

## SÜREKLİ DENETİM

İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı

Sürekli Denetimin Yol Haritası

Stratejik Risklerin Yönetilmesi ve Örgütlerde Sürekli Risk Yönetimi Entegrasyonu

Türk Kamu Sektöründe Sürekli Denetim Uygulaması: E-Denetçi

Hile Riski Yönetiminde Proaktif Yaklaşımlar:  
İşletme Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma

İç Denetimin Etkililiğinin ve Kalitesinin Artırılması:  
Performansının Ölçümünde Bir Model Önerisi

Stratejik Planlama, İç Kontrol ve Kalite Yönetiminde Risk Yönetimi Süreçleri

## ► 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/Editör

Ahmet KEBELİ

### Abone İşleri

Ömer GEÇGİL, Serpil CEYLAN

### Teknik İşler

Selçuk OLUM

### 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 Temmuz 2020 / 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 hesabına yatırıldığını gösterir dekontun ve  
derginin gönderilmesi istenen posta adresinin  
iletilmesi gerekmektedir.  
Perakende satış fiyatı 50 TL'dir.

ISSN 1308-8335

Altı ayda bir yayımlanan hakemli dergidir.

Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

Yazıların sorumluluğu yazarlarına,  
reklamların sorumluluğu ilan sahiplerine aittir.  
Yazım dili Türkçe'dir.

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

Yerel Süreli Yayın • 2020/21

## Danışma ve Hakem Kurulu

- Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI** İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi  
**Prof. Dr. Ercan Nurcan YILMAZ** Gazi Üniversitesi Teknoloji Fakültesi  
**Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Prof. Dr. Gökhan ÖZER** Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi  
**Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR** İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. İrem NUHOĞLU** Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALİYURT** Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Metin BİLGİN** Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Mehmet BARCA** Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi  
**Prof. Dr. Mert ERER** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Prof. Dr. Muhittin ACAR** Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Nuran CÖMERT** Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ** Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu  
**Prof. Dr. Selahattin KARABINAR** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Servet ÖZDEMİR** Başkent Üniversitesi Eğitim Fakültesi  
**Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU** Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Şaban UZAY** Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Tamer AKSOY** İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi  
**Prof. Dr. Tarkan OKTAY** İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi  
**Prof. Dr. Ümmühan ASLAN** Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu  
**Doç. Dr. Aslıhan TÜFEKÇİ** Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü  
**Doç. Dr. Ayla Zehra ÖNCER** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Doç. Dr. Banu TARHAN MENGİ** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK** İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN** İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Doç. Dr. Orhan Veli ALICI** Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Doç. Dr. Rasim AKPINAR** Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN** Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU** İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN** İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Gencay KARAKAYA** İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Halis KIRAL** Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Halil GÜZEL** Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Paşa BOZKURT** Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
**Dr. Öğr. Gör. Ayşe Hande EROL BİNGÜLER** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
**Dr. Emre SAYGIN** Beykoz Belediyesi  
**Dr. Tahsin YAMAK** Bayrampaşa Belediyesi

## Yayın Kurulu

- Ahmet KEBELİ** İç Denetim Birimi Başkanı, Gençlik ve Spor Bakanlığı  
**Ali Fatih UYSAL** İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi  
**Ali Kasım ARKIN** İç Denetçi, Düzce Üniversitesi  
**Dr. Cem ÇETİN** İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi  
**Fatih ÜNAL** İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi  
**Dr. Hakan VELİOĞLU** İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı  
**Mustafa IŞIK** İç Denetim Birimi Başkanı, Ticaret Bakanlığı  
**Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞOĞLU** Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi  
**Şerif OLGUN ÖZEN** İç Denetçi, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı  
**Dr. Yaşar OKUR** Müfettiş, İller Bankası





## Yayın Kurulundan

### Değerli Okurlarımız,

Kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, öngörülebilirlik ve sürdürülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmasına katkı sağlama misyonu ile yayın hayatına devam eden dergimizin yeni bir sayısını sizlerle buluşturmanın kıvancını yaşıyoruz. “Sürekli Denetim” temalı bu sayımızdaki;

Birinci yazımızda; sürekli denetim faaliyetlerinin, iç denetim faaliyetlerine olan etkisi ile analitik inceleme prosedürlerinin sürekli denetim ve iç denetim faaliyetlerine katkıları değerlendirilmiştir. İkinci yazımızda; sürekli denetim yaklaşımı ve bu yaklaşıma ilişkin kavramlar ile sürekli denetimin yeni bir denetim modeli olarak iç denetimde kullanılabilmesi için uygulama basamakları açıklanmıştır. Üçüncü yazımızda; örgütlerin strateji oluşturma, performans ve risk yönetimi süreçlerini, değer yaratma ve koruma arayışında genişletmeye devam edecek sürekli bir KRY yaklaşımı geliştirmede bilgiler sunulmuştur. Dördüncü yazımızda; kamu sektöründe ilk defa Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından geliştirilen, veri analiz teknikleri kullanılarak sürekli denetim ve izleme işlemlerini tek noktadan, anlık olarak yapabilmesine olanak sağlayan yapay zekâ ile güçlendirilerek oluşturulmuş Sürekli Denetim Merkezi (SDM) E-Denetçi uygulaması hakkında bilgi verilmiştir. Beşinci yazımızda; mesleki hilelerin önlenmesinde önemli bir role sahip olan işletme yönetiminin sorumlulukları irdelenmiştir. Altıncı yazımızda; kurumsallaşma yolundaki organizasyonlarda iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve kalitesinin artırılması amacıyla performansın ölçülmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir. Yedinci yazımızda; Türk kamu yönetiminde stratejik yönetim ve planlama, iç kontrol ile kalite yönetim sistemi uygulamalarındaki risk yönetim süreçleri karşılaştırılmıştır.

Önümüzdeki sayının temasını “Sürdürülebilirlik ve İç Denetim” olarak belirledik. Bu temanın alt açılımı olan;

- Sürdürülebilir Değer Üretimi ve İç Denetim,
- Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Denetim Fonksiyonu,
- Sürdürülebilirlik Endeksi (Performansı) ve İç Denetim,
- Yıkıcı Teknolojilerin Denetimi ve Sürdürülebilirlik,
- Sürdürülebilir İç Denetim,
- Sürdürülebilirlik Denetimi,
- Risk Yönetimi ve Sürdürülebilir Kurumsal (Örgütsel) Yapı,
- Teknolojik Sürdürülebilirlik ve İç Denetim,
- Yönetişim ve Sürdürülebilirlik,
- Covid 19’un Kurumsal Etkileri ve İç Denetim,
- Pandemi Yönetimi ve Sürdürülebilirlik,
- Yeni Normal ve Sürdürülebilirlik (Denetimi)
- Sürdürülebilirlik Zinciri ve COSO 2017 Sarmalı
- Sürdürülebilirlik ve Şeffaflık Denetimi
- Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik

konularındaki veya Dergimizin kapsamına giren diğer konularla ilgili çalışmalarınızı bekler, saygılarımızı sunarız.

Önümüzdeki sayıda görüşmek dileğiyle esen kalınız...

# İÇİNDEKİLER

Derleme

5

*İlyas TURĞAY / Sibel DOĞAN /  
Banu TARHAN MENGİ*

**İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim:  
Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı**

*(Continuous Audit In Internal Audit Activities:  
Use Of Analytical Review Procedures)*

66

Araştırma

*Betül Şeyma ALKAN*

**Hile Riski Yönetiminde Proaktif Yaklaşımlar:  
İşletme Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma**

*(Proactive Approaches In The Fraud Risk  
Management: A Qualitative Research On  
Business Managers)*

Derleme

27

*Bahadır TOPAL / Hakan VELİOĞLU /  
Selçuk OLUM*

**Sürekli Denetimin Yol Haritası**

*(The Roadmap Of Continuous Audit)*

82

Derleme

*Caner CENGİZ*

**İç Denetimin Etkililiğinin ve Kalitesinin  
Artırılması: Performansının Ölçümünde  
Bir Model Önerisi**

*(To Increase The Effectiveness And Quality Of  
Internal Audit: A Model Proposal For Measuring  
The Performance)*

Derleme

39

*Maşuk Cahit UYSAL*

**Stratejik Risklerin Yönetilmesi ve Örgütlerde  
Sürekli Risk Yönetimi Entegrasyonu**

*(Managing Strategic Risks And Integration Of  
Continuous Risk Management In Organizations)*

98

Derleme

*Hüseyin Cahit KARAMAN /  
Mustafa Kemal TOSUNER*

**Stratejik Planlama, İç Kontrol ve Kalite  
Yönetiminde Risk Yönetimi Süreçleri**

*(Risk Management Processes In  
Strategical Planning, Internal Control And  
Quality Management)*

Derleme / Vaka Analizi

53

*Rasim SARIKAYA / Ramazan ORMAN /  
Çiğdem ÖZGEL*

**Türk Kamu Sektöründe  
Sürekli Denetim Uygulaması: E-Denetçi**

*(An Application For Continuous Auditing In  
Turkish Public Sector: E-Auditor)*

# İÇ DENETİM FAALİYETLERİNDE SÜREKLİ DENETİM: ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

## (CONTINUOUS AUDIT IN INTERNAL AUDIT ACTIVITIES: USE OF ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES)

İlyas TURĞAY\* / Sibel DOĞAN\*\* / Banu TARHAN MENGİ\*\*\*

### ÖZ

Günümüzde manuel yapılan, önemli ölçüde fiziki belge incelemesine ve saha çalışmasına dayanan geleneksel denetim yaklaşımı yerini elektronik ortamda yapılan denetimlere bırakmıştır. Gelişmiş yazılımların oluşturulması ve denetim sürecine entegre edilmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin hem niteliğini hem de niceliğini değiştirmiştir. Sürecin elektronik ortama taşınması, sürekli denetim kavramını ortaya çıkarmış, veri analiz ve veri modelleme yöntemleri denetim faaliyetlerine entegre edilmiştir. Sürekli denetim faaliyetlerinin her aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ve yapılan veri analizleri, karşılaştırmalı verilerin elde edilmesini sağlayarak, karşılaştırmalı veri kullanımını arttırmıştır. Sürekli denetimin “operasyonel ve finansal işlemlerin sürekli denetimini sağlaması, hileli ve hatalı alanların anlık kontroller ile tespit edilerek yönetime istisna raporları (tavsiye ve öneriler ile birlikte) şeklinde sunulmasına olanak tanınması, karşılaştırılabilir verilerin sürekli denetime entegre analitik inceleme teknikleri ile daha kolay ve hızlı sağlanabilir hale gelmesi, karşılaştırmalı verileri arttırması, denetçinin zamanını daha etkin kullanabilmesine olanak tanınması vb.” sağladığı avantajlar iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini olumlu yönde etkilemiştir. Sürekli denetim ve analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına yönelik eleştiriler yapılmakla birlikte yaptığımız inceleme ve değerlendirmeler, eleştirilen noktaların gelişime açık olduğunu ve eksikliklerin giderilebileceğini göstermektedir.

Yapılan çalışma, geçmiş araştırmaların incelenmesi, özetlenmesi ve yorumlanmasını içermektedir. Araştırmamızın temel amacı sürekli denetim faaliyetlerinin, iç denetim faaliyetlerine etkisini ortaya koymak ve analitik inceleme prosedürlerinin sürekli denetim ve iç denetim faaliyetlerine katkılarını değerlendirmektir.

Geçmiş araştırmalar üzerinden yapılan değerlendirmeler göstermektedir ki sürekli denetim kavramı ile birlikte analitik inceleme tekniklerinin iç denetim içerisinde kullanımı artmış; elektronik veri kullanımı, veri analizi ve veri modelleme yöntemlerinin kullanımı ile süreç daha iyi planlanır, incelenir ve raporlanır hale gelmiştir. Analitik inceleme prosedürlerinin ve sürekli denetimlerin devam eden süreçte artacağı düşünülmekle birlikte bu alanda uzmanlar yetiştirilmesi, bu araçların kullanımıyla alanı geliştirmeye yönelik kurum yönetici ve iç denetçilerinde farkındalık oluşturulması ve bu konuda yoğun ve detaylı eğitimler verilmesi önemle üzerinde durması gereken hususlardır.

**Anahtar Kelimeler:** Sürekli Denetim, İç Denetim, Analitik İnceleme Prosedürleri, Analitik Analiz, Sürekli Denetimde Analitik Veri Analizi.

**JEL Kodları:** M42.

\* Öğr. Gör., Nişantaşı Üniversitesi, Nişantaşı Meslek Yüksekokulu, İstanbul, Orcid Id: 0000-0003-0105-9613, ilyas.turgay@nisantasi.edu.tr  
\*\* Arş. Gör., Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-4707-1805, sibel.dogan@marmara.edu.tr  
\*\*\* Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-1803-8125, btarhan@marmara.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 18.05.2020, Yazı Kabul Tarihi: 26.05.2020.

## ABSTRACT

Today, the traditional auditing approach, which is based on manual, physical document analysis and fieldwork, has been replaced by electronic audits. The creation and integration of advanced software into the auditing process has changed both the quality and quantity of the audit activities. Moving the process to the electronic environment has revealed the concept of continuous audit, data analysis and data modeling methods have been integrated into auditing activities. The use of analytical review procedures and data analysis at every stage of the continuous audit activities increased the use of comparative data by providing comparative data. The advantages of continuous audit such as “providing continuous of operational and financial transactions, allowing fraudulent and faulty areas to be identified through instant checks and forwarded to management in the form of exception reports (with recommendations and suggestions), making comparable data easier and faster with analytical review techniques integrated into continuous control, Increasing comparative data, allowing the auditor to use his/her time more effectively etc.” have increased the efficiency and efficacy of internal auditing activities. Although there are criticisms about the use of continuous audit and analytical review procedures, our researches and evaluations show that the criticized points are open for improvement and the deficiencies can be corrected.

## 1. GİRİŞ

Teknolojik gelişim sürecinin hızlanması, kurum içi ve kurum dışı unsurların karmaşıklaşması, ticari faaliyet ve işlemlerin elektronik ortama taşınması vb. önemli değişimlerin yaşandığı günümüzde denetim faaliyetlerinin de elektronik ortama uyumlu hale getirilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Kurumsal yapıların önem kazanması, kurumsal yönetim faaliyetlerinin hızlanması ve yazılım tabanlı kurumsal sistemlerin kullanılması denetim faaliyetlerinin otomasyonunu kolaylaştırmış ve süreç içerisinde sürekli denetim faaliyetlerinin oluşturulmasını ve geliştirilmesini sağlamıştır. Kurum iç denetçilerinin ise; çalıştıkları organizasyonu iyi tanımaları, kurum işlem ve süreçlerini iyi bilmeleri, veriye daha kolay erişim imkanına sahip olmaları ve kullanılan veri tabanlarını iyi bilmeleri

Our research includes the examination, summary and interpretation of previous studies. The main purpose of our research is to reveal the effect of continuous audit activities on internal auditing activities and to evaluate the contribution of analytical review procedures to continuous control and internal auditing activities.

Evaluations based on previous studies show that, with the concept of continuous audit, the use of analytical review techniques in internal auditing has increased, and with the use of electronic data, data analysis and data modeling methods, the process has been planned, examined and reported better. It is thought that analytical review procedures and continuous audit will increase in the ongoing process. Training specialists in this field, creating awareness among the managers and internal auditors of the institution to improve the field with the use of these tools, and providing intense and detailed training on this matter are important issues that should be emphasized.

**Keywords:** Continuous Auditing, Internal Auditing, Analytical Review Procedures, Analytical Analysis, Analytical Data Analysis in Continuous Auditing.

**JEL Classification:** M42.

sebebi ile sürekli denetim faaliyetlerini daha etkin bir şekilde kullanabilecekleri, yapılan araştırmalarda vurgulanmıştır. Bahsedilen avantajlara ek olarak hangi denetim için hangi verinin, hangi yöntemler ile analiz edilebileceğini iyi bilen iç denetçiler sürekli denetim faaliyetlerinin etkinliğini daha da üst noktalara taşıyabilmektedir.

Sürekli denetim faaliyetleri ile birlikte elektronik denetim sürecinin artması aynı zamanda analitik inceleme tekniklerinin kullanımını da arttırmıştır. Özellikle veri analiz ve veri modelleme süreçlerinin artan önemi ile kullanılan analitik inceleme tekniklerinin çeşitliliği artırılmış, analitik kanıt kullanımı da daha önemli hale gelmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında araştırmanın temel ama-



cı, ülkemizdeki literatür boşluğunun giderilmesini sağlamaktır. Bununla birlikte sürekli denetim ve sürekli denetimin temel unsuru olan analitik inceleme prosedürlerinin çalışma prensipleri, denetim faaliyetleri ve kurumlara sağlayacağı faydalar, bu tekniklerden kurum ve denetçilerin nasıl faydalanabileceği vb. bilgiler verilerek yöneticiler ve denetçiler üzerinde farkındalık yaratılması hedeflenmektedir.

Çalışmada öncelikle sürekli denetim kavramı tanımlanmış ardından sürekli denetimin iç denetim faaliyetine olan katkısı açıklanmıştır. Dördüncü ve beşinci bölümlerde ise analitik inceleme prosedürleri tanımlanarak, analitik inceleme prosedürlerinin iç denetim faaliyetleri ve sürekli denetim açısından yaratacağı katma değer incelenmiştir.

## 2. SÜREKLİ DENETİM

Sürekli denetim tanımı incelendiğinde, tanımlamalarda bazı hususların önemle vurgulandığı ve sürekli denetimin temelini bu hususların belirlediği görülmektedir. Değerlendirilen tanımların ortak noktaları dikkate alınarak yapılan tanımda sürekli denetim “gerçek zamanlı muhasebe verileri, bilgi sistemleri ve bilişim teknolojileri otomasyonunu sağlayan, bu sistemlerin üretmiş olduğu finansal ve finansal olmayan veriler ve işlemleri kullanarak, işlem veya finansal olay olduğu anda veya oluştuktan kısa bir süre içerisinde bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik inceleme tekniklerini kullanarak inceleyen, kanıtların elektronik ortamda toplandığı ve raporlandığı güvence hizmetidir” şeklinde ifade edilebilir (Cankar, 2006, s. 70; Hazar, 2013, ss. 2-3; Orumwense, 2017, ss. 19-20; Selimoğlu, 2005, s. 9).

