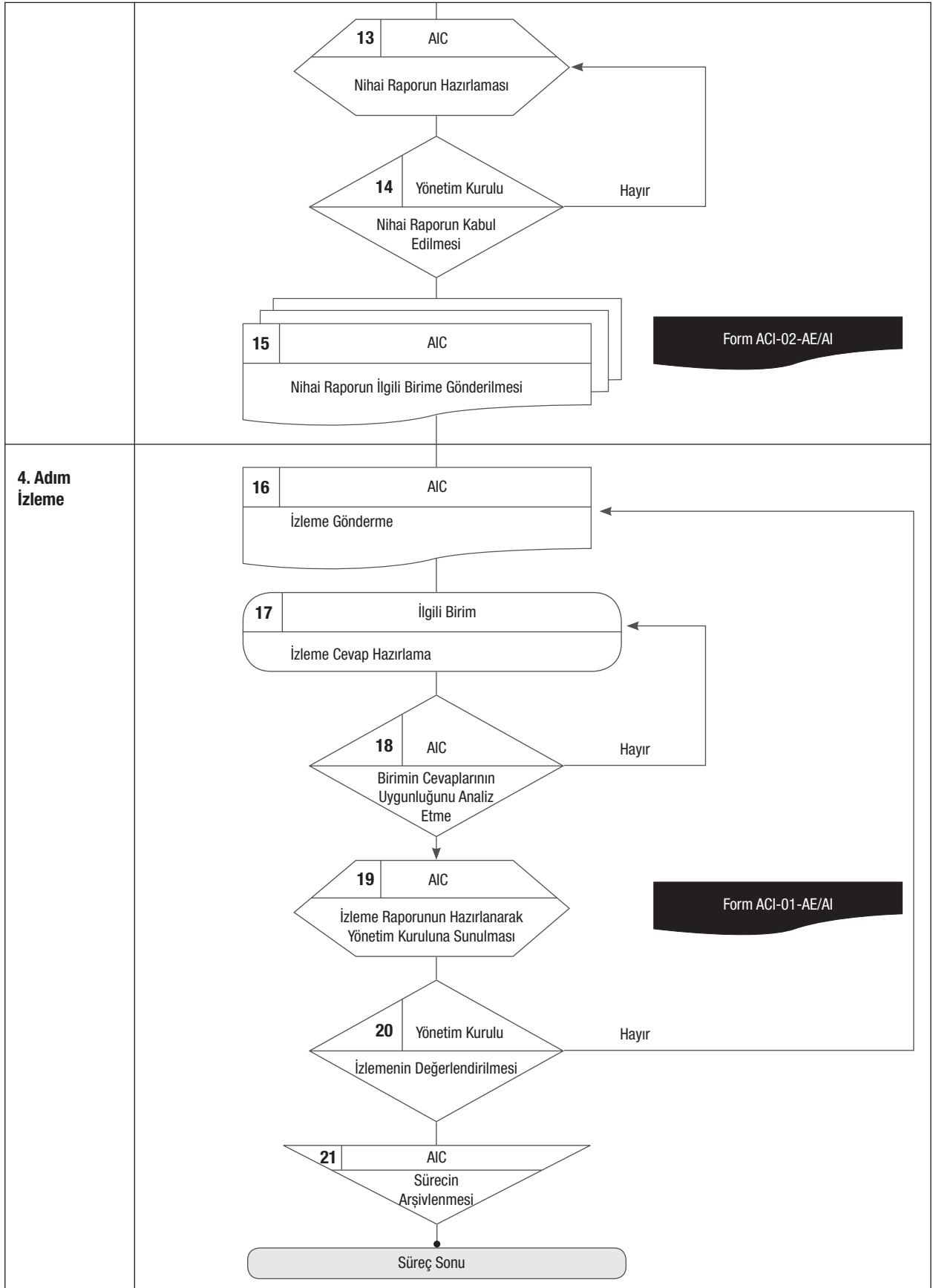
Süreçte, Üniversite Yönetim Kurulu tarafından onaylanan yıllık denetim planı doğrultusunda iç denetim faaliyetinde bulunmaktadır. İlgili birimlerden bilgi istenilmekte, gelen cevaplar değerlendirilmekte, ön rapor hazırlanmakta ve yönetim kurulunun görüşüne sunulmakta ve sonrasında ilgili birimlere gönderilmektedir. İlgili birimin cevap ve tavsiyeleri değerlendirilerek nihai rapor düzenlenmektedir. Düzenlenen