Sürekli denetim kavramının içerisinde barındırması gereken temel unsurlar “yazılı güvence sağlaması, gerçek zamanlı analiz imkanı sağlaması, uygun elektronik ortam ve gelişmiş yazılımlar, uzman iç denetçiler, kontrol ortamı için geliştirilmiş sürekli denetim modelleri ve modellerin programlanması, risk alanları ve riskli alanlara kaynakların yönlendirilmesi” şeklinde ifade edilebilmektedir (Hazar, 2013, ss. 6-9; Warren & Smith, 2006, ss. 5-16). Sürekli denetim, denetçilere gerçek zamanlı muhasebe verilerini kullanarak de-

netim yapma imkânı sağladığı gibi özellikle analitik inceleme prosedürlerinin bilişim teknolojileri ile entegre kullanımına olanak tanır. Bu entegrasyon finansal olmayan verileri de işlem oluştuğunda doğrudan karşılaştırmasını sağlayacak şekilde ilişkilendirir. Bu ortam veri güvenilirliğini arttırmaktadır. Elektronik ortam da sürekli denetimin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Sürekli denetim, verilerin elektronik ortamda ve bilgi sistemleri kullanılarak denetimini öngören bir denetim şeklidir. Analitik inceleme teknikleri ise sürekli denetimin her aşamasında kullanılması sebebi ile sürekli denetim faaliyetinin önemli birleşenlerinden birini oluşturmaktadır. Kullanılan verilerin elektronik ortamda standardizasyonu, denetim sürecinin modellenmesi, sonuçlara göre modelde iyileştirmeler yapılması ve modellerin bir denetim yazılımı haline getirilmesi ideal uygulamaları oluşturmaktadır. Ayrıca dış denetçilerden ziyade iç denetçiler sürekli denetim faaliyetinin önemli bir parçası olarak görülmektedir. Bunun temel nedeni iç denetçilerin; firma kurumsal yapısını, iş süreçlerini, kontrol ortamını ve riskli alanlarını dış denetçilere göre daha iyi bilmeleri ve verilere daha kolay erişim imkanına sahip olmalarıdır (Hazar, 2013, ss. 6-9).

Geleneksel denetim yaklaşımı “geriye dönük değerlendirmeler sağlaması, örneklem yolu ile verilerin bir kısmını inceleyerek güvence sunabilmesi, yapılan denetimlerin uzun zaman alması, ağırlıklı olarak kağıt üzerinden belge incelemesi ve mutabakatlara odaklanması, veri otomasyon sistemlerine ve analitik inceleme tekniklerinin yeterli düzeyde kullanımına yatkın olması, iç kontrol değerlendirmelerinde ve risk analizlerinde örneklem yolu ile inceleme yaptığından risk değerlemede yeterliliği sağlayamaması, denetim faaliyetlerinin belirli aralıklar ile gerçekleştirilebilmesi, daha fazla personel ihtiyacı doğurması” vb. sebepler ile eleştirilmiştir (Cankar, 2006, s. 72; Hazar, 2013, s. 10). Sürekli denetim ise geleneksel yaklaşımın eleştirilen noktalarını önemli ölçüde kapatmış ve iç denetim etkinliğinin daha üst seviyelere taşınmasını sağlamıştır. Sürekli denetimde;

- Kullanılan verilerin elektronik ortamdan sağlanması ve bilgisayar destekli denetim yazılımları ve dijital veri analiz yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilmesi,

- Denetimlerin her noktadan yapılabilmesini sağlaması,
- İç kontrol ve risk değerlendirmelerini yazılım programları aracılığı ile gerçekleştirmesi,
- Analitik veri analizinin kullanımını desteklemesi ve denetim sürecinin her aşamasında kullanım düzeyini arttırması,
- Verilerin neredeyse tamamının denetlenmesine imkân sağlaması,
- Denetim maliyetlerinin daha düşük olması,
- Anlık takip ve kontrol imkânı tanınması sebebi ile hileli işlemlerin uzun vadeye yayılmasını engellemesi,
- Hileli ve hatalı işlemlerin yapılması konusunda personel üzerinde caydırıcı etki yaratması (personel sürekli ve anlık denetimler ile yakalanacağını ve işlemin tespit edileceğini fark eder ve yapmama yönünde eğilim sergiler)

geleneksel yaklaşımdan önemli farklılıkları olarak öne sürülebilir (Hazar, 2013, s. 10).

Ayrıca geleneksel denetim ile sürekli denetim arasındaki en önemli farklılığın, sürekli denetimde kayıtların eşzamanlı denetlenmesi ve istenildiği an raporlanması olduğu unutulmamalıdır. Geleneksel denetim yaklaşımında ise işlemler gerçekleştiği bir süre sonra denetim faaliyeti yürütülebilmektedir. Bu durum, iç denetçilerin yapacakları tavsiyeleri geciktirmekte ve kurum yönetiminin önlem alabilme avantajını yitirebilmektedir. Özellikle denetimlerde sürekli işlem gören hesapların denetiminin yılsonuna bırakılması bu konuda verilebilecek güzel örneklerden biridir. Ancak bu durum, ilgili hesap ve işlemlerde hile ve yolsuzluk riskini arttırabilmektedir. Hesapların yılsonunda denetlenmesi sebebi ile kurumların benzer hilelere sıklıkla maruz kalma ihtimali artabilmektedir. Sürekli denetimde ise eş zamanlı denetim faaliyetleri sayesinde bu çok düşük seviyelere indirilmekte ve hile ve hatanın tekrarlanması engellenebilmektedir. Tespitler ise istisna raporları aracılığı ile elektronik ortam üzerinden kurum yönetimine bildirilerek, düzeltici faaliyetlerin ve önlemlerin hızlıca uygulamaya aktarılabilmesi sağlanmaktadır. Çağdaş yaklaşımların önemli bir parçası olan sürekli denetim uygulamaları, analitik inceleme prosedürlerinin de daha aktif ve verimli kullanılmasını gerektirmektedir (Hazar, 2013,

s. 10). Analitik bir çalışma için gerekli olan bilgilerin, gerçek zamanlı muhasebe sistemleri, elektronik finansal raporlar, genişletilebilir işletme raporlama dili (XBRL), veri tabanı teknolojileri, gömülü denetim modülü, veri ambarları ve internet gibi geniş veri sağlayan kaynaklardan indirilebilmesi de aynı doğrultuda sürekli denetimin kullanımını arttırmaktadır. Yevmiye ve büyük defterlerin kayıtlarını hesaplayan ve listeleyebilen, maddi doğruluk ve kontrol testlerine ilişkin örneklemeleri seçerek anormal işlemleri tanımlayabilen ve doğrulamaları gerçekleştirebilen denetimler sayesinde geleneksel denetim yaklaşımının eksik yönleri giderilebilmektedir (Cankar, 2006, s. 70; Hazar, 2013, s. 10).

Denetim aşamaları da sürekli denetim ve geleneksel denetim açısından farklılık göstermekte olup; geleneksel denetim yaklaşımında “*planlama, saha çalışması (test etme) ve raporlama*” aşamalarından oluşurken; sürekli denetimde bu aşamalar “*denetim yöntemlerinin otomasyonu, veri modelleme ve karşılaştırmaların geliştirilmesi, veri analizi ve raporlama*” olmak üzere dört başlık altında sınıflandırılmaktadır (Hazar, 2013, s. 10). Denetim prosedürlerinin otomasyonunda, denetçi sürekli denetimin uygulanacağı iş alanlarını tanımlayarak, bu süreçler için resmileştirilebilen ve otomatikleştirilebilen izleme ve test türlerini belirlemek için var olan denetim prosedürlerini incelemektedir (Chan & Vasarhelyi, 2011, s. 11). Bu süreçte yapılan işlemi örneklendirmek gerekirse; kurumun bir iç kontrol prosedürü olarak satışlarda indirim yapma yetkisini belirli kişilerde (genellikle yöneticidir) topladığını düşünelim, yapacağımız bir sonraki işlem bunun sistem üzerinde analiz edilmediğini belirlemek ve hangi denetim tekniğinin kullanılacağını belirlemek olacaktır. Özellikle kurumsal yazılım kullanan firmalarda (SAP gibi) bu tekniklerin otomatikleştirilmesi kolay olmaktadır.

Veri modelleme ve karşılaştırmaların geliştirilmesi aşamasında, gelecekte gerçekleştirilecek işlem verileri ve hesap bakiyeleri için kriterler geliştirilmektedir. Veri modelleri, geçmişte denetlenmiş verileri tahmin, sınıflandırma, ilişkilendirme veya kümeleme teknikleri kullanılarak denenmekte ve geçmiş veriler üzerinden analitik model ve algoritmalar eğitilmektedir. Geçmiş veri seti bu noktada iki şekilde kullanılır. Veri seti ikiye bölünerek; ilk set karşılaştırma

ölçütlerinden de faydalanılarak modelin eğitiminde; ikinci set ise modelin doğruluğunu ve performansını test etmede kullanılmaktadır. Sürekli denetim modeli oluşturulurken yapılması gereken “*test kapsamlarının belirlenmesi, bilgi kaynaklarının belirlenmesi, denetim kanıtlarının neler olacağına belirlenmesi ve denetim zamanlamasının yapılması*” olmak üzere dört işlem bulunmaktadır. Yapılacak testlerin kapsamı, yönetimin de eğilimleri doğrultusunda iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliğini sağlayacak şekilde odaklanılan alanlara uygun belirlenir. Ayrıca testlerin detaylandırılmasında yönetimin eğilimleri önemlidir. Bilgi kaynakları belirlenirken denetçi, yazılımlar yolu ile elde ettiği ham veriyi denetim modeli içerisinde nasıl kullanacağını tespit etmelidir. Model için gerekli olan her türlü finansal ve operasyonel bilgiler ve bu bilgilerin hangi kaynaklardan elde edileceği belirlenir. Her bir denetim hedefi için gerekli olan “*kanıt türleri, bu kanıtları elde etmede kullanılacak denetim yöntemleri, uygun güvence sağlayacak kanıt miktarı, kanıtların elektronik ortamdan sağlanabilme düzeyi, elektronik kanıtları saklayabilmek, güvenilirliğini sağlayabilmek ve kullanılabilirliğini sağlayabilmek için yeterli teknik altyapı ve sistem güvenliğinin mevcudiyeti, elektronik kayıtların denetiminin ne zaman, nerede ve nasıl yapılacağına belirlenmesi ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımına elverişli olup olmadığının belirlenmesi vb.*” denetim kanıtları ile ilgili hususların belirlenmesi bu aşamada önem arz etmektedir. Denetim zamanlaması yapılırken ise verilerin sistemdeki geçerlilik sürelerine dikkat edilmelidir. Bazı veriler belirli bir dönem depolanmakta ve devam eden süreçte silinebilmektedir (Hazar, 2013, ss. 102-104).

Veri analizi aşamasında, işlem ayrıntıları ve hesap bakiyeleri ile kontroller kıyaslamalar yolu ile değerlendirilir. Bu aşamada kural tabanlı analitik inceleme teknikleri yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Çalışanların eylemleri ile iç kontrol politikaları karşılaştırılarak varsa ihlaller tespit edilir. Sürekli denetim verilerinin güvenilirliği için, denetlenmemiş işlem ayrıntıları ve hesap bakiyeleri, sapma veya anormalliklerin belirlenmesi için veri modelleme aşamasında geliştirilen kıyaslama yöntemleri ile karşılaştırılır. Kontrollere yönelik ihlaller ve tespit edilen risk unsurları (normal olmayan durumlar) istisna olarak işa-

retlenerek gerçek zamanlı olarak iptal edilebilir veya askıya alınabilir. Tüm işaretlenmiş istisnalar için, sorunun ayrıntılarını gösteren raporlar oluşturulur. İç denetçi ise, istisna raporunu değerlendirerek araştırma boyutunun genişletilip genişletilmeyeceğine karar verecektir. Sürekli denetim, istisna incelemeleri ile yapılan bir denetimdir. İstisna raporları olmadığında finansal verilerin maddi hata, eksiklik ve usulsüzlük içermediği kabul edilerek olumlu denetim görüşü içeren bir rapor düzenlenir ve güvence sağlanır (Chan & Vasarhelyi, 2011, s. 11). Özellikle iç kontrol yapısı eksikleri ve riskli unsurlara yönelik tespitler düzenli aralıklar ile istisna raporları halinde, iç denetim yöneticisi tarafından kurumun denetim komitesine ve yönetim kuruluna iletilir. Böylece tavsiyelerin hızlıca son rapor düzenlenmeden uygulamaya aktarılması sağlanabilir.

Sürekli denetim faaliyetleri temelde; “*kontrollerin sürekli değerlendirilmesi, sürekli risk değerlendirmeleri, oluşturulan uzun vadeli denetim planlarının geliştirilmesi, bireysel denetimlerin desteklenmesi ve denetim tavsiyeleri / önerilerinin takibi*” olmak üzere **beş temel uygulama alanına** odaklanmaktadır (Cankar, 2006, s. 70; Coderre, 2015, ss. 11-15; Hazar, 2013, s. 5).

**Kontrollerin** (finansal kontroller, sistem kontrolleri ve güvenlik kontrolleri) bilgi teknolojileri ve teknik beceriler vasıtası ile **sürekli denetimi**; iç kontrol sistemi zayıflıklarının, hatalarının ve anormalliklerinin tespitini sağlamaktadır. Denetimlerin işlem kaydedildiği an, eş zamanlı olarak gerçekleştirilmesi ve denetim sürelerinden sağlanan tasarruf, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecek detaylı analizler için ağırlık verilecek riskli alanlara yönelik kırmızı bayraklar oluşturmaktadır. Tasarruf edilen zaman ise riskli alanların detaylı analizinde kullanılarak elde edilen kanıtların kalitesi arttırılmaktadır. Denetçi, yapacağı denimleri arttırabilecek zamana sahip olduğundan daha fazla karşılaştırılabilir veri toplayabilir, bu da elde edilen kanıt kalitesini arttırıcı önemli bir faktördür. Ayrıca kontrol ortamındaki riskler konusunda yönetime hızlı raporlama sağlanması ve tedbirlerin daha hızlı alınabilmesi kolaylaşmaktadır. Sürekli kontrol değerlemeleri ile yönetimin sorumluluğunda olan izleme faaliyetlerine destek olunmakta, kontrol ortamındaki aksaklıkların hızlıca giderilebilmesi sağ-

lanmaktadır. Böylece finansal ve operasyonel bilginin güvenilirliği arttırılabilmekte ve iç denetim etkinliği en üst seviyeye çıkarılabilmektedir (Cankar, 2006, s. 70; Coderre, 2015, ss. 11-15; Hazar, 2013, s. 5). Bu hususta bahsedilmesi gereken bir diğer olumlu etki ise bu faaliyetlerin önemli ölçüde yönetim faaliyetlerini geliştirmesidir. Sürekli denetim faaliyetleri ile birlikte iç kontrol yapısına ve bu yapıdaki riskli alanların tespitine yönelik derinlemesine yapılan analizler hem riskli alanların hızlıca tespit edilebilmesine hem de iç denetçi tavsiyelerinin hızlıca uygulamaya aktarılabilmesine olanak sağlamaktadır. Böylece veriler doğru bir şekilde analize hazırlanmakta, doğru ve güvenilir veriler üzerinden analizler gerçekleştirilmekte, analiz edilen veriler (finansal ve operasyonel) geçmiş veriler, güncel veriler veya kurum dışından sağlanan veriler ile karşılaştırılmakta ve kurum bilgilerinin güvenilirliği sorgulanabilmektedir. Sürekli denetim faaliyeti ile detaylı analiz ve karşılaştırmalı bilgi sağladığından finansal verilerin güvenilirliği arttırılmaktadır. Bu süreçte veri güvenlik sistemlerinin mevcudiyeti ve yeterliliği de önemli bir unsurdur. Doğru ve güvenilir veriler ise yönetimin karar alma süreçlerini daha etkin hale getirmekte, kurumun etkinliği ve verimliliği de arttırılmaktadır. Bu sebep ile sürekli denetimin kurumsal yönetim faaliyetleri açısından önemli bir unsur olduğu ifade edilebilmektedir.

**Sürekli risk değerlendirmesi;** riskli alanların erken teşhisini sağlayarak, risk seviyesinin yüksek olduğu alanların belirlenmesini, risklerin derecelendirilmesini ve böylece sınırlı denetim kaynağının etkin kullanımını sağlamaktadır. Ayrıca bu sayede denetçilerin değişen risk unsurlarını da aktif bir şekilde takip etmeleri ve oluşabilecek kontrol alanı zafiyetlerini hızlıca ortadan kaldırebilmeleri önemli bir avantaj oluşturmaktadır. Yapılan sürekli denetimler ile sadece bir kesit değerlendirilmediğinden, aynı zamanda geçmiş tespitler ile karşılaştırmalar da kullanılarak tutarlılık analizleri yapılabilmekte ve kurumun risk verileri bütüncül bir yaklaşım ile değerlendirilebilmektedir. Değişen risk unsurlarına hızlı entegrasyon, sürekli denetimin gömülü denetim modüllerinden ayrılmasını sağlayan temel farklılıktır. Gömülü denetim modülleri sadece uzman denetçi tarafından tanımlanmış denetimleri gerçekleştirirken, sürekli denetim değişen risk unsurlarını tespit etmekte ve hızlıca bu risklere

entegre olarak bu risk unsurlarına gereken önemin verilmesini sağlamaktadır (Cankar, 2006, s. 70; Coderre, 2015, s. 13).

Bir diğer önemli uygulama alanı ise **yıllık denetim planları** ile **bireysel denetimler**dir. Sürekli denetimlerin sunduğu risk odaklı yaklaşım denetim projelerinin seçiminde önemli bir avantaj yaratmaktadır. Veri odaklı risk göstergelerinin tanımlanması ve değerlendirilmesi, değişen risk unsurlarının tanımlanması ve denetim planlamalarında önceliklendirmelerin yapılmasını kolaylaştırmakta, yüksek riskli alanlara öncelik verilebilmesini sağlamaktadır. Yapılan sürekli risk değerlendirmeleri ile yıllık veya daha uzun süreyi kapsayan denetim planları geliştirilmekte, ayrıca analitik inceleme prosedürlerinin daha entegre ve daha fazla kullanımına uygun bir ortam oluşturulmaktadır. Ayrıca sürekli denetim, **denetim tavsiye ve önerilerinin** zamanında ve doğru şekilde uygulamaya aktarılmasını sağlamaktadır. Sürekli takip etme olanağı sağlayan sistem, riskli alanlara uygulanan tavsiyelerin etkinliğini de uygulama öncesi ve sonrası karşılaştırmalar ile desteklemektedir (Coderre, 2015, s. 15).

### 3. SÜREKLİ DENETİMİN İÇ DENETÇİLERE VE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNE SAĞLADIĞI KATMA DEĞER

Sürekli denetimin, iç denetim faaliyetleri açısından sağladığı temel faydalar, “*maddi hata ve hile risklerini azaltması ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlaması*” şeklinde ifade edilebilmektedir. Yapılan denetimler sayesinde düzensizliklerin zamanında tanımlanarak izlenmesi ve düzensizlikleri anlık önleyici tavsiyelerin yönetime iletilmesi sağlanabilmektedir. Ayrıca denetimler sayesinde belirsizliklerin azaltılması sağlanarak, hissedarların ve yönetimin alacakları kararların doğruluğu ve güvenilirliği arttırılabilmektedir (Card, 2014, ss. 55-56; Coderre, 2015, s. 11; Vasarhelyi v.dğr. 2008, s. 2). Verilerin elektronik ortamdan güvenilir bir şekilde aktarımı, veri analiz yöntemlerinin ve yazılımlarının kullanımı, analitik inceleme teknikleri ile yapılan karşılaştırmaların arttırılması ve eş zamanlı denetimler ile iç kontrol hile ve hata riski azaltılmakta ve riskli alanlar hızlı

bir şekilde istisna raporları ile üst yönetime bildirilebilmektedir. Bu sayede iç kontrol sisteminin ve risk değerlendirme faaliyetlerinin etkinliği konusunda yönetime gerçek zamanlı güvence hizmeti sunulabilmektedir (Coderre, 2015, s. 11). Ayrıca denetçi tavsiyelerinin hızlıca uygulamaya aktarılması da sürekli denetim sayesinde hızlanmaktadır. Kurumsal bilgi sisteminin sürekli izlenmesi ve denetime tabi tutulması iç denetçi raporlarının güvenilirliğini de arttırmaktadır. İç denetçiler kendilerine verilen sınırsız veri erişim yetkisini de kullanarak uygun gördükleri her alanda hile ve hata denetimini yapabilmekte, yaptıkları çalışmaları derinleştirebilmektedir. Denetim birimlerinin sağladığı güvenilirlik düzeyi yüksek bilgiler ise kurumun karar alma mekanizmasını oluşturan denetim komiteleri, yönetim kurulları ve kurumun yönetim kadrosu açısından önemlidir. Güvenilir ve doğru bilgiler üzerinden alınan kararların etkinliği önemli ölçüde artmaktadır. Bu açıdan iç denetim faaliyetlerine entegre edilen sürekli denetimin, kurumsal yönetim faaliyetlerine de katkı sağladığı unutulmamalıdır (Card, 2014, ss. 55-56).

Sürekli denetim faaliyetlerinde, denetimler süreklilik arz ettiğinden ve veriler işlemin yapıldığı anda veya kısa bir süre içerisinde denetlendiğinden hatalı ve hileli işlemler hızla tespit edilebilir. Böylece hata ve hile eyleminin tekrarı azaltılabilir, hile fırsatları minimum seviyeye indirilebilir ve hileli eylem sürecinin uzaması engellenebilir (freebcomnotes.blogspot.com, 2020).

Denetçinin anlık olarak verilerin içerisinde olması ve veriye hızlı erişim sağlayabilmesi sürpriz denetim avantajını da sağlamaktadır (freebcomnotes.blogspot.com, 2020). Teknoloji tabanlı bir denetim türü olduğundan yapılan anlık denetimlerde işlem hataları istisna raporlarına dönüştürülerek, hata oluştuğu an engellenebilmektedir. Böylece geleneksel denetim yöntemlerinde yaşanan görev tekrarları da engellenmiş olmaktadır. Zaten yapılan denetimlerin önemli bir kısmı elektronik ortamdan gerçekleştirildiğinden denetçinin sahaya inme ihtiyacı da nispeten azalacaktır (Vasarhelyi v.dğr. 2008, s. 9). Bunun ile birlikte sistem iyi bir şekilde modellendiğinde, uygunsuz işlemlerin yapılması kayıt aşamasında önlenilmekte, geleneksel denetimin yakalayamayacağı hileli işlemlerin önemli bir kısmı yakalanabilmekte ve kurumun zarar

görmesi engellenebilmektedir. Sürekli denetim faaliyetlerinin denetim sürelerini kısaltması, iç denetçinin hileli ve hatalı unsurlara odaklanabilmesine (Cankar, 2006, ss. 73-74; freebcomnotes.blogspot.com, 2020) ve etkinlik ve etkinlik amacına yönelik gerçekleştireceği faaliyet denetimlerine ayrılacak zaman yaratılabilmesi açısından önem taşıyacaktır. Veri denetim sıklığı ise veri bütünlüğünü sağlamada önemli bir fayda yaratmaktadır (Vasarhelyi v.dğr. 2008, s. 2)

Bilişim teknolojilerinden, denetim yazılımlarından, veri analiz ve veri modelleme yöntemlerinden faydalanılması daha fazla bilginin hızlı ve etkili değerlendirilmesini sağlamakta, geleneksel denetim yöntemlerindeki örneklem seçme ve genele kıyaslama uygulamasına duyulan ihtiyaç, verilerin neredeyse tamamının hızlı ve etkili denetlenebilmesi sebebi ile geri planda kalmaktadır. Bu da denetim maliyetlerinin azaltılmasını sağlayan bir diğer avantajı doğurmaktadır (Cankar, 2006, ss. 73-74; Coderre, 2015, s. 11). Denetimler öncesinde; kontrol ortamına uygulanacak testlerin belirlenmesi, kullanılacak analitik prosedürlerin seçilmesi, oluşturulan kriterler ile veri modellerinin oluşturulması ve denenmesi sayesinde işlem ve hesap bakiyelerine uygulanacak denetimlerin sıklığı arttırılabilmekte, maliyetleri ise azaltılmaktadır. Ayrıca elde edilen kanıtların karşılaştırılabilirliği, kanıt sayısı ve kanıtların güvenilirliği de doğru orantılı olarak artmaktadır (Cankar, 2006, ss. 73-74). Sürekli denetim faaliyetlerinin kullanımı, kurumun muhasebe personelinin verileri anlık işlemlerini sağlamakta, hatta personeli buna zorlamaktadır. Bu da denetimi yılsonuna sarkan hesap kalemlerini önemli ölçüde azaltabilmektedir (Cankar, 2006, ss. 73-74; freebcomnotes.blogspot.com, 2020).

Hesapların yıl boyunca sürekli olarak denetimi ve iyileştirme işlemlerinin anlık olarak yapılmasının sağlanması, finansal sonuçlara ve finansal tablolara olan güveni arttırmaktadır (Coderre, 2015, s. 11). Ayrıca bu denetimlerin bir diğer faydası ise pay sahiplerinin yapacağı toplantılarda, kurumun mevcut durumu hakkında daha net bilgi alabilmelerini sağlamasıdır. Bununla birlikte hesapların sürekli denetimi kurumun temettü beyanı için her zaman hazırlıklı olmasını sağlamaktadır (freebcomnotes.blogspot.com, 2020).

Sürekli denetimin sağladığı bir diğer avantaj ise iletişim kolaylığıdır. Verinin elektronik ortamdan sağlanması ve aynı ortam üzerinden denetim raporlarının bilgi kullanıcılarına iletimi kolaylaşmaktadır. Bu noktada kullanılan en temel iletişim aracı e-postalardır. Özellikle bu yöntem ile kurumun tüm departman ve çalışanlarına denetçinin ulaşabilmesi denetim kanıtlarını da arttırabilmektedir (Card, 2014, s. 65). Ayrıca yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular ve hile içerebilecek işlemler, hızlı iletişim kanalları ile denetlenenlere aktarılabilmekte ve kendilerinden yapılan işlemin içeriği hakkında bilgi alınabilmektedir (Vasarhelyi v.dğr. 2008, s. 9). Alınan bilgiler sonucu oluşturulan iç denetçi raporları ise tüm ilgili taraflara (denetim komitesi, yönetim kurulu, denetlenen birim yöneticileri vb.) iletişim kanalı üzerinden aktarılabilir. Sürecin devamında ise tavsiyelere uyum, sürekli izleme faaliyetleri ile kontrol altında tutulabilmektedir. Böylece tüm denetlenenlerin tavsiyelerinin uygulamaya aktarması sağlanmakta, uyumsuzluklar tespit edilmekte ve iletişim kanalları ile ilgili taraflardan tavsiyelere uymama sebepleri talep edilmektedir. Tavsiyelere uyulmama durumu, denetlenen birimden alınan görüş ile birlikte yönetime rapor halinde iletilmektedir.

Teknolojideki gelişim ile birlikte, kurumların içerisinde buldukları sektör, iş yapma usulleri ve rakipler ile ilişkiler de değişim sürecine girmiş ve elektronikleşme süreci kurum yapılarını ve iş yapma usullerini dijitalleştirmiştir. Bilgi sistemlerinin ve iş yapma usullerinin karmaşıklaşması denetim sürecini de bu değişime adapte olmaya zorlamıştır. Teknoloji tabanlı denetimler ile işlemlerin ve bakiyelerin kontrolü, geleneksel yaklaşıma göre daha güvenilir olduğundan ve kurumların bu süreçte veri güvenliğine yönelik kaygıları arttığından sürekli denetim ve bilgisayar destekli denetim uygulamalarının kullanımı artmıştır. Denetim faaliyetlerinin teknoloji tabanlı yürütülmesi, dinamik ve değişen ortama hem denetçilerin hem de kurumların daha kolay entegre olabilmelerini sağlamaktadır (Warren & Smith, 2006, ss. 3-4). Modern yöntemlerin ve çeşitli analitik veri inceleme tekniklerinin kullanımı ile; karşılaştırılabilir güvenilir verilerin arttırılması, denetimlerin sistem otomasyonuna dahil edilmesi ve veri kaynaklarının arttırılması sağlanmıştır. Bu da verinin etkin kullanımını sağla-

maya yönelik uygulamaları arttırmıştır (Subhani, 2016, ss. 28-75).

Sürekli denetim faaliyeti boyunca denetçilere uygun verinin sağlanması önem arz etmektedir. Bu noktada geliştirilen yazımlar ile verinin çevrimi, kurumun kullandığı veri tabanına ve analiz yöntemlerine uygun hale getirilmesi, kurumun süreçlerinin elektronikleşmesi ve kurumsal kaynak planlama (SAP vb.) yazılımlarının kullanımı ile kolaylaşmıştır. Ayrıca elde edilen verinin, kullanılacak denetim prosedürlerine ve veri analiz yöntemlerine uygun hale getirilmesi işlemi de veri dönüştürme faaliyetlerinin kolaylaşmasıyla birlikte daha hızlı yapılabilir hale gelmiştir. Denetçilerin veri analizde gömülü denetim modellerini ve veri ambarlarını kullanmaları gerekebilmektedir. Bu noktada sistemlerin ilk kurulum maliyetleri yüksek olabilmek ile birlikte günümüzde daha maliyet etkin ve ölçek ekonomisine uygun yöntemler geliştirilmeye başlanmıştır.

Sürekli denetim faaliyeti, verinin gerçek zamanlı işlenmesini gerektirmektedir (Warren ve Smith, 2006, s. 3). Kurumsal yönetim faaliyetlerinin artan önemi, Türkiye'deki yasal düzenlemelerin geliştirilmesi, farkındalık yaratıcı uygulamaların arttırılması, kurumların kurumsal yönetim ilkelerine uyum konusunda bilinçlendirilmesi, şeffaflaşmanın artması, hesap verilebilirliğin artması vb. unsurlar ile birlikte anlık, doğru ve güvenilir bilgi elde etme ihtiyacı artmıştır. Bu ise kurumları, finansal işlemleri anlık olarak kayıt altına alma konusunda itici güç olmuştur. Bu noktada risk söz konusu olmak ile birlikte gelecek dönemlerde bu riskin önemli ölçüde azaltılabileceği düşünülmektedir.

Sürekli denetimde, sistem güvenliğinin sağlanması önem arz etmektedir. Kullanıcıların veri erişim yetkileri ve sistemde yapılacak veri düzeltme işlemleri, bu süreçte sıklıkla karşılaşılabilen güvenlik kontrol açıkları olarak ifade edilebilmektedir. Güvenlik kontrollerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerin sıklığının, sürekli denetim faaliyetleri ile arttırılması, usulsüzlüğe ve riske sebep olabilecek kontrollerin daha kolay belirlenmesini sağlamakta, yapılan tavsiyeler ile yönetimin güvenlik açıklarını hızlıca yeni kontrol politikaları belirleyerek kapatılmasına imkân sunmaktadır. Devamında ise oluşturulan politikalar oto-

matikleştirilerek, yazılımın bir parçası haline getirilmektedir (Card, 2014, s. 87; Yılmaz, 2011, ss. 58-59).

Vasarhelyi v.dğr.'nin (2008, s. 2) yapmış olduğu bir araştırmada, sürekli denetim faaliyetlerinin uygulanmasını etkileyen faktörler “*yönetim desteği, algılanan maliyetler, düzenleyici kurum ve kuruluşlar ve çalışanların sürekli denetim faaliyetleri hakkındaki bilgisi*” şeklinde ifade edilmiştir. Yönetim desteği, uygun bir sürekli denetim bütçesinin sağlanması, kritik alanlara yönelik yapılacak denetim faaliyetlerinde yönetim desteğinin alınması ve hazırlanan istisna raporlarındaki önerilerin hızlıca uygulamaya geçirilmesi açısından önemlidir. Card'da (2014, ss. 100-103) yapmış olduğu araştırmada yöneticilerin, bu teknolojiler ve kullanımının kurumlara sağlayacağı faydalar konusunda eğitilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Yöneticilerin yeni denetim yaklaşımları konusunda bilgilendirilmeleri ve algı düzeylerinin artırılması önemlidir. Sürekli denetim faaliyetinin faydasını iyi algılayan bir yönetici, bu faaliyetin başarılı olması için iç denetçilere her türlü desteği sağlayacak, sürekli denetim faaliyetlerine bir maliyet unsuru olarak bakmak yerine yaratacağı katma değere odaklanacaktır. Ayrıca iç denetçilere bu konuda bütçe sağlayacak ve sürekli denetim faaliyetleri, veri analiz yöntemleri ve yazılımlar konusunda eğitim alma fırsatı sunacaktır. Eğitimli iç denetim personelinin sürekli denetim faaliyetlerini kullanması veri kalitesini ve güvenilirliğini arttırmakta iken, bilgisiz personelin sürekli denetim sürecinde yer alması sonuçların güvenilirliği açısından bir risk unsuru oluşturmaktadır (Vasarhelyi v.dğr. 2008, ss. 2-9).

İç denetçilerin, sürekli denetime yönelik bilgi düzeylerinin ve sürekli denetimi kullanma tecrübelerinin, bu teknik ve yöntemleri tercih etmelerinde önemli bir faktör olduğu ifade edilebilmektedir. Personelin sürekli denetim faaliyetleri ile ilgili bilgisinin olmaması, ilgili tekniklere yaklaşımını da etkilemektedir. Vasarhelyi v.dğr.'nin yaptığı araştırmada sürekli denetime yönelik iç denetçi tecrübesinin artması ile denetçilerin sürekli denetim teknikleri ve bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanmaya yönelik eğilimlerinin de arttığı ifade edilmektedir. Maliyet algısı ise yöntem ve tekniklerin kullanımını etkileyen bir diğer unsurdur. Bu nokta özellikle sürekli dene-

tim faaliyetlerinin ölçek ekonomisinden yararlandığı, kurumların birçoğunda zaten teknik alt yapının var olduğu, kurumun iş ve işlem süreçlerine sağlayacağı katma değer vb. hususlar kurum yönetimine doğru ve açık bir şekilde anlatılmalıdır. İlgili yöntemlerin benimsenmesi önemli ölçüde yasal düzenlemelere ve yönetim kararlarına bağlıdır. Sürekli denetim sürecinde etkinliğin sağlanabilmesi için iç denetçiye gerekli bilgi sistemlerinin, veri erişiminin ve kullanımı sağlamaya yönelik eğitimlerin verilmesi sağlanmalıdır. Araştırma sonuçları ağırlıklı olarak denetçi eğitimini savunmaktadır (Vasarhelyi v.dğr. 2008, ss. 2-9).

#### 4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

Uluslararası İç Denetim Standartları'nın Uygulama Önerileri 2320-1 Analiz ve Değerlendirme ve 2240-1 Görev Programı başlıklarında, “*denetçilerin yaptıkları denetimleri ve elde ettikleri sonuçları uygun bilgi, belge ve analizlere dayandırmaları, kullandıkları analiz yöntemlerini ve belgelendirme prosedürleri ile ilgili kriterleri net bir şekilde belirtmeleri*” tavsiye edilmektedir. Günümüzde bilgisayar ve bilgi teknolojilerinin de gelişimi ile birlikte denetim faaliyetleri teknoloji tabanlı hale gelmiştir. Yeni bilgi teknolojilerinin gelişimi ve sürekli denetim uygulamalarının kullanımının artırılması ve genişletilmesi, iç denetçilerin yapacakları süreç, politika ve sistem analizlerinin kapsamını genişletmiş, bu gelişimin akabinde bilgisayar destekli denetim prosedürlerinin kullanımını arttırmış ve kullanılan denetim analiz ve toplanan kanıt türlerini de değiştirmiştir. Verilerin elektronik ortama aktarılması ve kağıt üzerinde yapılan işlemlerin gün geçtikçe azalması denetim faaliyetlerini de elektronik tabanlı hale getirmiştir. Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte geleneksel belge odaklı denetim anlayışı, yerini çağdaş ve bilişim teknolojisi destekli yeni denetim tekniklerine bırakmış ve denetim faaliyetlerinde analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı veri analiz yöntemlerinin ve yazılımların kullanımının artması ile birlikte yaygınlaşmıştır (Lemon & Tatum, 2003, s. 284; Rezaee v.dğr. 2001, s. 157). Sürekli denetim yaklaşımının temel dayanaklarından biri olan analitik inceleme teknikleri, tüm denetim sürecine entegre edilerek iç denetçilerin bu teknikleri kullanma düzeyi arttırılmıştır.

Denetim alanında oluşan yeni fırsatların ve analitik verilerin kullanımının artması ile yapılandırılmış (örneğin defteri-i kebir ve yevmiye defteri işlem verileri) ve yapılandırılmamış (örneğin E-posta vb. iletişim araçlarının verileri, Wi-Fi sensörleri, elektronik etiketler vb.) büyük hacimli ve çok farklı türlerde verilerin toplanması, sınıflandırılması, ilişkilendirilerek özetlenmesi ve karşılaştırılması sağlanmıştır. Böylece kaliteli ve yönlendirici kanıtların arttırılması için imkân yaratılmış, hatta bazı denetim alanlarının vakti kaybına sebep olmayacak şekilde neredeyse %100 denetlenebilmesi sağlanarak elde edilen kanıt sayıları ve denetim çalışmalarının güvenilirliği arttırılmıştır. Bahsedilen açıdan bakıldığında, bu gelişmeler ve gelişmiş yazılımların, sürekli denetim ve iç denetim faaliyetlerinde kullanılarak analitik inceleme teknik ve kanıtlarının arttırılması, iç denetim etkinliğini ve verimliliğini de arttırmıştır. Denetimler esnasında kanıt toplama ve analitik veri üretme aşamasında MS Office vb. basit yazılım programları kullanılabildiği gibi doğrudan denetim faaliyetlerini yürütebileceği ACL, EDA ve IDEA gibi özel iç denetim yazılımları da kullanabilmektedir (Aktolun, 2008, ss. 15-17; Ježovita v.dğr. 2018, ss. 23-24).

Analitik inceleme prosedürleri, çeşitli finansal ve finansal olmayan (operasyonel) veri formları ile kurumun bilgi sistemlerindeki bilgilerin kullanılan uygun veri analiz yöntemleri ile analiz edilerek anlamlı ilişkilerin değerlendirilmesi, denetçi beklentileri ile uyumunun incelenmesi işlemidir (Bozkurt, 2006, s. 151; Rezaee v.dğr. 2001, s. 157). Özellikle sürekli denetim faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen analiz sürecinde çeşitli veri formları tanımlanır, toplanır, doğrulanarak, analiz edilir ve yorumlar iç denetim yöneticisine iletilir.