nihai rapor, yönetim kuruluna sunulmakta ve yönetim kurulunun onayından sonra ilgili birime gönderilmektedir. Sonrasında izleme aşamasına geçilerek birimin cevaplarının uygunluğu analiz edilmektedir. Cevaplar uygun bulunduğu takdirde izleme raporu yönetim kurulunun onayına sunulmakta ve yönetim kurulunun onayı ile süreç tamamlanmaktadır ve dokümanlar arşivlenmektedir. Açıklanan bu süreç, aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmektedir:

Şekil 2. İç Denetim İş Akış Şeması
Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Birimi (AIC)







2.2.3. Yıllık Risk Raporu Hazırlamak

Amaçlar, hedefler, süreçler tanımlanarak, insan kaynakları, akademik düzenlemeler, alımlar, anlaşmalar, üniversitenin varlıkları, burslar, patentler, bilişim sistemleri, yasalara uygunluk vd. konulara yer verilerek bütün eylemler ve riskler raporda değerlendirilerek üniversite yönetim kurulunun görüşüne sunulmakta, yönetim kurulu onayı sonrası Yüksek Eğitim Kurumuna, Yozlaşmayı Engelleyici Komisyona, Başbakanlığa, Finans Bakanlığına ve Hesaplama Mahkemesi (Sayıştay) gibi ilgili kurumlara rapora ulaşabilecekleri link rektör imzasıyla gönderilmektedir.

2.2.4. İzleme Faaliyetinde Bulunmak

İç ve dış denetim sonucu oluşturulan önerilerin uygulanma ve gerçekleştirme durumuna ilişkin izleme faaliyeti Porto Üniversitesi Denetim ve İç Kontrol Birimi iç denetçileri tarafından yapılmaktadır.

Porto Üniversitesinde, riskleri ancak üniversite yönetim kurulunun üstlenebildiği, denetlenen birimlerin risk üstlenme yetkisi bulunmadığı görülmüştür. İç denetçiler tarafından yürütülen izleme faaliyeti öneri yerine getirilinceye kadar devam etmekte ve izlemeye ilişkin “Öneri Uygulama Kontrol Formu” düzenlenmektedir.

Şekil 3. Öneri Uygulama Kontrol Formu

UNIVERSIDADE
DO PORTO



İÇ / DIŞ DENETİM ÖNERİ UYGULAMALARININ KONTROLÜ

Rektörlük
Denetim ve İç Kontrol
Birimi (AIC)

YIL:

Revizyon/ Tarih	0	1	2	3	4	5	6	7							8	Tamamlanma Tarihi	Açıklamalar/ Gözlemler
	No	Eylem/Açıklama		Sorumlu	Planlanan Tamamlanma Tarihi	Öneri Uygulanma Durumu (%)											
		10	20	30	40	50	60	70	80	90	100						

Imp ACI-02-AE/AI_R00

3- TÜRKİYE'DEKİ İÇ DENETİM UYGULAMASI İLE KARŞILAŞTIRMA

Türkiye'de iç denetim, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur. İç denetim konusu, 5018 sayılı Kanunun "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci kısmında, 63-67 nci maddelerde düzenlenmiş bulunmaktadır. Anılan maddelerde; iç denetimin tanımı yapılmış, iç denetçinin görevleri sayılmış, iç denetçinin nitelikleri ve atanması konusu düzenlenmiş ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kuruluşu ve görevlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İç denetim sisteminde merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getirmek, iç denetim standart ve yöntemlerini belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (ARCAGÖK ve ERÜZ, 2006).