Hem iç denetim sürecinde hem de sürekli denetim uygulamalarında analitik prosedürler, denetim sürecinin planlama, test etme, raporlama ve izleme olmak üzere dört farklı aşamasında kullanılmaktadır (AICPA, 2015, ss. 34-35; Dolinska, 2019, ss. 16-21; Koskivaara, 2007, s. 334; Rezaee v.dğr. 2001, s. 157). Koskivaara'nın Hırvatistan'da yapmış olduğu çalışmada, denetim sürecinde en az bir analitik inceleme prosedürü kullanılmak ile birlikte, analitik inceleme prosedürlerinin ağırlıklı olarak planlama ve test etme

aşamasında kullanıldığı tespit edilmiştir. Pozitivite'nin dünya genelinde yapmış olduğu araştırma sonuçları da denetim sürecinin en az bir aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanıldığını göstermekle birlikte, Hırvatistan'daki iç denetçilerin raporlama ve izleme sürecinde dünya genelindeki rakamlara göre analitik inceleme prosedürü kullanımı konusunda yetersiz kaldığı görülmüştür (Koskivaara, 2007, ss. 334-335). Planlama sürecinde kullanılan analitik inceleme verileri ağırlıklı olarak iç denetim planının analizini, risk odaklı planların analizini, risk tahminlerini, kurumu ve sektörü anlama ve tanımaya yönelik analizleri kapsamaktadır. Planlama aşamasında, sürekli denetim faaliyetleri kapsamında iç kontrol ve risk yönetim faaliyetleri ile ilgili temel politika ve prosedürler incelenmeli, bunların otomasyonunun sağlanıp sağlanamayacağı değerlendirilmeli, otomasyonu sağlamaya yönelik prosedürler belirlenerek kriterler sisteme entegre edilmelidir. Bu aşamada analitik inceleme prosedürlerinin sunacağı karşılaştırmalar ve entegrasyonun sağlanıp sağlanmadığına yönelik ölçümler önem arz etmektedir. Bu sürecin devamında veri analiz modeli oluşturularak, karşılaştırmalı analiz yapmaya olanak sağlayan analitik inceleme prosedürleri, geçmiş veri seti ile eğitilmektedir (Dolinska, 2019, s. 21; Rezaee v.dğr. 2001, s. 157).

Test etme (veri analizi) aşamasında, özellikle riskli unsurların değerlendirilmesinde, iç kontrol yapısı zayıflıklarının tespitinde, hatalı ve hileli işlem ve hesap bakiyelerinin testlerinde analitik prosedürler kullanılmaktadır. Sürekli denetimin hızlı, devamlı, anlık ve karşılaştırmalı analiz imkânı sunması hem zamandan tasarruf edilmesini sağlamakta, hem de elde edilecek kanıt miktarını arttırmaktadır. Tasarruf edilen zaman ise riskli görülen alanların daha detaylı incelenmesi için kullanılabilmektedir. Raporlama sürecinde ise, oluşturulan geçmiş istisna raporları ile karşılaştırmalar yapılmakta, denetim öncesi veriler ile denetim sonrası yapılan düzeltmelere yönelik karşılaştırmalar gerçekleştirilmekte, denetim programları ile program hedeflerine ulaşma düzeyi arasında karşılaştırmalar yapılmakta, denetim kanıtlarının uygunluk ve uyumluluğu değerlendirilmekte, sonuçların makul olup olmadığı incelenmektedir. Yapılan bu işlemlerin tamamı veri analizine ve sapma analizlerine dayandırılmaktadır. Sapmaların nedenlerinin belirlenmesinde



ve raporlamaya yönelik yapılan tüm veri analizlerinde analitik inceleme teknikleri kullanılabilir. İzleme sürecinde ise, denetim tavsiyelerine yönelik alınan aksiyonların kontrolünde, bu prosedürler, tespiti sağlayacak şekilde önemli oranda kullanılabilir (Dolinska, 2019, s. 21; Rezaee v.dğr. 2001, s. 157).

**Analitik prosedürlerin kullanımını etkileyen temel faktörler** ise Khansalar v.dğr.'nin (2015, ss. 76-82) yapmış olduğu araştırmada, firma büyüklüğü, muhasebe bilgi sistemleri ve etkin iç kontroller şekline ifade edilmiştir. Özellikle iyi kodlanmış bir muhasebe yazılımının, muhasebe yönetim sisteminin ve etkili bir kontrol ortamının oluşturulması analitik prosedürlerden elde edilen bilgilerin etkinliğini arttırmaktadır. Ayrıca elektronik ortamdan sağlanan sanayi endeksleri, firma bütçeleri, geçmiş yıl verileri, benzer iş kolunda faaliyet gösteren firma verileri vb. analitik prosedürlerin kullanımı da sürekli denetim faaliyetlerinin etkinliğini arttırmaktadır. Moolman'ın (2017, ss. 171-174), yaptığı araştırmada ise denetçilerin risk değerlendirmesi, hata ve hile tespiti gibi denetim alanlarında kullanmayı tercih ettikleri analitik prosedürlerin önemli ölçüde basit yöntemler olduğu (oran analizi, trend analizi; EVA ve mantıklılık testleri vb.), daha karmaşık yöntemlerin (Altman Z skoru, Benford Yasası, DuPont analizi vb.) denetçiler tarafından daha az kabul gördüğü tespit edilmiştir. Li v. dğr. (2018, ss. 67-73) yapmış oldukları araştırmada; kullanılan analitik denetim prosedürleri, bu prosedürlerin kullanımını etkileyen faktörleri ve iç denetim faaliyetinin performansına etkilerini değerlendirmiştir. Denetçilerin bilgi sistemlerini ve denetim yazılımlarını kullanmaları, yeni özelliklerini keşfetmeleri ve deneyim kazanmaları teknoloji tabanlı analitik prosedürlerin kullanımını arttırmaktadır. Ayrıca kullanılan yöntemlerin de birbiri ile etkileşim içerisinde oldukları ve birbirinin kullanımını arttırdıkları tespit edilmiştir. Özellikle şüpheli işlem tespitinde kullanılan boşlukların tespiti ve çift işlemlerin tespiti, veri görselleştirme ve tanımlayıcı istatistikler, zaman serisindeki kalıpları ve anomalileri ortaya koyan trend analizi ve oran analizleri birbirini etkileyen ve birlikte kullanılan analitik inceleme prosedürleri olarak belirlenmiştir. Analitik prosedürlerin kullanımını etkileyen faktörler ise “*yönetim desteği, teknolojik yeterlilik, standartlar, profesyonel yardım, CaseWare ve*

*IDEA gibi denetim yazılımlarının hem kullanım hem de fiyat olarak küçük şirketler için dahi uygun olması*” şeklinde ifade edilmiştir. Özellikle yönetim desteği ve standartlar, analitik denetim ve yazılım kullanımını teknolojik yeterlilik kriterine göre daha fazla etkilemektedir. Ayrıca sonuçlar göstermektedir ki analitik inceleme prosedürlerinin ve yazılımlarının kullanımı, iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini arttırmaktadır.

Calota (2015, ss. 14-20) yapmış olduğu araştırmada analitik inceleme prosedürlerinin ana denetim tekniklerinin yanında önemli bir kanıt toplama tekniği olduğunu ifade etmiş, özellikle verilerin elektronik ortama kaydedilmeye başlanması ile yeniden hesaplama, karşılaştırma ve bilgisayar destekli denetim teknikleri ile birlikte bu prosedürlerinde öneminin artacağını savunmuştur. Ayrıca analitik inceleme tekniklerinin hem planlama hem de test etme aşamasında (hileli işlemlerin ve anomalilerin incelenmesi) trend analizleri, karşılaştırmalar, korelasyon analizi, sapma analizi vb. yöntem ve tekniklerin kullanılması ile iç denetim sürecine katkı sağladığını ifade etmiştir. Sürekli denetim, analitik verilerin ve analitik inceleme tekniklerinin tamamen kullanılan veri yazılımına entegre edildiği, veri modelinin analitik inceleme teknikleri ile eğitildiği bir denetim tekniği olması sebebi ile bahsedilen analitik inceleme tekniklerinin tamamını birlikte harmanlayarak kullanmaktadır. Özellikle geçmiş yılın aynı dönemi ile mevcut verilerin karşılaştırılması, geçmiş bütçe uyum raporları ile mevcut dönem uyum raporlarının karşılaştırmalı analizi vb. faydalar ve bunların elektronik ortamda analizinin kolaylaştırılması denetçilerin kararlarını desteklemektedir. Ayrıca geleneksel denetim yaklaşımından farklı olarak verilerin tamamı analitik analiz teknikleri ile denetlendiğinden (finansal ve operasyonel bilgilerin tamamı) güvenilirlik önemli ölçüde artmaktadır.

Jezovita v.dğr.'nin (2018, ss. 36-41) yapmış oldukları araştırmada, kullanılan analitik prosedür çeşitlerinin, iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğine etkisini değerlendirmiştir. Araştırmada analitik inceleme prosedürleri basit ve karmaşık olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Dalgalanmaların / sapmaların analizi, eğilimlerin analizi, endüstri sonuçları ile kurum verilerinin karşılaştırılması, olağandışı işlemleri

tanımlamak için kullanılan tanımlayıcı istatistikler (ortalama değerler, standart sapmalar, minimum ve maksimum değerler v.dğr.), oran analizleri, eş kopya analizleri, eksik numaraların tanımlanması, çoğaltılması ve işlem tarihinin kontrolüne (ödemeler, bordrolar, alacaklar, seyahat emirleri, vb.) yönelik analitik prosedürler basit analitik prosedürler olarak sınıflandırılmıştır. Altman'ın z puanı gibi sentetik finansal göstergeler, basit veya çoklu regresyon analizi, ARIMA modelleri, X-11 modelleri, Benford'un yasası, veri madenciliği, veri taraması, sinir ağları gibi gelişmiş istatistiksel prosedürler ise karmaşık analitik prosedürler olarak sınıflandırılmaktadır. Araştırma sonuçları göstermektedir ki katılımcı iç denetçiler ağırlıklı olarak gibi basit elektronik tablo veya yazılımlar ile kullanabildikleri analitik prosedürleri daha fazla kullanma eğilimindedirler, bunun ile birlikte teknolojiye yeterince adapte olunmamış olması ve teknoloji tabanlı analitik yöntemlere denetçilerin henüz yatkın olmamaları karmaşık yöntemlerin kullanımını (denetçilerin yalnız %22'si) önemli ölçüde azaltmaktadır. Bu noktada kullanılan yazılımların ve yazılımlara denetçi aşinalığının da önemli bir faktör olduğu unutulmamalıdır. İç denetim faaliyetlerinin ERP gibi kurumsal yazılımlara sağlanacak entegrasyonu, çağdaş denetim yaklaşımlarına uyumu arttıracaktır. Özellikle denetimin planlama ve test etme aşamalarında Hırvat denetçilerin basit analitik yöntemleri kullandıkları ve çağdaş denetim yöntemlerine pek yatkın olmadıkları ifade edilmektedir. Ancak sürekli denetim yaklaşımı ile bu sorun aşılacaktır. Günümüzde yaşanan elektronikleşme süreci ve bilişim teknolojilerinin gelişimi, ticaretin elektronik ortama doğru yönelmesi vb. önemli küresel değişimler ile birlikte denetimlerin geleneksel yaklaşım ile sürdürmesi imkânsız hale gelecektir. Özellikle ülkemizde yasa koyucuların e-ticarete yönelik attığı adımlar, e-fatura ve e-defter uygulamalarının geliştirilmesi, web tabanlı ve uzaktan erişime imkân sağlayan muhasebe program ve sistemlerinin geliştirilmesi, bilgisayar destekli denetimi sağlayacak yazılımların geliştirilmesi vb. unsurlar sürecin bilişim tabanlı denetimler yolu ile sağlanması ve geliştirilmesi yönünde atılan önemli adımlar olup sürekli denetim faaliyetlerinin kullanımını arttıracaktır.

Anlatılanlar ışığında kullanılan analitik inceleme

prosedürleri; “karşılaştırmalı analiz yöntemleri (oran analizleri, trend analizi, yatay ve dikey analiz), basit ve çoklu regresyon analizleri, mantıklılık testleri, dönemler arası karşılaştırmalar, tahminler, benzer endüstriler veya organizasyonel birimlerle kurum verilerinin karşılaştırılması, varyans analizleri, ARIMA ve X-11 modelleri, yapay sinir ağları, operasyonel verilere uygulanan süreç madenciliği, özetleme, örnekleme, sınıflandırma, çapraz tablolama, tabakalaşma, yaşlandırma analizi, iş zekası uygulamaları, entegre bulut uygulamaları ve platform hizmetleri, kurumsal kaynak planlama (ERP) tabanlı sistemler, nesnelerin interneti ve sosyal medya gibi harici veri kaynaklarıyla entegre sistemler, mobil uygulamalar, artırılmış gerçeklik, sanal gerçeklik, yapay zeka, karar ağacı modelleri, destek vektör makineleri ve çok değişkenli uyarlanabilir regresyon spline'ları (MARS), doğrulama testleri, istisna testleri, doğruluk/eş kopya testleri, ek güvence hizmeti sağlamak için kullanılan uyarı sistemi verileri (RFID, GPS vb.), kümeleme analizi, Benford Yasası, ardışıklık testleri” şeklinde sıralanabilir (AICPA, 2015, s. 37; Chan & Vasarhelyi, 2011, s. 8; Demir, 2014, s. 67; Dolinska, 2019, ss. 20-21; Ježovita v.dğr. 2018, ss. 20-26; Koskivaara, 2007, ss. 337-338). İç denetim faaliyetleri kapsamında kullanılan analitik inceleme prosedürleri; anormallikleri (örneğin yetkisiz ödemeler), eğilimleri (örneğin büyük bir tatilden önce artan hileli işlemler), davranış kalıplarını (örneğin işlem limitini aşmak için bölünmüş ödemeler), veriler arasındaki ilişkileri karşılaştırarak incelemek ve iç kontrol sistemi zayıflık ve sorunlarını, iş operasyonlarına yönelik riskli alanları ve bunlara yapılan analizleri sağlamak için kullanılmaktadır. Bu süreçte yapılan analizler ise verilerin anlaşılır, uygun ve anlamlı küçük parçalara ayrılması ve değerlendirilmesi işlemini içermektedir (Koskivaara, 2007, ss. 335-336; Ježovita v.dğr. 2018, ss. 20-25). Li v.dğr.'nin (2018, ss. 67-73) yaptığı araştırma sonuçlarına göre katılımcıların en fazla kullandıkları analitik prosedürler “özetleme, örnekleme” olarak belirlenmiş, en az kullanılan yöntemler ise “regresyon analizi, kümeleme analizi, Benford Yasası ve ardışıklık testleri” şeklinde sıralanmıştır. Aşağıdaki tabloda her bir denetim aşamasında kullanılabilecek analitik prosedürler ve elde edilecek denetim verileri sunulmuştur.

Tablo 1. Analitik İnceleme Tekniklerinin Denetim Süreci İçerisinde Kullanımı

| Denetim aşaması                  | Uygulanabilir analitik yöntemler  | Gözlemler   |
|----------------------------------|---|---|
| Denetim Müşterisinin İncelenmesi | • Sosyal medya izleme   | Kurumun yöneticileri, çevresi, itibarı, rakiplerinin davranışı ve sektörel olaylar ile ilgili çok sayıda kaynağın taranmasını sağlar.   |
|                                  | • Haber medyası izleme  |   |
| Denetim Planlaması               | • Oran analizi  | Performans için benzer endüstri grubunun değerlendirilmesini sağlar.  |
|                                  | • Riskin sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi (CRMA) öncesi risk değerlendirmesi                                |   |
| Denetim Riski Değerlendirmesi    | • Riskin sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi (CRMA)  | Riskli alanlardaki önemli değişiklikler, sürekli izleme faaliyetlerinde, yönetimin aldığı aksiyonlarda ve sürekli denetim parametrelerinde değişiklikler gerektirmektedir.  |
| İç Kontrol Değerlendirmesi       | • Proses madenciliği  | ERP sistemlerine güvenilmek ile birlikte, verilerin karışık olması sebebi ile hataların tespiti zorlaşmaktadır. Bu noktada belirtilen analitik inceleme tekniklerinin kullanımı ve denetimin yazılıma entegre edilmesi gerekmektedir. Bunu sağlamanın en kolay yolu ise sürekli denetim faaliyetlerinin kullanılmasıdır.                                |
|                                  | • Analitik modelleme  |   |
| Uyum Testi                       | • Proses madenciliği  | Kullanıcı tarafından yapılandırılabilen denetimlerle ilgili riskler, bu denetimlerin bir kontrol seviyesi güvencesi yöntemi ile izlenmesini gerektirir.   |
|                                  | • Kontrollerin sürekli izlenmesi (CCM)  |   |
| Önemli Testler                   | • Kümeleme analizi  | İşlem sayısının artması, çevrim içi veri saklama yeteneğinin geliştirilmesi, elektronik belge ve kayıtların güvenilirliğinin artması, kurum içi veri akışında XML gibi yazılım dillerinin kullanılması test edilecek unsurları önemli ölçüde değiştirmiştir. Bu değişiklik ile birlikte yeni denetim testlerinin de geliştirilmesi önem arz etmektedir. |
|                                  | • Veritabanından veritabanına onaylar   |   |
|                                  | • Süreklilik denklemleri  |   |
| Görüş Formülasyonu               | • Yeni denetim kanıt türlerinin değerlendirilmesi için resmi uzman sistemler                                      | Veri formlarının ve hacimlerinin artması ve verilerin doğrudan denetçi tarafından gözlemlenmesinin zorlaşması, gözetim faaliyetlerinin kısmen makine gözlemine bırakılmasını sağlamıştır. Özellikle öğrenen yazılımlar ile gerçekleştirilen fikir simülasyonları da önemli katkılar sunmuştur. Gözetim süreci daha otomatik hale getirilmiştir.         |
|                                  | • İç kanıtlara ve eksojen değişkenlere dayalı denetim başarısızlığı potansiyelini tahmin etmeye yönelik sistemler |   |

(AICPA, 2015, ss. 34-35)

Sürekli denetim faaliyetleri, elektronik ortam üzerinden gerçekleştirilen denetim faaliyetleri bütünüdür. Özellikle veri analizi ve veri modellemeleri, bu denetimlerin temel dayanağını oluşturmaktadır. Bu sebep ile mevcut kurum verileri ile karşılaştırma sağlayacak veriler ve yapılacak karşılaştırmalı analizler sürekli denetimin etkinliğini sağlayan temel faktörlerdir. Analitik inceleme teknikleri ise özellikle karşılaştırmaların sağlanması, analitik analizler, sonuçların karşılaştırmalı analizleri vb. önemli hususları içerdiğinden sürekli denetimin her aşamasında kullanılır.

Bu teknik ve yöntemler, sürekli denetim sürecinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Çalışmanın devamında yukarıda sıralanan analitik inceleme tekniklerinden bazıları açıklanacak ve etkileri değerlendirilecektir.

Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımının artması ile doğrulama, istisna ve doğruluk/eş kopya testlerinin kullanımı artmıştır. Bu analizler, veri tabanları üzerinden denetçiye olağan dışı işlemlerin tanımlanmasında destek sağlar. Denetçiler yüksek

tutarlı maaşların, fazla mesai ödemelerinin, izin ve ikramiyelerin kontrolünü bilgisayar destekli denetim tekniklerinin de yardımı ile inceleyerek, istisna testleri sayesinde hile ve hata riski barındıran olağan dışı hesap kalemlerine, durumlara ve olaylara yoğunlaşırlar. Doğruluk ve eş (kopya) testleri, ağırlıklı olarak hayali çalışanlar için düzenlemiş bordroların tespitinde kullanılmaktadır. Çalışan bilgileri ile ödemenin yapıldığı hesabın bilgileri karşılaştırılarak, uyumlulukları değerlendirilir. Ayrıca kullanılan doğrulama yöntemi ile de çalışanların SGK numaraları, kişisel bilgileri ve banka hesap bilgileri kontrol edilerek, yapılan analiz ile ek kanıtlar oluşturulur (Demir, 2014, s. 67).

Jans v.dğr. (2014, ss. 25-27) yapmış oldukları araştırmada **süreç madenciliğinin** ek bir analitik inceleme prosedürü olarak iç denetçilere denetim faaliyetlerinde değer sağlayıp sağlamadığını incelemiş, çalışma kapsamında hali hazırda kurum iç denetçilerinin, denetim yapmış oldukları veriler üzerinden süreç madenciliği kullanılarak yeniden denetim uygulanmıştır. Kurum iç denetçileri, iç kontrol sisteminin hile riskini önlemeye yönelik uygun olduğunu ve SAP sisteminde kontrol ortamının etkin olduğunu tespit etmelerine rağmen, yapılan süreç madenciliği sonucunda yetkisiz tedariklerin bulunduğu, mal girişi ve çıkışında görevlerin ayrılığı ilkesine uygunsuz davranışların söz konusu olduğu, fatura ve ödeme uyumsuzluklarının tespit edildiği, mal girişi olmasına rağmen bazı mal girişlerinin işlenmemiş olduğunun tespit edildiği ve bazı işlemlerin imzasız yapıldığı ortaya konmuştur. Bu tespitler genel işlemlere bakıldığında küçük olmak ile birlikte süreç mühendisliği kapsamında yapılan denetimlerin küçükte olsa tüm verileri incelemesi sebebi ile daha fazla tespit imkanı ve denetim kanıtı sunma avantajı sağladığı görülmüştür. Böylece küçük hata veya hilelerin tespiti ile kurumların, büyük kayıplara yol açabilecek olaylar silsilesini engelleme-ri sağlanabilecektir. Ancak kurumsal süreçlerin, her işletme türü veya faaliyette bulunulan sektörde aynı olmayacağı bilinmeli ve süreç madenciliği kullanılırken tanımlamaların iyi yapılması gerektiği unutulmamalıdır. Ježovita v.dğr. de (2018, s. 27) çalışmasında Jans v.dğr.'ni desteklemiş ve Veri Zarflama Analizinin (DEA) süreç madenciliği ile birlikte kullanılmasının bilgi potansiyelini genişleteceğini ifade etmiştir.

Dhillon ve Modha'nın (2001, ss. 145-173) yapmış olduğu araştırmada da **veri madenciliği ve kümeleme analizinin** kullanımına dikkat çekilmiştir. Araştırmada, yüksek boyutlu metin belgelerinde kümeleme analizi kullanılarak denetimin kolaylaştırılabileceği, hata ve benzerlikleri tespit etmede kolaylık sağlanabileceği ifade edilmiştir. Bu analizlerin kullanımı, denetçilere, "*uygun hesaplamalar, istatistiki analizler, aranan kritere uygun belirlenmiş özellikler ile gelişmiş bilgi taraması, rutin veri tahminlerinin gücünü arttıran tanımlamalar, veri görselleştirmesi, tahmin modelleri, ilişkilendirmeler, kümelemeler, iflas tahminleri, risk tahminleri, hileli finansal tabloların tespiti, denetimde yeterlilik tahmini vb.*" konularda destek sağlamaktadır (Chan & Vasarhelyi, 2011, s. 8; Dhillon ve Modha, 2001, ss. 145-173; Ježovita v.dğr. 2018, s. 26). İlgili prosedürün kullanımına yönelik nakliye firmalarının gönderileri doğrulamada kullandıkları irsaliye faturalar yanında ek bir yöntem olarak nakliye araçlarına yerleştirilen GPS verilerinin kullanılması verilebilir. Elektronik ortamdaki belgelerin incelenmesi esnasında büyük miktardaki veriyi ayrıştırmak ve özetlemek için kümeleme gibi metin analizleri kullanılabilir (Ježovita v.dğr. 2018, s. 26). Sürekli denetimler esnasında veri madenciliği yöntemleri cari ve geçmiş denetlenmiş yevmiye defterlerindeki işlem ayrıntılarına ve hesap bakiyelerine kıyaslamalar oluşturabilmek için uygulanabilmekte, bu veriler kullanılan veri modellerinden elde edilen veriler ile karşılaştırılabilmektedir. Veri madenciliği ve veri modelleme yöntemleri, henüz denetlenmemiş işlem verilerinin geçmiş yıllar verileri ile de karşılaştırmasını yaparak davranış özelliklerini tespit edebilmektedir. İç kontrol sistemine yönelik analizlerde kural tabanlı veri analiz yöntemleri olarak kullanılan ikili uyumluluk testleri işlemlerin nitelikleri ve davranış özelliklerini değerlendirmede, hesaplar arasındaki risk unsuru barındıran ilişkiler ile potansiyel risk alanlarını izleme ve değerlendirmede kullanılabilir (Chan & Vasarhelyi, 2011, s. 9).

Bir diğer önemli analitik analiz türü ise **Benford Yasası**'dır. Muhasebe verilerindeki benzer rakamlara rastlanma olasılıklarına ve rakamsal dağılımlardaki sapmalara odaklanan bu analiz, denetçiler tarafından muhasebeden gelen rakamlardaki beklenen ve gözlenen oransal dağılımları karşılaştırmalı olarak incele-

mede ve verilerin gerçeğe uygunluğunu değerlendirilmede kullanılan istatistiksel bir analiz türüdür. Özellikle muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde ve denetim riskinin değerlendirilmesi sürecinde kullanılan, dijital analiz içeren analitik inceleme prosedürüdür (Demir, 2014, s. 70; Moolman, 2017: 179-180). Firma başarısını değerlendirmede kullanılan **Altman Z Skoru** da risk değerlendirmede kullanılan önemli bir analitik prosedürdür. Denetçinin mesleki muhakeme yeteneği, bu prosedürün kullanımında önemlidir. Oran analizi ile birlikte kullanılabilir (Moolman, 2017, ss. 178). İç denetim faaliyetlerinde sürekli denetimin yapılabilmesi ve analitik prosedürlerin kullanılabilmesinin temel yolu finansal bilgilerin gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinden elektronik ortamda sağlanabilmesine ve bilişim teknolojilerinin kullanımının denetim faaliyetleri ile entegre hale getirilmesine bağlıdır. **Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili** (XBRL) vb. yazılımların dahili ve harici kullanıcılar için sağladığı çevrim içi belgeler (finansal raporlar, müşteri listeleri, fiyat listeleri, kullanıcı bilgileri vb.) ile sürekli denetim kolaylaşmakta ve finansal verilerin karşılaştırılması, oran analizi, analitik hiyerarşi prosedürleri, yapay sinir ağları, süreç mühendisliği vb. analitik prosedürlerin kullanım oranı artmaktadır (Rezaee v.dğr. 2001, ss. 150-157). Analitik incelemede oran analizi ile birlikte kullanılabilir bir diğer analitik inceleme prosedürü ise EVA'dır. EVA, firma net bugünkü değerini arttıran, firmanın cari yıl performansı ile yönetim performansını değerlendiren, finansal verilerin yanı sıra (gelirler, varlıklar, yükümlülükler vb.) ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini de değerlendirmede kullanan, özellikle risk değerlendirmesi esnasında kullanılan bir analitik prosedürdür. Basit bir ifade ile sermaye maliyeti düşüldükten sonra elde edilmiş kazancı ifade etmekte olup, riskli ve verimsiz yatırım ve işlemler konusunda bir uyarıcı olarak kullanılmaktadır (Moolman, 2017, s. 177). Ancak, kurum tarafından uygulanmadığı takdirde denetçi tarafından kullanılması pratik olan bir yöntem değildir (Moolman, 2017, s. 171). **DuPont analizi** ise gelir, faaliyet ve sermaye yapısı ile ilgili çeşitli oranları kapsayarak özkaynak kârlılığı (ROE) hakkında fikir veren, finansal tablolarda oluşan beklenmedik dalgalanmalara, risk değerlendirme sürecinde denetçinin vereceği yanıtı belirlemede kullanılan bir analiz türüdür. Hata ve hilelerin tespitinde önemli bir kırımı-

zı bayraktır. Özkaynak Karlılığındaki (ROE) azalma denetçiyi ödeme sorunlarını incelemeye yönlendirmekte, ayrıca oran ve trend analizleri ile karşılaştırma yapılması sağlanmaktadır (Moolman, 2017, ss. 176-177). Sürekli denetim faaliyetleri ile birlikte tüm bu analitik inceleme teknikleri elektronik denetim ortamına entegre edildiğinden tüm verilerin birlikte analiz edilmesi sağlanmakta ve yapılan karşılaştırmalar arttırılmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinde sürekli denetimin etkinliğinin sağlanmasında kullanılabilir analitik yöntemlerden bir diğeri de kıyaslamadır. **Kıyaslama**, bir kuruluşun geçmiş dönem verileri ile mevcut dönem verilerini karşılaştırması veya kuruluşun öz verileri ile başka kuruluşların verilerini karşılaştırması yolu ile en iyi uygulamaların kuruluşa kazandırılmasını sağlayan, performansın karşılaştırılmasını sağlayarak süreç ve sistemlerin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesine imkan tanıyan program ve sistemler bütünü ile gerçekleştirilmektedir. Kıyaslama yönteminin kullanımında dikkat edilmesi gereken husus, karşılaştırmanın benzer veriler üzerinden gerçekleştirilmesidir. Şirketler bu bilgileri kendileri sağlayabilecekleri gibi veri sağlama hizmeti veren kuruluşlardan, dataları satın alarak da gerçekleştirebilmektedirler (Lemon & Tatum, 2003, ss. 284-286).

**Oran analizi ve Trend analizi** de en sık kullanılan ve en basit analitik prosedürler arasında yer almaktadır. Ancak basit teknikler olmaları, elektronik denetimlerde ve sürekli denetimde kullanılmayacakları anlamına gelmemektedir. Aksine sürekli denetimde kullanılan en temel analitik inceleme teknikleridir. Hem denetim açısından bir maliyet unsuru oluşturmaması, hem de hesaplanmasının ve teknoloji tabanlı veri aktarımının kolay olması sebebi ile denetçilerin hemen hepsinin kullanmayı tercih ettikleri analitik inceleme verileridir. Oran analizi, mali tablo verilerinin birbiri ile ilişkilerini açıklamak (iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkileri) ve karşılaştırmak amacı ile kullanılmakta, şirketin güçlü ve zayıf yanları ile riskli yönlerinin tespit edilmesine yönelik yönlendirici bilgiler vermektedir. Oran analizleri; şirketin kârlılığının, likiditesinin, faaliyet oranlarının, finansman ve borçlanma oranlarının belirlenmesini sağlamaktadır. Varlıkların etkin kullanımı değerlendirilmekte, önceki yıl verileri ile cari dönem verile-

ri karşılaştırılmaktadır. Ayrıca kesitsel analizler (bir kurumun oranlarının aynı sektördeki benzer kurum/kurumlar ile karşılaştırılması) ve zaman serisi analizi ile birleştirilerek (kurumun zaman içindeki performansının değerlendirilmesi), kurumun oran analizi sonucu belirlenen verilerinin, endüstri verileri ile kıyaslanması sağlanabilmektedir. İki veya daha fazla oranın verdiği farklı sonuçlar önemli bir yönlendirici kanıt oluşturmaktadır. Trend analizi şirketin finansal ilerlemesini değerlendirmede kullanılan, cari dönem verileri ile geçmiş dönemlere ait finansal verilerin karşılaştırılmasını sağlayarak olağan ve olağan olmayan işlemlerin tespitinde erken uyarı görevi gören analitik inceleme tekniğidir (Koskivaara, 2007, s. 337; Moolman, 2017, s. 175). **Mantıklılık testleri** ise, kısmen veya tamamen muhasebe bilgi sistemi veya kurumsal bilgi sisteminden bağımsız oluşturulan beklenen değer ile kurum verilerinin ve ilgili harici verilerin karşılaştırılmasını sağlar, dolayısıyla oran analizi ve trend analizinin bir parçasını oluşturmak üzere kullanılan testlerdir. Tarım sektöründe faaliyette bulunan bir kurumun toplam yıllık gelirinin makul olup olmadığı, yıl boyunca üretilen toplam ton ve ton başına ortalama harcama oranı hesaplanarak elde edilen beklenen değer mevcut dönem verileri ile karşılaştırılması mantıklılık testlerine verilebilecek bir örnektir (Koskivaara, 2007, s. 337; Moolman, 2017, s. 174).

Krüger ve Hattingh (2006, ss. 59-74) yapmış oldukları çalışmada, iç denetim faaliyetlerinde, sürenin etkin kullanımı ve her denetim faaliyetine risk unsurunun büyüklüğüne göre uygun bir şekilde dağıtımını sağlamak amacıyla bir analitik inceleme tekniği olan **analitik hiyerarşi prosedürlerinin** ve **hedef programlama modelinin** kullanılabilmesini savunmuştur. Bu iki analitik inceleme tekniği risk odaklı denetim yaklaşımına uygun olarak, her bir denetim faaliyeti için risk unsurunu da dikkate alarak uygun sürenin belirlenmesini sağlamakta, böylece denetim sürecinde asıl riskli alanların, daha uzun denetim süreleri içerisinde denetimine imkan sağlamak ve alternatif denetim projeleri arasında sürenin etkin dağılımını sağlayabilmektedir. Özellikle planlama aşamasında, bu iki analitik değerlendirme yönteminin kullanılmasının, risk değerlendirme sürecinde ve iç denetim faaliyetleri genelinde süre kullanımının etkinliğini arttırdığı tespit

edilmiştir. Optimum süre ile minimum hata olacak şekilde risklerin değerlendirilmesini sağlayan ve sürenin yapılacak risk değerlendirmelerine ve çeşitli iç denetim projelerine uygun olarak dengeli dağıtımını ve planlanmasını sağlayan bir model geliştirilmiştir. Ayrıca yapılan denemelerde modelin başarılı olduğu tespit edilmiştir. Analitik hiyerarşi prosedürleri kullanıcılar, tanımlanan olay ile ilgili tüm senaryoları sunarak karşılaştırmalı en iyi senaryonun seçilebilmesi imkanını sunmaktadır. Hedef programlama modeli ise belirlenen hedef ve kısıtlamalara en yaklaşık senaryonun seçiminde önemli rol oynamaktadır. Ancak bu noktada unutulmaması gereken husus risklerin önem düzeylerinin ve risk türlerinin kurumdan kuruma veya sektörden sektöre farklılık göstermesidir. Ayrıca model yönetimin kabul edebileceği (tolere edebileceği) risk düzeyine göre kurgulandığından yönetimin bu bilgiyi denetçi ile paylaşması önem arz etmektedir. Oluşturulan modelin kullanımı; riskleri tanımlama, hesaplama ve değerlendirme sürecinde sistematik bir yaklaşım oluşturulmasını sağlar; senaryo analizlerinin yapılmasını sağlar ve kolaylaştırır; riske dayalı bir denetim planlaması yapılmasına imkan sağlar.

**Regresyon analizleri**, veriler arasındaki ilişkileri modelleyerek finansal ve operasyonel verilerin ilişkilerini analiz eder (Koskivaara, 2007, s. 337). **Yapay sinir ağları**, oluşturulan bilgisayar programları aracılığı ile girilen verilerden öğrenen, öğrendiği veriler üzerinden (tarihi veriler) kendi çıkarımlarını ve değerlendirmelerini yapan, doğrusal olmayan ilişkileri tanımlayarak simüle eden sistemlerdir (Demir, 2014, s. 69; Koskivaara, 2007, s. 337). **Uzman sistemler** ise deneyim, tecrübe ve bilgi sahibi bir insanın düşünme yeteneğini taklit edebilen, çeşitli uzmanlık alanlarına yönelik sorunlara belleğindeki verileri tekrar tekrar tarayarak ve eşleştirerek çözüm sunan, denetçinin vereceği kararlarda yardımcı olan bilgisayar yazılımlarıdır. Bu sistemlerde sonuçların doğruluğu ve anlamlılığı, karar verme kurallarının sisteme doğru ve sistematik bir şekilde tanımlanması ile sağlanabilmektedir. Yapay sinir ağı ile uzman sistemler arasındaki temel fark ise yapay sinir ağının veriyi kendisi oluşturması ve oluşturduğu veri üzerinden karar vermesidir. Uzman sistemler, uzmanların girdikleri bilgiler üzerinden karar verebilmektedirler (Demir, 2014, s. 68).

## 5. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ VE SÜREKLİ DENETİM FAALİYETLERİ AÇISINDAN SAĞLAYACAĞI KATMA DEĞER

Teknolojideki hızlı değişim, bilgi ve belgelerin elektronik ortama taşınması, kurum faaliyetlerinin karmaşıklaşması, işlem hacmindeki artışlar, incelenecek verilerin artması, sektörel verilerin hızlı değişimi, kurum çevresi ve rakiplerin kuruma etkisinin artması vb. faktörlerin tamamı denetim faaliyetlerinin yapısını, kullanılan teknikleri ve uygulanan analizlerin yapısını değiştirmiştir. Günümüz koşullarında artan veri hacimleri sebebi ile denetçiler hem daha fazla veriyi toplamak, hem de elde ettikleri verileri analiz ederek, toplayacakları kanıtların güvenilirliğini ve miktarını arttırmak durumundadır. Elde edilecek kanıt miktarını ve kanıt güvenilirliğini arttırmanın temel yollarından biri de bilgi teknolojilerini denetim faaliyetlerine entegre etmek ve denetimleri arttırmak olarak görülmüş ve bu sebeple sürekli denetim kavramı güncel literatürde yerini almıştır. Teknoloji tabanlı denetimlerin temel yapı taşlarından biri olan, veri analizi sağlayan ve analiz edilen verilerden elde edilen sonuçları kurumun cari verileri ile karşılaştırmaya yarayan analitik inceleme prosedürlerinin de önemi teknoloji tabanlı denetimlerin kullanımı ile doğru orantılı olarak artmıştır. Makalenin bu başlığında iç denetim faaliyetlerinde kullanılacak analitik inceleme prosedürlerinin, analitik veri inceleme teknik ve araçlarının ve sürekli denetim faaliyetlerinin, iç denetim faaliyetlerine sağlayacağı katma değer incelenecek, ayrıca bu kapsamda çeşitli analitik inceleme araç ve tekniklerinden örnekler verilecektir.

Analitik inceleme prosedürlerinin “güvenilir bilgi ve veriler sağlama; veriler arasındaki ilişkileri test ederek mantıklı ve beklenen verileri sağlama; kullanılan bilişim teknolojisi destekli veri analiz yöntemlerinin doğruluk oranı yüksek veriler oluşturma; kurum ve çevresi, iç kontrol yapısı ve risk değerlendirme faaliyetleri ile ilgili yönetim iddialarını doğrulamaya yönelik doğrulama kanıtları sunması ve maddi hataları karşılaştırmalı olarak tespit imkanı oluşturma; iç kontrol sistemindeki işlem yetkileri ile işlemi gerçekleştiren

kullanıcıların karşılaştırılmasını ve tespitini sağlama” iç denetim ve sürekli denetim faaliyetlerinin hedeflere ulaşma hususunda etkinliğini arttırarak denetçilere avantaj sağlamaktadır (Calota ve Vanatoru, 2015, s. 21).