Türkiye'deki iç denetim mevzuatı ve uygulamasında, Porto Üniversitesi örneğinde belirtilen şekilde iç denetçilerin dış denetime destek görevi bulunmamaktadır. Porto Üniversitesi örneğinde belirtilen sorumluluk ve desteklerin benzeri uygulamalar ise Türkiye'de mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmektedir. 5018 sayılı kanun ile dış denetim yapmaya yetkili kılınan tek kurum olan Sayıştay ile İç Denetim Birimi Başkanlığı arasındaki iletişim ve koordinasyon İç Denetim Birimi Başkanı tarafından sağlanmakta ve içeriklerinin hassas olma ihtimali nedeniyle, iç denetime ait çalışma kâğıtları ancak Sayıştay Başkanı tarafından talep edildiği takdirde Sayıştay'a verilebilmektedir.

Türkiye'de kurumlarda yürütülen iç denetim faaliyetinin bütün aşamalarına ait yöntem ve esaslar "Kamu İç Denetim Rehberi" ile belirlenmiştir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013). Rehberde belirtildiği üzere, iç denetim stratejisine uygun şekilde iç denetim plan ve programı hazırlanarak üst yönetici onayına sunulmakta, rehberde uygun denetim ekibi görevlendirmesi ve denetlenen birime bildirim yapılmaktadır. Denetim ekibi tarafından ön çalışma ve saha çalışması yapılmaktadır. Bulgular, kapanış toplantısında görüşülmek üzere resmi olarak denetlenen birimle paylaşılmaktadır. Denetlenen birimin cevabı ve eylem planı değerlendirilerek denetim raporunda yer alacak bulgulara karar verilmekte ve denetim görüşü oluşturularak denetim raporu hazırlanmakta ve üst yönetici onayına sunulmaktadır.

İzleme süreci, raporun denetlenen birime gönderilmesiyle başlamakta, görevlendirilen iç denetçi tarafından bulgunun kapatılmasıyla sona ermektedir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler bulgulara ilişkin izleme sonuçlarının kesinleştiği tarihten itibaren iki ay içerisinde üst yönetici tarafından İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmektedir.

İç denetim uygulamalarını karşılaştırdığımızda, süreçte onay makamlarında ve onay aşamalarında farklılıklar olduğu görülmektedir. Porto Üniversitesinde nihai rapor öncesi ayrıca ön raporlama yapılmaktadır. Portekiz'de iç denetim mevzuatla düzenlenmemiş olması ve iç denetim konusunda merkezi uyumlaştırma birimi oluşturulmaması nedeniyle raporlar ve izleme sonuçları Türkiye'de olduğu gibi merkezi uyumlaştırma birimine gönderilmemektedir.

Türkiye'de "idare risk raporu" hazırlanmamakta "idare faaliyet raporu" hazırlanma zorunluluğu bulunmaktadır. İdare faaliyet raporu hazırlama görevi, "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" gereğince üst yöneticiye aittir (Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 2006). Raporlar kamuoyuna açıklanmakta ve aynı zamanda raporların birer örneği Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a gönderilmektedir. Üst yöneticiler bu görevlerini mali hizmetler biriminin desteğiyle yerine getirmekte, iç denetçilerin idare faaliyet raporu hazırlama görevi bulunmamaktadır.

Türkiye'de iç denetçilerin, dış denetimin önerilerini izleme sorumluluğu bulunmamaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve Kamu İç Denetim Standartlarına göre İç Denetim Birim Başkanı, birim yöneticilerine iç denetim birimi tarafından rapor edilen denetim ve danışmanlık sonuçlarının uygulanma durumunun izlenmesi için bir takip sistemi kurmak ve uygulamak zorundadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006 ve Kamu İç Denetim Standartları, 2011).