Denetim faaliyetlerinde; bilgi teknolojisinin, sürekli denetim faaliyetlerinin ve dolayısı ile analitik analiz yöntemlerinin kullanımı ve veriye erişimin kolaylaşması, denetimde ölçek ekonomisinden de faydalanılarak denetim maliyetlerini azaltmış ve denetimin yaratacağı faydayı önemli ölçüde arttırmıştır (AIC-PA, 2015, s. 37; Ježovita v.dğr. 2018, s. 24). Analitik inceleme prosedürlerinin “iç denetim faaliyetlerindeki emek yoğun faaliyetleri azaltması, hataların tespitini kolaylaştırması, kabul edilebilir risk seviyesinin belirlenmesinde etkili olması, spesifik denetim kanıtlarının elde edilebilmesine imkan sağlama, kullanılan çeşitli parametreler ile karşılaştırmalı veri analiz imkanları sunması” denetçiler açısından prosedürlerin kullanımını arttırmaktadır (Dolinska, 2019, s. 19).

Sürekli denetim faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerde analitik analiz tekniklerinin kullanımı, denetçilere eş zamanlı denetim imkanları sunarak sorunları tespit etmenin yanında hile veya hatayı önlemede caydırıcı bir unsur oluşturmaktadır. Ayrıca iç kontrol yapısının sürekli izlenmesi ve iç kontrol yapısı verilerinin sürekli analizi, iç denetçilerin önleyici tavsiyeleri hızlıca oluşturabilmelerini sağlamakta ve tavsiyelerin uygulamaya aktarımını hızlandırmakta ve kolaylaştırmaktadır (Ježovita v.dğr. 2018, s. 24; Rezaee v.dğr. 2001, ss. 157-158). Çeşitli veri analiz yöntemlerinin, tahmin yapmaya dayalı modellerin, yapay zeka, uzman sistemler, yapay sinir ağı gibi makine öğrenimini sağlayarak çeşitli karşılaştırmalı senaryolar sağlayan sistemlerin, sosyal medya ve medya paylaşımlarının ve veri görselleştirme yöntemlerinin denetim faaliyetleri kapsamındaki analizlerde kullanımının sağlanması ile birlikte analitik prosedürlerin ve bu prosedürlerin sağladığı verilerin denetimde kullanılabilirliği artmıştır (Ježovita v.dğr. 2018, s. 27).

Özellikle kurumsal yazılım kullanan büyük işletmelerde muhasebe bilgi sisteminden ve iç kontrol sisteminden sağlanan büyük boyuttaki verilerin sürekli

denetim faaliyetleri ve analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını kolaylaştırdığı ifade edilebilmektedir. Bununla birlikte özellikle iç denetim personeline verilen inovasyon, yazılım ve istatistik eğitimleri denetim etkinliğini arttırmaktadır (Ježovita v.dğr. 2018, s. 23). Bu noktada eğitim kurumlarının, düzenleyici kurumların, kurum yöneticilerinin ve yasa koyucuların gerekli tedbirleri almaları, konuya gereken önemi vermeleri, farkındalık yaratmaya yönelik gerekli düzenleme ve etkinlikleri gerçekleştirmeleri ve iç denetçileri yönlendirmeleri gerekmektedir. Özellikle eğitim kurumlarının bu konuya eğilmeleri ve alan ile ilgili personel ihtiyacını karşılamaya yönelik eğitici müfredatlar geliştirmeleri önemlidir. Bunun ile birlikte meslek odaları ve düzenleyici kuruluşlarda mevcut iç denetçilere yönelik eğitici faaliyetler geliştirmeli ve bu faaliyetleri arttırmalıdır.

Bir diğer önemli husus ise veri analizi esnasında gerçekleştirilen veri modelleme sürecinde; işlem niteliklerinin, davranış özelliklerinin ve karar kriterlerinin açık ve doğru belirlenmesinin gerekliliğidir. Denetçilerin bu noktada gerekli tecrübeye, yetkinliğe ve yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir. Özellikle sürekli denetim sürecine geçiş aşamasında, daha önceden bu konuda tecrübe sahibi olmuş denetçilerden destek alınması yararlı olacaktır (Chan ve Vasarhelyi, 2011, s. 9). Sürekli denetim faaliyetlerinde analitik inceleme tekniklerinin özellikle denetimin hangi aşamasında kullanılacağı ve hangi analitik prosedürün kullanılması gerektiğinin tespiti, denetçinin mesleki muhakeme gücüne bağlıdır. Bu noktada elde edilecek verim de dolayısı ile denetçinin mesleki yeterliliğine ve tecrübesine göre şekillenmektedir (Ježovita v.dğr. 2018, s. 22). Li v.dğr. yapmış oldukları araştırmada sürekli denetim ve analitik analiz tekniklerinin kullanımındaki başarıyı ve alınan sonuçların etkinliğini “*bilişim teknolojisi alt yapısının yeterliliği, denetçilere profesyonel yardımın sağlanması, veri analizi konusunda eğitim almış denetçilerin işe alınması veya denetçi eğitiminin sağlanması, kurum yönetiminin desteği (maddi destek) ve düzenleyici kurumların yasal desteği (kuralların ve rehberlerin oluşturulması)*” kriterlerinin sağlanmasına bağlamıştır. Bu kriterlerin sağlanması ve sürekli denetim içerisinde analitik inceleme tek-

niklerinin kullanımı, denetçilerin iş yükünü hafifleteceği gibi hile ve hataları önleyecek ve denetçi, bu sayede zamanını yüksek riskli alanların denetimine ayırabilecektir. Ayrıca denetim sürelerinin kısılması ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımı ile yüksek riskli alanlardaki denetim sıklığı artırılabilir (Li v.dğr. 2018, ss. 67-73). Jezovita v.dğr. de (2018, s. 41) araştırmalarında, denetim alanına ve denetim faaliyetlerine yönelik teknolojik altyapıya vurgu yapmış, teknolojik alt yapının sağlam bir temele oturtulması gerekliliğini ifade etmiştir. Ayrıca araştırmada teknolojik altyapının tek başına yeterli olmayacağı, denetçilerin de bilişim teknolojileri konusunda eğitilmeleri ve teknolojiyi kullanabilecek düzeye ulaştırılmaları gerektiği savunulmuştur.

Sürekli denetim süreci, finansal verilerin yanı sıra operasyonel verilerin de yoğun bir şekilde kullanıldığı bir denetim türüdür. Finansal verileri destekleyici nitelikteki operasyonel veriler özellikle analitik inceleme teknikleri ile elde edilmekte, analiz edilmekte ve karşılaştırmalar oluşturulmaktadır. Ancak bu noktada sürekli denetimin etkinliğinin sağlanabilmesi için birden fazla analitik inceleme prosedürünün bir arada kullanılmasının gerektiği unutulmamalıdır. Geleneksel denetim yaklaşımında zaman ve maliyet unsuru göz önünde bulundurularak, analitik incelemeler sınırlı düzeyde kullanılmakta idi, bu sebep ile özellikle hile denetimlerinde destekleyici bir denetim prosedürü olarak görülmekte idi (Moolman, 2017, ss. 175-179). Ancak bilişim tabanlı denetimlerde, denetimin asıl önemli unsurunu, analitik analiz ve inceleme teknikleri oluşturmaktadır. Denetim sürelerinin kısılması, denetimlerin hızlı ve maliyet etkin gerçekleştirilmesi ve analitik verinin kolay elde edilmesi, çağdaş denetim yaklaşımları içerisinde analitik inceleme prosedürlerinin, olması gereken kullanım seviyesine ulaşmasını sağlamıştır. Uluslararası İç Denetim Standartları, bir iç denetçinin mesleğin gerektirdiği azami bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu noktada denetçinin tüm analitik inceleme tekniklerini uzman seviyesinde bilmesi beklenemez ancak bu sorun da bilişim tabanlı bir denetim faaliyeti olan sürekli denetim ile çözüme kavuşturulmuştur. Denetimler yazılım programı



ile gerçekleştirildiğinden, denetçinin belirleyeceği denetim kriterleri, teknikleri ve yöntemleri yazılıma kolaylıkla bilişim uzmanlarının da desteği ile entegre edilebilmektedir. Özellikle öğrenen veri modelleri sayesinde analizlerin ve denetçinin eksik yönleri yazılım sistemleri ve veri modelleri ile önemli ölçüde kapatabilmektedir.

Sürekli denetim ve analitik inceleme tekniklerinin bilişim tabanlı denetimlere entegrasyonu, geleneksel denetimin eleştirilen yönlerinden biri olan “yetersiz ve eksik veriler ile denetim yapılması” sorununun da çözümüne imkan tanımaktadır (Moolman, 2017, ss. 175-179). Elektronik ortam üzerinden sağlanan finansal ve operasyonel verilerin yanında, kurum içerisinde veya kurum dışından sağlanan analitik bilgiler, denetimlerin etkinliğini arttırmaktadır. Özellikle makul bir bedel karşılığında hazır veri oluşturan ve satan kurumların da artması ile birlikte sürecin verimliliği daha da artacaktır.

Denetim faaliyetleri içerisinde analitik inceleme tekniklerinin kullanımı ile oluşturulabilecek fayda başlığının tamamı içerisinde vurgulanmaktadır. Ancak bu faydanın sağlanabilmesi için analiz edilen verinin ve veri kaynağının güvenilirliği önem arz etmektedir. Verilerin denetçiye veya denetçi veri tabanına iletiliminin sağlanmasında güvenlik kontrollerinin artırılması önemsenmeli ve bu konuya yeterli özen gösterilmelidir (Koskivaara, 2007, ss. 336-343; Ježovita v.dğr. 2018, ss. 23-41). Sürekli denetim faaliyetlerinin temel denetim alanlarından birini oluşturan iç kontrol sistemi denetimleri, bu noktada sürekli denetimin veri güvenilirliği konusundaki katma değerini ortaya koymaktadır. Kontrol ortamının sürekli denetimi, güvenlik kontrollerine yönelik yapılan sürekli değerlendirmeler ve analitik karşılaştırmalar sayesinde, güvenlik açıklarının kurum tarafından hızlıca giderilmesi sağlanabilmektedir.

Çağdaş denetim yaklaşımlarının içerisinde yer alan süreç madenciliği yöntemi, kullanılan analitik prosedürler içerisinde önemli bir noktayı temsil etmektedir. Büyük miktarda verinin, günlük olarak analiz edilebilmesini, zaman ve içerik oluşturarak değerlendirilebilmesini ve tüm veri popülasyonunun hızlı

ve etkin değerlendirebilmesini sağlaması iç denetim etkinliğini arttırmada süreç mühendisliğinin oluşturduğu bir avantaj olarak değerlendirilmektedir (Jans v.dğr. 2014, s. 26). Oran ve Trend analizleri ise “kullanımının kolay olması, maliyetinin düşük olması, kullanılan verilerin elektronik ortamdan kolay elde edilebilmesi” vb. avantajlı durumları sebebi ile iç denetçiler tarafından yoğun bir şekilde kullanılmaktadır (Moolman, 2017, s. 175). Oran ve trend analizlerinin kullandığı veriler genel olarak geçmiş bilgiler ile kıyaslama sağlamaktadır. Geleneksel denetim yaklaşımında bu analizlerin kullanımı sadece mevcut veriler ile geçmiş verilerin karşılaştırması şeklinde gerçekleşmektedir. Bu sebep ile bu iki analitik inceleme tekniği eleştirilmiştir. Ancak sürekli denetim yaklaşımında oran ve trend analizinden sağlanan veriler, çeşitli analitik veriler ile birlikte analize tabi tutulmakta ve veri modellemesi yolu ile hem aynı anda kullanılan analitik inceleme çeşitliliği arttırılmakta, hem de öğrenen veri modelleri aracılığı ile geleceğe yönelik tahminler oluşturulabilmektedir. Bu iki prosedürün bütüncül veriler sağlamadığı yönünde de eleştiriler bulunmaktadır. Sürekli denetim yaklaşımı ham verilerin tümünü denetime tabi tutma şeklinde kurgulanmıştır. Bu sebep ile iki analiz türünün yanında sisteme ve veri modeline entegre edilen birçok analitik veri ve analiz yöntemi bütünsel bir görüş oluşturma imkanı sunmaktadır. Oran ve trend analizleri tek başlarına veri üretme kabiliyetine sahip değildirler, yalnızca yönlendirici bir kırmızı bayrak görevi görürler. Ancak ilgili tekniklerin veri modeline dahil edilmeleri, birçok analize kaynak olarak kullanılmalarını sağlamakta ve bu oranlar üzerinden çeşitli farklı analitik inceleme tekniklerinin de kullanımı ile karşılaştırmalı denetim kanıtı sağlanmaktadır (Moolman, 2017, ss. 175-179).

DuPont analizi de kullanımı kolay (teknolojik kullanım zorluğu olmaması sebebi ile), yüksek deneyim ve tecrübe gerektirmeyen, şirketi bütünsel bir yaklaşım ile değerlendirme olanağı sunan bir analitik inceleme tekniği olması sebebi ile denetçiler tarafından kullanılabilir (Moolman, 2017, s. 176). DuPont analizi geleneksel denetimlerde yalnız geçmişe yönelik verileri değerlendirmesi sebebi ile eleştirilmiştir. Ancak sürekli denetim faaliyetlerinin bu veriler üzerinden

tahminlemeler yapması ve geleceğe yönelik çıkarımlar sağlaması eleştirileri bertaraf edecek niteliktedir (Moolman, 2017, ss. 175-179). EVA yönteminin denetçiye kurumun riskli bölüm veya yatırımları ile ilgili kesin risk göstergeleri sunması denetçi açısından önemli bir avantaj oluşturmaktadır (Moolman, 2017, s. 177). Ayrıca riskli alanların tespiti sayesinde, sürekli denetim faaliyeti içerisinde, denetçiler ilgili alanlara yönelik daha detaylı testler yapabilmekte, daha yoğun veri analizleri gerçekleştirmekte ve analitik karşılaştırmalar yapmaktadır. Böylece daha güvenilir ve doğru denetim sonuçları ve finansal tablolar oluşturmakta ve bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Altman Z Skoru, finansal sorun göstergelerine odaklanan ve riskli alanların tespitine imkan tanıyan, özellikle tekrar eden tutarlara odaklanan bir yöntem olduğundan hile ve hatanın tespitinde denetçiye yönlendirici analitik kanıtlar sunmaktadır (Moolman, 2017, s. 178). Bu yöntem mevcut bilgisayar destekli denetim teknikleri içerisinde entegre şekilde kullanılmakta olup sürekli denetim ile birlikte kullanımının daha da artacağı düşünülmektedir.

Benford Yasası ise; yaratıcı rakamsal hileleri tespit etmede zorlukların yaşanma ihtimalinin söz konusu olması, kayıt altına alınmadan gerçekleştiren işlemleri tespit edememesi ve işlemlerdeki mükerrerlikleri algılayamaması (yalnız rakamsal mükerrerlikleri algılar, aynı adresin, aynı hesap numarasının birden fazla farklı kişi için kullanımını algılayamamaktadır) sebebi ile eleştirilmiştir (Moolman, 2017, ss. 175-179). Ancak sürekli denetim faaliyetlerinde bu yöntemin yanında sisteme gömülü diğer analitik inceleme tekniklerinin kullanımı bu sorunları minimuma indirmektedir. Veri modelleri öğrenen sistemler olduğundan ve veri otomasyonu anlık gerçekleştirdiğinden, hata ve hileler oluştuğunda yapılan anlık denetimlerle tespit edilebilmektedir. Firmalar tüm işlemlerini kurumsal yazılımlar üzerinden gerçekleştirdiğinden, süreçteki her hangi bir aksama veya herhangi bir birimin eksik işlem yapması hızlıca tespit edilmekte, hata ve hilenin ortaya çıktığı alan belirlenerek denetimler detaylandırılmaktadır. Sürekli denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü kurumlarda, veriler anlık kayıt altına alındığından, hile veya hatanın gözden kaçması veya

tespit edilememesi gibi bir durum ortadan kalkmaktadır.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Değerlendirilen geçmiş çalışmalar ve yapılan incelemeler sürekli denetim faaliyetlerinin iç denetim faaliyetlerini önemli ölçüde etkilediğini göstermektedir. Sürekli denetimin odak noktası olan kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin sağlanması ve güvenilirliğinin artırılması hususları iç denetim faaliyetlerinin temel görev alanı içerisinde bulunmaktadır. Sürekli denetimin yüksek boyutlardaki veriyi hızlı, kolay ve karşılaştırmalı olarak denetlemesi, etkinliği sağlamada önemli unsurlardan bir kısmını oluşturmaktadır. Denetçilerin veriye hızlı ve kolay erişimi, denetim faaliyetlerinin kolaylaşması, daha fazla denetimin daha kısa bir sürede yapılabilir hale gelmesi, toplanılan kanıtların çeşitli veri analiz ve veri modellemesi gibi yöntemler ile birçok kaynaktan sağlanan bilginin karşılaştırmalı olarak analiz edilebilmesi, birçok analitik inceleme prosedürünün analizde daha etkin kullanılabilmesi vb. sebepler ile iç denetçilerin yapmış oldukları denetim faaliyetleri daha güvenilir hale gelmiştir. Bilgilerin doğruluğu, yapılan karşılaştırmalar ve kullanılan çok çeşitli analitik veri analiz yöntemleri ile daha sağlamlaştırılmıştır.

Tüm bu çalışmalar ışığında alanda yetişmiş personele ihtiyaç duyulduğu önemli bir gerçektir. Ayrıca kurumun sahip ve yöneticilerinin konu hakkında daha fazla bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak meslek örgütlerinin ve konu hakkında verdikleri eğitim faaliyetlerini yoğunlaştırmalarının mesleğe katkı sağlayacağı açıktır. Bu kapsamda;

- Eğitim içerikleri, analitik bilgi ve becerinin geliştirilmesi, veri analizi ve veri modelleme yaklaşımlarını içerecek şekilde düzenlenmelidir. Mesleğin geleceğinde elektronik denetimler çok önemli yer tutacağından, özellikle üniversite düzeyinde eğitim veren kurumlarda bu alana yönelik donanımlı kişilerin yetiştirilmesi, alandaki boşlukların doldurulabilmesine ve ihtiyaç duyulan uzman personelin yetişmesine olanak tanıyacaktır.

- Kurum yöneticilerinin sürekli denetim uygulamalarına yönelik gerekli yatırımları arttırmaları gerekmektedir. Bu noktada iç denetçilerin gerekli eğitimleri almaları kurum üst yönetimleri tarafından sağlanmalı ve teşvik edilmelidir.
- Sürekli denetim faaliyetinin temel mantığı analitik inceleme prosedürlerine dayandığından, analitik inceleme prosedürleri uygulamaları, bu prosedürlerden yararlanma şekilleri ve bu prosedürlerin doğru ve yeterli biçimde uygulanmasının iç denetim faaliyetine sağlayacağı faydaların iç denetçilere uygulamalı olarak gösterilmesi gereklidir.
- Kurum yöneticilerine, sürekli denetim faaliyetlerinin ve kullanılan yazılımların çalışma mantığı anlatılmalı, sağlayacağı faydalar uygulamalı olarak gösterilmelidir.