Kamu İç Denetim Rehberi gereğince; izleme süreci, raporun denetlenen birimlere gönderilmesiyle başlamakta ve görevlendirilen iç denetçi (ya da İç Denetim Birimi Başkanı) tarafından bulgunun kapatılmasıyla sona ermektedir. İkinci izleme periyodunda da herhangi bir ilerleme kaydedilmemesi halinde, riskin

üstlenildiği kabul edilerek bulgu, “risk üstlenildi” olarak kapatılmaktadır.

4- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Portekiz’de iç denetim mevzuatla düzenlenmemesine rağmen, Porto Üniversitesinde 2013 yılından beri Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak iç denetim çalışmalarının yürütüldüğü, iç denetçilerin bağlı olduğu üniversite yönetim kurulu tarafından iç denetime ve iç denetçilerin çalışmasına önem ve değer verildiği, iç denetçilerin uluslararası iç denetçi sertifika eğitimi gibi mesleki eğitim ve gelişimleri konusunda desteklendikleri görülmüştür.

Porto Üniversitesinde iç denetçiler, iç denetim faaliyeti dışında, Türkiye’de mali hizmetler birimleri tarafından yürütülen dış denetime destek faaliyeti ile idare yıllık risk raporu hazırlanması faaliyetini de yürütmektedir. Bu durum iç denetim faaliyetine ayrılan iç denetim kaynak miktarını oldukça azaltmaktadır.

Porto Üniversitesinde, riskleri ancak üniversite yönetim kurulu üstlenebilmekte, denetlenen birimlerin risk üstlenme yetkisi bulunmaması nedeniyle bulguların izlenme süreci yıllarca devam edebilmekte, öneri tamamıyla yerine getirilmeden “risk üstlenildi” denilerek bulgunun kapatılma imkanı bulunmamaktadır. İzlemeye ilişkin Öneri Uygulama Kontrol Formunda önerinin yerine getirilme yüzdesine yer verilmesi, önerinin ne kadarlık bölümünün yerine getirildiğini net olarak görülmesini sağlayan iyi uygulama olarak değerlendirilebilir.

Portekiz’de iç denetimin mevzuatla düzenlenmemiş olması, iç denetçilerin iç denetim harici görev yapmaları, yetki, görev ve sorumluluklarının net olma-

ması, bağımsızlıklarının zedelenmesi riskini de beraberinde getirmektedir.

Türkiye’de iç denetimin, iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığı sağlanarak ve IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak mevzuatla düzenlenmiş olması çok önemli bir avantaj olarak görülmelidir.

Kaynakça

- 1) ARCAGÖK, M. S. ve ERÜZ, E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- 2) Erasmus Personel Eğitim Alma Hareketliliği Programı Çalışma Kağıtları, Temmuz/2017.
- 3) Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T. C. Resmi Gazete, 25326, (24.12.2003).
- 4) İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006), T. C. Resmi Gazete, 26226, (12.07.2006)
- 5) Kamu İç Denetim Standartları (2011), T. C. Resmi Gazete, 28027, (16.08.2011).
- 6) Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik (2006), T. C. Resmi Gazete, 26111, (17.03.2006).
- 7) Kamu İç Denetim Rehberi (2013), İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Eylül/2013
- 8) https://sigarra.up.pt/up/en/WEB_BASE.GERA_PAGINA?p_pagina=home (Erişim Tarihi, 2 Ağustos 2017).
- 9) <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/AnaSayfa.aspx#> (Erişim Tarihi, 22 Mayıs 2018).
- 10) <http://www.bumko.gov.tr/> (Erişim Tarihi, 22 Mayıs 2018).

ABONELİK FORMU

Denetişim Dergisine 1 yıl abone olmak istiyorum (KDV Dahil) 100 TL

Denetişim Dergisine 2 yıl abone olmak istiyorum (KDV Dahil) 180 TL

(Denetişim Dergisinin satış fiyatı KDV dahil 35 TL dir. Yılda üç sayı yayınlanır.)

ABONELİK BİLGİLERİ (KİŞİSEL ABONELER İÇİN)

AD SOYAD :

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ
İSTENİLEN ADRES :

TELEFON (EV/İŞ) :

CEP TELEFONU :

E-POSTA ADRESİ :

DOĞUM TARİHİ :

MESLEĞİ :

KURUMU :

ABONELİK BİLGİLERİ (KURUMSAL ABONELER İÇİN)

AD SOYADI :

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ
İSTENİLEN ADRES :

TELEFON : FAKS:

FATURADA YER ALMASI
İSTENİLEN BİLGİLER :

ÖDEME BİLGİLERİ

Abonelik bedelinin; Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 No'lu IBAN'a yatırıldığını gösterir dekontun ve derginin gönderilmesi istenen posta adresinin iletilmesi yeterlidir.

YAZIŞMA ADRESİ

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay ANKARA
www.kidder.org.tr • denetisim@kidder.org.tr

DENETİŞİM DERGİSİ YAZIM KURALLARI

GENEL ESASLAR

1. Denetışim Dergisi, TÜBİTAK ULAKBİM kriterlerini gözeten bilimsel içerikte "hakemli dergi"dir ve 4 ayda bir yayımlanır.
2. Gönderilen makale ve yazılar, daha önce hiçbir yayın organında tam metin olarak yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır. Daha önce ulusal ya da uluslararası kongre ya da sempozyumlarda sunulmuş ve özet metni basılan çalışmalar, bu nitelikleri belirtilerek gönderilebilir.
3. Gönderilen yazı ve makaleler derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konularda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
4. Gönderilen makaleler, Yayın Kurulu tarafından bir ön değerlendirmeye (intihal sorgulaması vb. yönlerden) tabi tutulduktan sonra yazar(lar)ı gizlenerek bir Yayın Kurulu üyesi ve iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunulur; hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kurulunun belirlediği sıraya göre yayım sürecine alınır. Değerlendirme sonucunda yayımlanması uygun görülmeyen eserlerle ilgili olarak yazar(lar)ına bilgi verilir.
5. Yayımlanması kabul edilen makalelerin bütün hakları Denetışim Dergisine aittir. Makalelerin içeriğinden yazarları, reklâmların içeriğinden ilan sahipleri sorumludur. Dergimizde yayımlanan makalelerden "Denetışim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.
6. Yayımlanmasına karar verilen makalelerdeki basit yazım hataları, yazara gönderilmeksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilebilir.
7. Yayımlanan her bir yazı için 150,00 TL' den 250,00 TL'ye kadar telif ücreti ödenir. Ödenecek telif ücretinin tutarı, yayımlanan yazının türü ile bilimsel özgünlüğü ve araştırma yoğunluğu dikkate alınarak Yayın Kurulu tarafından belirlenir. Telif ücretinin ödenmesi makalenin yayımlanmasını müteakiben yapılır.
8. Makaleler, elektronik ortamda "denetisim@kidder.org.tr" adresine Word Dosyası formatında gönderilmelidir. Gönderilen e-posta metninde, yazarın isim ve unvanı, açık adresi, telefon numarası, e-posta adresi ile banka hesap numarası belirtilmelidir.
9. Aynı sayı içerisinde, aynı yazara ait tek yazarlı birden fazla eser yayımlanmaz.