## Kaynakça

- AICPA (2015). *Audit analytics and continuous audit*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Calota, G. & S.S. Vanatoru (2015). Techniques And Procedures To Obtain Audit Evidence Assets. *Internal Auditing & Risk Management*, 10(1), 13-22.
- Cankar, İ. (2006). Denetimin yeni paradigması: Sürekli denetim. *Sayıştay Dergisi*, (61), 61-81.
- Card, S. J. (2014). *Exploring experiences and perceptions of executives regarding the use of continuous auditing* (Doktora tezi). Northcentral University: Arizona.
- Chan, D. Y. & M.A. Vasarhelyi (2011). Innovation And Practice Of Continuous Auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2), 1-14.
- Coderre, D. (2015). *Global technology audit guide continuous auditing: Implications for assurance, monitoring, and risk assessment*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Demir, M. (2014). *Benford Yasası ve hile denetiminde kullanılması* (Basılmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi: İstanbul.
- Dhillon, I. S. & D. S. Modha (2001). Concept Decompositions for Large Sparse Text Data Using Clustering. *Machine Learning*, 42, 143-175.
- Dolinska, O. (2019). Improvement of the model of using analytical procedures at internal auditing of a bank. *EUREKA: Social and Humanities*, (4), 16-23.
- Hazar, H. B. (2013). *Sürekli denetimde dijital analiz tekniğinin kullanılması ve bir uygulama* (Doktora tezi). Marmara Üniversitesi: İstanbul.
- Jans, M., Alles, M. G. & M.A. Vasarhelyi (2014). A field study on the use of process mining of event logs as an analytical procedure in auditing. *The Accounting Review*, 89(5), 1-32.
- Jezovita, A., Tusek, B. & L. Zager (2018). The state of analytical procedures in the internal auditing as a corporate governance mechanism. *Journal of Contemporary Management Issues*, 23(2), 15-46.
- Khansalar, E., Dasht-Bayaz, M. L. & J. Zarei (2015). Influential factors on analytical methods in external audit. *International Journal of Economics and Finance*, 7(11), 76-83.
- Koskivaara, E. (2007). Integrating analytical procedures into the continuous audit environment. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 3(3), 331-346.
- Krüger, H. A. & J. M. Hattingh (2006). A combined AHP-GP model to allocate internal auditing time to projects. *ORION*, 22 (1), 59-76.
- Lemon, W. M. & K.W. Tatum (2003). *Internal auditing's systematic, disciplined process*. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T. & M.A. Vasarhelyi (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An Organizational Approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, (28), 59-76.
- Moolman, A. M. (2017). The usefulness of analytical procedures, other than ratio and trend analysis, for auditor decisions. *International Business & Economics Research Journal*, 16(3), 171-184.
- Orumwense, J. O. (2017). Implementation of continuous auditing for the public sector in Nigeria. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 1(1), 19-23.
- Rezaee, Z., Elam, R. & A. Sharbatoghlie (2001). Continuous auditing: The audit of the future. *Managerial Auditing Journal*, 3(16), 150-158.
- Schneider, A. (2009). The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(4), 41-54.

- Selimoğlu, S.K. (2005). Denetim olgusunun kurumsal kaynak planlaması (ERP) sistemleriyle bütünleştirilmesi. 7. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya.
- Subhani, K. M. N. H. (2016). *Continuous process auditing (CPA): An audit rule ontology approach to compliance and operational audits* (Doktora tezi). University of Windsor, Windsor.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008). *Uluslararası iç denetim standartları*. İstanbul: Print Center.
- Yılmaz, O. S. (2011). Sistem denetiminde iç denetimin rolü ve bilgi güvenliği. *Denetisim Dergisi*, (8), 49-59.
- Warren, J. D. & L.M. Smith (2006). Continuous auditing: An effective tool for internal auditors. Working Paper.
- Vasarhelyi, M. A., Kuenkaikaew, S., Little, J. & K. Williams (2008). Continuous auditing technology adoption in leading internal audit organizations. *Working Paper*, 1-10.

### İnternet Kaynakları

- Aktolun, O. (2008). Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (CAATs) ile Faaliyet Denetimi. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/CAAT-ile-Faaliyet-Denetimi-8Kas%C4%B1mOA.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 13.04.2020).
- Continuous Audit-Meaning, Characteristics, Advantages and Disadvantages. <https://freebcomnotes.blogspot.com/2017/02/continuous-audit-meaning.html#:~:text=Continuous%20Audit%20%2D%20Meaning%2C%20Characteristics%2C%20Advantages%20and%20Disadvantages,-auditing&text=At%20the%20end%20of%20time,without%20much%20loss%20of%20time> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 13.04.2020).

# SÜREKLİ DENETİMİN YOL HARİTASI

## (THE ROADMAP OF CONTINUOUS AUDIT)

*Bahadır TOPAL\* / Hakan VELİOĞLU\*\* / Selçuk OLUM\*\*\**

### ÖZ

Gelişen teknolojiyle birlikte kamu kurum ve kuruluşlarının sistem ve süreçlerinde bilgi teknolojileri kullanımı oldukça artmış, denetimlerin sıklığı ve büyüklüğü bu bağlamda değişmiştir. Günümüzde, yönetimin anlık bilgi ihtiyacına yeterli ve hızlı cevap verebilen, dinamik ve gerçek zamanlı “sürekli denetim” anlayışı benimsenmektedir. Özellikle teknoloji kullanımının artmasıyla beraber ortaya çıkan risklerin yönetilerek en aza indirilebilmesi için sürekli denetim yaklaşımının önemi her geçen gün artmaktadır. Bu çalışmada, sürekli denetim yaklaşımı ve bu yaklaşıma ilişkin kavramlar ile sürekli denetimin yeni bir

denetim modeli olarak iç denetimde kullanılabilmesi için uygulama basamakları açıklanmış ve literatür bilgileri derlenmiştir.

Çalışmanın sonucunda, sürekli denetim yaklaşımıyla iç denetim birimlerinin daha kapsamlı ve daha kısa sürede denetim gerçekleştirebildiği ve daha etkili sonuçlara ulaşabildiği ortaya konulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Sürekli Denetim, Sürekli Kontrol, Sürekli Güvence.

**JEL Kodları:** M42

### ABSTRACT

*With the developing technology, the use of information technologies in systems and processes in public institutions and organizations has increased considerably, and the frequency and size of audits have changed in this context. Today, dynamic and real-time “continuous control” approach, which can respond adequately and quickly to the management’s need for instant information, is adopted. The importance of continuous auditing approach is increasing day by day in order to manage and minimize the risks that arise especially with the increase of technology usage. In this study, the continuous audit approach and the concepts related to this ap-*

*proach and the application steps of continuous auditing as a new audit model to be used in internal auditing are explained and the literature information is compiled.*

*As a result of the study, it is revealed that with the continuous audit approach, internal audit units can perform audits in a more comprehensive and shorter time and achieve more effective results.*

**Keywords:** Continuous Auditing, Continuous Control, Continuous Assurance.

**JEL Classification:** M42

\* İç Denetim Başkan Yardımcısı, T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0001-7738-4872  
bahadir.topal@tarimorman.gov.tr

\*\* İç Denetçi, T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0003-2220-3602 hakan.velioglu@tarimorman.gov.tr

\*\*\* İç Denetçi, T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-1442-3982, selcuk.olum@tarimorman.gov.tr  
Yazı Gönderim Tarihi:30.06.2020, Yazı Kabul Tarihi: 06.07.2020

## 1. GİRİŞ

Denetim sıklığı ve güvence süresinin uzunluğu, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin etkinliği açısından oldukça önemli parametrelerdir. Kontrol mekanizmalarının yetersizliği ve uygun olmayan tasarımı, kimi zaman kurumun mali zararına kimi zaman da iş süreçlerinde verimsizliğe yol açmakta ve kurumun risk seviyeleri de bu bağlamda artış göstermektedir. Günümüzde küreselleşen dünyada iş koşullarının değişiminin yanında, yapılan işlemlerin hızı ve boyutu ciddi oranda artış göstermektedir. Hız ve hacim olarak artan operasyonlara uygun olarak tasarlanması gereken kontrollerin, risk azaltma hususunda etkinliğinin önemi kurumların üzerinde baskı oluşturmaktadır.

Genel olarak iç denetim metodolojisinde, risklere karşı geliştirilen kontrollerin yeterliliğine ilişkin testler çoğunlukla teste konu olan işlemlerin gerçekleşmesinden sonra ve geriye dönük olarak yapılabilmektedir. Test prosedürleri olarak da genellikle örnekleme yaklaşımı kullanılmakta ve faaliyetlerin (politika, prosedür, onay, mutabakat vb.) gözden geçirilmesi ilkesine dayanmaktadır. Ancak uluslararası literatürde, geleneksel yaklaşımın günümüzde uygulanmasının iç denetçilerin değerlendirmelerinde geç kalmasına ve denetim kapsamının da dar olmasına neden olduğu kabul edilmektedir (Coderre v.dğr., 2005, s. 1).

*Bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler, denetim sürecinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirerek, sürekli denetim fikrini yapılabilir olmaktan çok gerekli olmaya doğru götürmektedir* (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 192). Modern denetim anlayışının bir unsuru olarak düşünülen “sürekli denetim”, kontrol ve risk değerlendirmelerinin daha sık, hatta mümkün olduğu durumlarda otomatik olarak yapıldığı, bu süreçte de bilgi teknolojilerinin yoğun kullanıldığı bir yaklaşımdır.

İşletmeler, günümüzde bilgi sistemlerini kullanmaları ve bu noktada çalışmalarını dolayısıyla karmaşık bir yapıya bürünmüşlerdir. Bilgi teknolojilerinde, artık işletmelerin bilgi sistemlerinde bilgiler gerçek zamanlı olarak anında ulaşılabilecek şekilde üretilmektedir (Selimoğlu, 2005, s. 291).

Değişen yönetsel koşullar, üst yönetimin gerçek zamanlı, eksiksiz ve doğru bilgi ihtiyacı, bilgi teknolojilerinin tasarımına ve güvenilirliğine odaklanılmasını önemli hale getirmiştir. Bilginin ilgili ve güvenilir olması konusundaki güvence hizmetine talebin artması sonucunda sürekli denetim yaklaşımının benimsenmesi bu hizmeti sunan iç denetçiler açısından gerekli olmuştur (Bozkuş Kahyaoğlu v.dğr., 2020, s. 180; Önce & İşgüden, 2012, s. 132).

Gelişen yönetim ve denetim anlayışları iç denetim birimlerinin sürekli denetime daha fazla yönelmesini gerektirmekle beraber, Türkiye’de bu konuda yapılan teorik çalışmaların azlığına ve denetimle ilgili mevzuat niteliğindeki düzenlemelerde (yönetmelik, rehber vb.) sürekli denetimle ilgili açıklamaların yer almasına bağlı olarak uygulama alanının oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Bu çalışmada, bir yandan sürekli denetim ve yakın kavramlarla ilgili önemli bilgilerin derlemesi yapılırken diğer yandan bu denetim yöntemini kullanmak isteyen denetim birimlerine yardımcı olmak üzere uygulama adımlarına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.

## 2. SÜREKLİ DENETİM ve TANIMLAR

İlk kez John Kearns, CA Magazine’de 1980 yılında yayınlanan makalesinde sürekli denetim sürecine hazırlanıp olunmadığı konusunu gündeme getirmiştir (Çetin, 2011).

Kearns, teknoloji ile beraber gelişen bilgi teknolojilerine insanların bağımlılığın paralel olarak artması, büyük ve detaylı bilgi barından verilerin teknolojik bilgi sistemleri algoritmalarıyla işlenmesi, üst yönetimin sorumluluklarını iç kontrol sistemi için çoğaltması ve denetim teknolojilerinin günümüz dünyasındaki gelişmeleri gerekçe göstererek sürekli bir süreç denetiminin mümkün olabileceğini ifade etmiştir (Ağca, 2006).

Türkiye’de ise sürekli denetim kavramı, ilk kez 2002 yılında Ercan Bayazıtlı tarafından Zabihollah Rezaee, Rick Elam ve Ahmad Sharbatoglu’nin eseri olan “Continuous Audit: The Audit of the Future” adlı

makalenin dilimize çevrilmesi ile literatüre girmiştir (Çetin, 2011).

Sürekli Denetim Sistemi, teknolojik imkânlardan yararlanarak otomatik metotlarla belirli bir aralıkta düzenli ve sürekli olarak Bilgi Teknolojileri (BT) sistemlerinin, verilerin oluşumunu sağlayan en detaylı işlemlerin ve süreçlerin izlenmesi, kontrol ve risk değerlendirmelerinin yapılması olarak tanımlanabilmektedir (Sevimli, 2009).

The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ile American Institute of Certified Public Accountants - AICPA Araştırma Raporunda (CICA, 1999) yer alan tanıma göre sürekli denetim; ilgili olayların gerçekleşmesinin hemen sonrasında veya eşzamanlı olarak yayınlanan denetçi raporlarının kullanılması ile bağımsız denetçilere yazılı bir güvence elde etmeye olanak sağlayan bir yöntemdir.

Bu tanımlarda belirtilen unsurlara göre **sürekli denetim**; teknoloji odaklı analitik denetim prosedürlerinin uygulanması neticesinde uygun tasarlanmış kontrollerin saptadığı hatalar ve uygunsuzluklarla ilgili kanıtları oluşturarak, otomatikleştirilmiş uyarı sistemleri ile olayla eş zamanlı veya mümkün olan en kısa sürede rapor üretilmesi ve iç denetçinin hızlı bir şekilde bilgilendirmesi ilkesine dayanan bir denetim yaklaşımıdır.

## 2.1. Sürekli Denetime Duyulan İhtiyaç

Günümüzde bilgi teknolojileri kamu sektörü olsun özel sektör olsun tüm kurumlarda neredeyse her alanda kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra kurum içi ve kurum dışı koşulların karmaşıklaşması, faaliyet ve işlemlerin elektronik ortama taşınması vb. önemli değişimlerle birlikte yönetim tarzları da değişmekte yönetimin denetim fonksiyonundan beklentisi farklılaşmaktadır. Kurumlarda kullanılan sistemler sürekli veri üretmekte ve üretilen veriler dijital olarak saklanmaktadır. Kimi zaman üretilen bu veriler bilgiye dönüşürken, yapay zekâ, makine öğrenmesi, derin öğrenme gibi teknolojiler kullanılmakta ve kurumların karar destek sistemlerini de beslemeye yardımcı

olmaktadır. Dolayısıyla kurumlar, bilgi teknolojilerinin ürettiği verileri gerçekleştirme anı ile eş zamanlı olarak veya kısa süre sonra bilgi haline getirmekte ve yine kısa bir zamanda ilgili taraflara sunmaktadır. Kısa sürede üretilen ve yüksek hacimli bu bilgilerin güvenilirliğinin artması için sürekli gözden geçirilmesi, üretilen bilgilerin etki edeceği alanların sürekli değerlendirilerek risk faktörlerinin azaltılması, sonuç olarak da konu ile ilgili sürekli rapor üretilerek oluşacak güvencenin sürekli olması sağlanmalıdır. Böyle bir ortamda bir iç denetçinin sonuç bilgiyi üretmek için yaptığı denetimin tamamlanma hızını artırması kaçınılmaz olmaktadır.

Sürekli denetimin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Boydaş, 2014, ss. 15-17; Bozkuş Kahyaoğlu v.dğr., 2020; Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 160):

- *Daha etkin veri kontrolünü ve işlemi kontrol edebilmeyi sağlayarak denetimin maliyetini düşürür,*
- *Denetimin zamanını azaltır,*
- *Büyük hacimli işlem verilerinin analiz edilmesini sağlar,*
- *Şüpheli işlemleri zamanında belirler,*
- *Kontrollerin kapsamını değiştirir,*
- *Karar alma sürecinde etkili olur,*
- *Kayıpların azalmasına yardımcı olur,*
- *Dış denetim giderlerini azaltır,*
- *Denetimin güvenilirliğini artırır.*

Yönetimlerin daha nitelikli ve hızlı güvence alma ihtiyacı karşısında; manuel iç denetim metodolojisinden kaynaklanan çok yıllık stratejiler ve planlar, yıllık risk değerlendirmeleri ve programlar, kapsamlı raporlama gerektiren iç denetim prosedürleri iç denetim fonksiyonunun etkinliğini kısıtlamaktadır. Bu kısıtların giderilmesinde denetim sürelerini kısaltan, risk ve kontrol güvencelerinin kalitesini ve zamanlılığını geliştiren sürekli denetim uygulamaları öne çıkmaktadır.

## 2.2. Sürekli Denetim İle Geleneksel Denetim Arasındaki Farklar

Sürekli denetimin ortaya çıkış amacını kısaca değişen dünyada değişen yönetim tarzına geleneksel denetim anlayışının yeterli cevap vermemesi, yönetimin denetimden beklentilerinin tam olarak karşılanmaması ya da yönetimin denetimden daha çok fayda elde etme arayışında olması şeklinde ifade edebiliriz. Ortaya çıkış gerekçesi ve sürekli denetimden beklentilerle ilgili hususlara bakıldığında, sürekli denetim yaklaşımı ile klasik “denetim” tanımına farklı bir bakış açısının da yüklendiği anlaşılmaktadır.

Sürekli denetim ile geleneksel denetim arasındaki farkları ortaya koymadan önce **benzerliklerini** vurgulamak önemlidir. Her ne kadar iki yaklaşımın da farklı olduğunu düşünsek de, her iki yaklaşımın denetim metodolojisi açısından bağımsız ve profesyonel olduğunu söyleyebiliriz. Tasdik hizmetleri ve denetim kriterleri her iki denetim yaklaşımında benzerlik göstermektedir. Denetim standartlarının kullanımına her iki yaklaşımın da yatkın olması en önemli benzerlik olarak sayılabilir (Bozkuş Kahyaoğlu v.dğr., 2020).

Her iki denetim yaklaşımı arasındaki **farklılıklar** aşağıdaki tabloda (Tablo 1) gösterilmiştir (Gönen & Rasgen, 2015, s. 185).

Bu iki yaklaşımda denetimin amacı, denetim araçları, veri inceleme yöntemleri, raporlama zamanları ve denetim konusu bakımından oldukça farklı yöntemler kullanılmaktadır. Kullanılan yöntemler karşılaştırıldığında sürekli denetimin kalite ve güvenilirlik açısından geleneksel denetime göre daha üstün olduğu görülmektedir.

Kurumlarda önem verilen iş süreçleriyle/faaliyetlerle/projelerle ilgili verileri ve risk-kontrol bilgilerini düzenli, eş zamanlı ve devamlı şekilde alıp değerlendirmeyi gerektirmesi yönüyle sürekli denetim, dış denetim ve geleneksel denetim yöntemlerinden daha çok iç denetim metodolisi ile etkili şekilde uygulanabilmeye elverişlidir. Sürekli denetim aynı zamanda iç denetimin etkinliğini artırmak için önerilen bir yaklaşım olarak gitgide diğer denetim yöntemlerinin yerini alabilme potansiyeline sahip görünmektedir.