YAZIM KURALLARI

1. Gönderilen makale ve yazılar;
 - Türkçe olmalıdır. İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.
 - Özet bölümü hariç 4000 kelimedenden az 8000 kelimedenden çok olmamalıdır.
 - "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, tek satır aralıklı olacak şekilde iki yana yaslı/dayalı biçimde yazılmalıdır.
 - "Normal" sayfa yapısında, üstten ve alttan 3 cm, sağdan ve soldan ise 2 cm kenar boşluğu olacak şekilde, cilt payı bırakılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır.
 - Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım kurallarına uygun olmalıdır.
 2. Makale; Türkçe ve İngilizce 'başlık', Türkçe ve İngilizce 'özet', makalede ele alınan ana konuları belirten 'anahtar kelimeler', 'giriş', 'gelişme', konuyla ilgili değerlendirme ve önerilerin özetlendiği 'sonuç' bölümlerinden oluşmalıdır. İlgili bölümler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş olmalıdır.
 - **Başlık ve Yazar Adı:** Makale başlığı, makalenin içeriğini yansıtacak şekilde kaleme alınmalı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tümü büyük ve kalın harfli, sayfaya göre ortalanmış olmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı biçimde ve parantez içinde olacak şekilde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazar ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik/eğik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın harfli olacak şekilde yazılmalıdır. Yazar adının ilk harfi büyük sonraki harfleri küçük, soyadının ise tümü büyük harflerden oluşmalıdır. Soyadı bitiminden sonra üzerine * simgesi konulup, bu simge ilk sayfanın altına dipnot şeklinde belirtildikten sonra, yazar ya da yazarların unvanları, çalıştıkları kurumlar ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde ve italik olarak yazılmalıdır.
 - **Özet:** Bu kısımda, makalede ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
 - **Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde makalede ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcüklere ve JEL kodlarına yer verilmelidir. Anahtar kelimeler ve JEL kodları 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
 - **Abstract:** Özet içeriği İngilizce olarak bu kısımda aynı biçimde ve anlam farkı olmaksızın yer almalıdır.
 - **Giriş:** Giriş bölümünde makalenin konusu, konu ile ilgili özet arka plan, makalenin amacı ve ele alınan konular ile yöneme yer verilmelidir.
 - **Konuya İlişkin Açıklama, Tartışma ve Değerlendirmeler:** Bu kısımda makalenin konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulama ve standartlar ile gelişmele-re yer verilerek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
 3. Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
 - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelerin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelerin üzerine yazılmalıdır. Bu nesneler alıntı yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde ve 1 satır aralıklı olarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca kaynakça kısmında mutlaka belirtilmelidir.
 - EKLER, Kaynakça'dan önce verilmelidir. Bunlara metin içinde yapılan göndermeler, mutlaka, EK Tablo:1, EK Şekil: 7 ya da EK Grafik: 5 şeklinde yapılmalıdır.
 4. Dipnot ve yararlanılan kaynaklar belirtilmeli, dipnotlar sayfanın altında verilmeli, yararlanılan kaynaklara metin içinde parantez içinde, metnin sonunda ise Kaynakça bölümünde yer verilmelidir. DİPNOTLAR VE KAYNAKÇA aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır.
 - Yararlanılan kaynaklar "Times New Roman" yazı tipinde, 9 punto büyüklüğünde, APA stiliinde yazılmalı ve makalenin sonunda yer almalıdır.
 - Kaynakçada yazar ya da yazarların soyadları büyük harflerle, adlarının ise sadece ilk harfleri kullanılarak kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalıdır.
 - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
 - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazarı belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.
- Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için kullanılabilecek örnekler aşağıda sunulmuştur.
- Kitap:**
KEPEKÇİ C., Bağımsız Denetim, 3. Baskı, s.60, Siyasal Yayınevi, Ankara, 1998.
- Çeviri Kitap:**
MÜFTÜLER M., Türkiye ve AB: Soğuk Savaş Sonrası İlişkiler, çev. COŞAR S., s.41, Alfa, İstanbul, 2001.
- Yazım Kurallarına www.kidder.org.tr/?page_id=112 adresinden ulaşabilirsiniz.**

HAKEMLI **Denetisim**
Ortak Aklın Harmanı

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr • denetisim@kidder.org.tr