Sürekli denetim, yapılan denetimlere farklı yenilikler getirmekte, teknolojik birçok imkân sunmakta ve

Tablo 1. Sürekli denetimin farklılıkları

| Kriterler                            | Geleneksel Denetim  | Sürekli Denetim   |
|--------------------------------------|---|---|
| <b>Bilgi Sistemleri ve Raporlama</b> | Kâğıt bazlı bilgi sistemleri<br>Yılda bir kez raporlama   | Elektronik veri bazlı bilgi sistemleri<br>Sürekli ya da talep üzerine istenilen zamanda raporlama                                       |
| <b>Sınırlamalar</b>                  | Teknolojik adaptasyon konusunda yaşanan sınırlamalar<br>Yalnızca periyodik denetim raporlanması | Veri analitiği ya da veri aktarımı konusunda yaşanan teknik engeller<br>Standart ve rehber konusunda henüz çok fazla gelişimin olmayışı |
| <b>Faydalar</b>                      | Teknikler ve standart kullanım geçmişi, kurum kültürü   | Gerçek zamanlı veri ve bilgi<br>Zamana göre denetim raporu  |
| <b>Amaçlar</b>                       | Yönetim tarafından sunulan mali tabloların güvenilirliğini artırma                              | Veri kalitesini iyileştirme<br>İşletme kontrol yapısı oluşturma   |
| <b>Denetim araçları</b>              | Manuel araçlar  | Tam otomatik dijital araçlar  |
| <b>Zamanlama</b>                     | Yıllık veya üç aylık  | Günlük, Haftalık, Aylık   |
| <b>Veri incelemesi</b>               | Örnekleme metodu  | Tüm verilerin incelemesi  |
| <b>Denetim konusu</b>                | Sınırlı denetim konusu  | Finansal ve finansal olmayan bilgiler   |



denetim kalitesine, etkililiğine ve verimliliğine büyük katkılar sağlamaktadır (Kahyaoğlu & Aksoy, 2013; Öztürk & Acar, 2015, s. 69).

### 2.3. Sürekli Denetimle İlişkili Kavramlar

Günümüzde dünyada birçok kurum, firma veya girişimci gerçek zamanlı verileri kontrol etmek istemekte ve rekabet avantajı sağlayan bu süreçler arası gecikmeler azaltılmaktadır. Denetçiler de, bu yenidünya ile başa çıkabilmek için sürekli ölçümlere güvenmenin yanı sıra kendi iş süreçlerini de otomatikleştirmelidirler (Çetin, 2011., s. 30).

Bu nedenle, sürekli denetimin uygulanmasındaki ilk gereksinimlerden biri, ilgili tüm terimler için açık tanımların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır. Aşağıda yeni bir kavram olan sürekli denetim ile ilişkili kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 2.3.1. Sürekli İzleme

Bir yönetim fonksiyonu olarak sürekli izleme kavramı, şirket ya da kurum politikaları, prosedürleri ve iş akış süreçlerinin etkin şekilde çalışmasına yardımcı olmakla birlikte; iç kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini başarmada yönetimin sorumluluğunu belirlemektedir. Ayrıca sürekli izleme, genellikle süreç alanındaki faaliyetlerin otomatik şekilde test edilmesini içermektedir. Sürekli izleme kavramı, günlük, haftalık ya da aylık bazda, iş döngüsünün yapısına bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir (Vasarhelyi, 2008). Sürekli izleme, belirtilen anlamda COSO iç kontrol sisteminin bileşenlerinden biri olarak ele alınabileceği gibi performans yönetiminin bir aracı olarak görülebilir.

Sürekli izleme tipik olarak, beklenen performanstan önemli sapmaların zamanında tespit edilerek, hızlı bir şekilde müdahale edilmesi gibi düzeltici faaliyetlerle sonuçlanmaktadır. Bu nedenle, bir sürekli izleme süreci aşağıdaki koşullara dayalı olmalıdır:

- Beklenen performansın etkili modelleri; beklenen performanstan önemli sapmaların nedenlerini içeren net tanımlar,
- Performansın istenilen yönlerini zamanında, tam ve doğru olarak ölçmeye yarayan ölçütler,

- İstenilen zaman sınırlamalarıyla birlikte yürütülen etkili kontroller.

İzleme süreci, gerçekleşen performans ile performans kriterlerini karşılaştırmakta; bu karşılaştırmadan doğan eylemler ise kontrol olgusunu oluşturmaktadır.

*Eğer izleme süreci, yönetim faaliyetleri için gerçek zamana ya da en azından yeterli zamana yakınsa; bu süreç “sürekli izleme” olarak ifade edilebilmektedir.* (Vasarhelyi v.dğr., 2004, s. 6 /Aktaran Çetin, 2011, s. 31).

Ayrıca Kurnaz ve Çetinoğlu'na göre sürekli izlemenin temelini teşkil eden ilkeler aşağıda belirtilmektedir (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010: s. 173):

- *COSO'nun ERM (Enterprise Risk Management-Kurumsal Risk Yönetimi) sistemine göre tanımının yapıldığı bir iş süreci bünyesindeki kontrol noktalarının oluşturulması,*
- *Belirlenen kontrol noktalarının her birisi için güvenlik durumlarının ve kontrol amaçlarının oluşturulması,*
- *Hatalı işlemlerin olup olmadığının belirlenmesi suretiyle otomatikleştirilen seri bir test sisteminin oluşturulması,*
- *Yakın bir zamanda belli bir noktada gerçekleşen tüm işlemlerin çeşitli testlere tabi tutulması,*
- *Hatalı olduğu görülen herhangi bir işlemin bir kontrol testi ile incelenmesi,*
- *Doğru olan işlemlerin belirlenmesi.*

İç kontrollerin izlenmesi her ne kadar üst yönetimin sorumluluğu olsa da, iç denetim sürekli denetimden faydalanarak izlemeyi güçlendirebilir. Bu sebepten sürekli denetim ile sürekli izlemenin birleşik bir strateji ile yürütülmesi idealdir. Sürekli denetimin önemli bir bileşeni, gerçekleştiği noktadaki veya bu noktaya yakın olan işlemlerin sürekli gözden geçirilmesi için bir model geliştirilmesi olarak düşünülebilir.

#### 2.3.2. Sürekli Güvence

Güvence, belirli bir işlem, iş veya yönetim süreci, risk veya bir ticari faaliyetin genel performansı hakkında, işlerin durumu ile ilgili olarak üçüncü bir tarafın görüşü olarak kabul edilebilir. Denetim güven-

cesi, kontrollerin yeterliliği ve etkinliği ile bilgilerin bütünlüğüne ilişkin bir ifadedir (Coderre v. dğr, 2005, s. 9).

*Sürekli güvence kavramı ise, ilgili olayların ortaya çıkmasıyla aynı anda veya kısa süre sonra denetim sonucu elde etmek amacıyla çevrimiçi bilgi teknolojileri kullanan bir denetim türü olarak tanımlanabilmektedir* (Alles v.dğr., 2004, s. 183 / Aktaran: Çetin, 2011, s. 32).

Denetçilerin risk değerlendirmesi bağlamında sürekli kontrolü ve sürekli denetimi gerçekleştirdiği zaman sürekli güvence sağlanabilmektedir. Kontrollerin ve organizasyon içerisindeki risk yönetiminin durumunun ve yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğinin değerlendirilmesi için denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin kombinasyonunu ifade eden bir çerçevedir (Acar, & Öztürk, & Usul, 2016, ss.1561-1571).

Görüldüğü üzere, sürekli güvence kavramı sürekli denetim ile neredeyse eş anlamlı şekilde kullanılmaktadır.

### 2.3.3. Sürekli Risk Değerlendirmesi

Sürekli Risk Değerlendirmesi, bir taraftan kurumsal risk yönetim sistemi içindeki bir aktiviteyi diğer yandan risk esaslı denetimlerde denetçilerin risk seviyelerini belirlemek ve değerlendirmek için kullandıkları faaliyetleri ifade eder.

Sürekli risk değerlendirmesi, eğilimleri ve karşılaştırmaları kendi geçmiş performansına kıyasla tek bir süreç veya sistem içinde ve kurum içinde faaliyet gösteren diğer süreçlere veya sistemlere göre inceleyerek riskleri belirler ve değerlendirir. Bu tür karşılaştırmalar, belirli bir süreç veya sistemin önceki yıllardan veya diğer kuruluşlardan daha yüksek bir risk seviyesine sahip olduğu konusunda erken uyarı sağlar. İç Denetimin yanıtı, riskin niteliğine ve seviyesine bağlı olarak değişecektir. Geniş kapsamlı bir denetimde, ziyaret edilecek yerleri seçmek, yıllık denetim planına dâhil edilecek belirli denetimleri veya kuruluşları tanımlamak veya riskin önemli ölçüde arttığı bir kurum derhal denetime almak için sürekli risk değeri-

dirmesi kullanılabilir. Ayrıca yönetimin eylemlerini değerlendirmek, denetim önerilerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve iş riski seviyesini düşürüp düşürmediğini görmek için kullanılabilir (Coderre v. dğr, 2005, s. 13).

### 2.3.4. Sürekli Kontrol Değerleme

Bu kavramın kullanımı da daha çok iç kontrolle ilintili olarak gündeme gelmektedir.

Sürekli kontrolün amacı, kontrol uygulamalarının etkili bir şekilde devam edip etmediğini belirlemektir. Sürekli kontrol değerlemesinin amacı ise, kontrol uygulamalarının etkin olup olmadığını belirlemektir. Tıpkı sürekli risk değerlendirme gibi sürekli denetimin bir bileşenidir. Sürekli kontrol değerlemelerinin kaynak girdisi, bir kurumu çeşitli denetimlerini gerçekleştirmede kullanılan denetim programlarıdır (Levine, 2008 / Aktaran: Çetin, 2011, s. 35).

### 2.3.5. Sürekli Raporlama

Sürekli raporlama, gerçek zamanlı raporlamanın dinamik bir yansımasıdır ve sürekli denetim uygulamasının bir unsurudur.

Gerçek zamanlı kurumsal bilgi iletişim sistemleri, kurumsal süreçlerin karakteristiğini ölçmekte verinin sürekli akışını sağlamaktadır. Bu veri akışları etkili bir sürekli izleme sürecine tabi oldukları zaman; sürekli dışsal raporlamada kullanılmanın yanı sıra, firmanın iç yönetimi için gerçek zamanlı raporlara yakın raporların oluşturulmasında da kullanılabilir (Alles v.dğr., 2004, s. 183 / Aktaran: Çetin, 2011, s. 36).

Sürekli raporlama faaliyeti için her zaman sürekli denetim yapılması gerekmemekle birlikte, her sürekli denetim sonucunda düzenlenen rapor belli ölçüde sürekli raporlama işlevine hizmet edebilmektedir.

## 2.4. Sürekli Denetimde Karşılaşılan Zorluklar

Sürekli denetim uygulamalarından edinilen tecrübeler doğrultusunda, denetimin farklı aşamalarında karşılaşılabilecek sıkıntılı durumlar ya da zorluklarla ilgili olarak kısaca şunlardan bahsedilebilir:

- Üst yönetim tarafından sürekli denetim desteğini almak ve sürekli izlemenin benimsenmesi zor olabilmektedir.
- Teknik konularda ve büyük veri analizi için gerekli teknoloji ve yazılım etkinleştirilmesi zaman almakta ya da pahalı bulunmaktadır.
- Veri analiz tekniklerinde uzmanlık ya da uzman kullanımı için zorluk oluşabilmektedir.
- Sürekli denetimin sonuçlarını yönetmek, takip ve raporlama mekanizmalarının etkinliğinde sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu noktada sürekli raporlamada rapor sayısının fazlalığı sebebiyle üst yönetim tarafından takibinin zor olabileceği, sürekli aynı sonuçları üretmenin de üretim körlüğü oluşturulabileceği düşünülmektedir.

### 3. SÜREKLİ DENETİMİN TEMEL UNSURLARI

Yukarıda önemi ve etkinliği açıklanan sürekli denetimin bir kamu idaresinde/işletmede uygulanabilmesi için öncelikle bazı unsurlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu unsurların en önemlileri; denetim çerçevesine (yönetimin hangi ihtiyaçlarının karşılanmasının amaçlandığının belirlenmesine), yöntem ve adımlara, denetim amaçlarına, denetim araçları ve veri temin prosedürlerine, raporlama sıklığına ve biçimine ilişkindir.

Denetim çerçevesi anlamında örneğin, 30 Temmuz 2002 tarihinde yürürlüğe giren Sarbanes&Oxley Yasası ile gerek Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan gerekse uluslararası birçok kurum ve kamu kurumları, kendi bünyesinde kontrollerin iyileştirilmesini amaçlamış ve etkin kurumsal yönetimi destekleyebilmek için kurumsal denetim uygulamalarında yeni gereksinimlerin arayışına girmişlerdir (Sarbanes-Oxley-Act. 2002 ). Birçok kuruluş Sarbanes-Oxley gibi düzenlemelerin kontrol değerlendirme gereksinimlerini desteklemek için sürekli denetimin uygulanabilirliğini değerlendirmektedir (Coderre, 2005; Kahyaoğlu & Aksoy, 2012).

İdaresinde sürekli denetimi hayata geçirmeyi düşünen iç denetim yöneticisi, sürekli denetimin kısa ve uzun vadeli hedeflerini dikkate alarak, sürekli deneti-

min önemli adımları hususunda bilgi edinmeli, edindiği bilgileri iç denetçilerin erişimine sunarak, uyum yükünü atlatmayı ve iş performansındaki düşüşleri ortadan kaldırmayı hedeflemelidir. Sürekli denetimi uygulayabilmek için bilinmesi/belirlenmesi gereken önemli unsurlar aşağıda açıklanmaktadır.

#### 3.1. Sürekli Denetimin Önemli Adımları

Sürekli denetime geçiş için yerine getirilmesi gereken hususlardan biri, bu denetimin nasıl yürütüleceğine ilişkin önemli adımların en başta belirlenmesidir.

Rezaee ve arkadaşları, 2001 yılında yayınladıkları bir makalede, sürekli denetimin esaslarının incelenmesi neticesinde sürekli denetim aşamalarını aşağıda yer alan 5 temel maddede toplamanın mümkün olduğunu belirtmişlerdir. Bunlar (Rezaee v.dğr. 2001, ss. 152-153);

- Analitik prosedürleri içeren denetim sözleşmesinin planlanması,
- Kontrol riskinin değerlendirilmesi ve kontrol testlerinin performansını içeren gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminin iç kontrol yapısının göz önünde bulundurulması,
- İşlem detaylarının ara dönem ve sürekli maddi doğruluk testlerinin yürütülmesi,
- Analitik prosedürleri içeren genel sonuçlar ve yıl sonundaki hesap bakiyelerinin maddi doğruluk testlerinin gerçekleştirilmesi,
- Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun yazılmasıdır.

Ayrıca Coderre, D. ve arkadaşları sürekli denetimin adımlarını daha da detaylandırarak açıklamışlardır. (Coderre, v.dğr., 2005, s. 17).

#### 3.2. Sürekli Denetimin Amaçları

İç denetim başkanının sürekli denetimin kısa ve uzun vadeli hedeflerini dikkate alması önemlidir. Bu çerçevede, yeterli değerlendirmelerin yapılarak aşağıdaki hususlarda belirlemeler yapılması gerekmektedir.

- Sürekli denetim için amaçların belirlenmesi.
- Üst yönetim desteğinin belirlenmesi ve yönetilmesi.
- Yönetimin izleme görevini yerine getirme derecesinin saptanması.
- Gerçekleştirilen sürekli denetim çeşitlerinin ve yöneltilen alanların tanımlanması ve öncelik sırasına karar verilmesi.
- Kilit noktadaki bilgi sistemleri ve veri tabanlarının belirlenmesi.
- Belli başlı iş süreçleri ve uygulama sistemlerinin anlaşılması.
- Bilgi Teknolojileri yönetimi ile ilişkilerin geliştirilmesi.

Kontrolleri test etmek için yeterli bir otomatik sisteme sahip olmak, iç kontrollerin değerlendirilmesine ve daha yüksek bir kurumsal yönetim standardı için gerekli olan yetkiye katkıda bulunsa da, iyileştirilmiş iş performansı biçimindeki ek faydalar da aynı derecede önemli olabilir (Coderre, v.dğr.ve diğerleri, 2005, s. 17).

### 3.3. Veri Erişimi ve Kullanımı

Sürekli denetim yalnızca teknik bir konu değildir. Teknolojinin her alandaki kullanımında olduğu gibi sürekli denetimin etkili yürütülebilmesinde uygun teknolojinin seçimi uzun vadeli başarılar için kritiktir. Teknoloji seçimi ve kullanımıyla ilgili olarak;

- Analiz araçlarının seçilmesi ve satın alınması,
- Erişim ve analiz kabiliyetlerinin geliştirilmesi,
- Denetçi analiz yetenekleri ve tekniklerinin geliştirilmesi ve sürdürülmesi,
- Veri doğruluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi, gerekirse veri sözlüğünün hazırlanması,
- Verilerin temizlenmesi, sınıflandırılması ve hazırlanması,

adımlarının atılması önem taşımaktadır (Coderre, v. dğr, 2005, s. 19).

### 3.4. Sürekli Kontrol Değerlendirmesi

Sürekli denetim uygulamasının bir unsuru da ele alınan risklere ilişkin kontroller üzerinde sürekli değerlendirme yapılmasıdır. Zira, iş süreçlerinin bütünlüğü, kontrollerin uygunluğuna, etkinliğine ve verimliliğine dayanır. Kontroller bilginin gizliliğini, bütünlüğünü, kullanılabilirliğini ve güvenilirliğini sağlamalıdır. Bu kapsamda yapılması gerekenler şunlardır:

- Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi.
- Kontrol kurallarının tanımlanması.
- İstisnaların belirlenmesi.
- Eksikliklerin belirlenmesi ve kontrollerin test edilmesi için teknoloji destekli yaklaşımın dizayn edilmesi (Coderre v.dğr, 2005, s. 21).

### 3.5. Sürekli Risk Değerlendirmesi

Sürekli denetimlerin planlanmasında ve uygulamasında kurumsal risk yönetimiyle sıkı bir işbirliği ve iç içe geçmişlik söz konusudur. Be sebeple, risk yönetimi çerçevesinde atılması gereken adımların belirlenmesi önem taşımaktadır.

Risk yönetimi, kuruluşun stratejilerini, süreçlerini, teknolojisini ve bilgilerini, hedeflerine ulaşma yeteneğini etkileyebilecek belirsizlikleri değerlendirme ve yönetme yeteneğini geliştirmek için uyumlu hale getirmeye çalışır. Bu nedenle, risk yönetimi temel bir yönetim işlevidir. Risk yönetimi bağlamında yapılması gerekenler şunlardır:

- Değerlendirilecek birimlerin tanımlanması.
- Risk kategorilerinin belirlenmesi.
- Risk/ performansın veriye dayalı göstergelerinin belirlenmesi.
- Riskin ileri düzeylerinin ölçülmesi için analitik testlerin dizayn edilmesi (Coderre, ve diğerleri, 2005, s. 22).

### 3.6. Sonuçların Raporlanması ve Yönetimi

Sürekli denetimin diğer denetim yöntemlerine göre farkını ortaya koyan asıl unsur, raporlamanın etkililiği ve edinilen bilgiler/tecrübeler doğrultusunda hem sürekli denetimin yönetim sürecinin hem sonraki adımların güncellenmesidir.

Sürekli denetim faaliyetinin bu unsuru bağlamında yapılması gereken belirlemeler şunlardır (Coderre v. dğr, 2005, s. 23):

- Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının belirlenmesi.
- Düzenli ya da istenildiğinde düzensiz zaman aralıklarında testlerin yapılması.
- Sonuçların öncelik ve önem sırasına karar verilmesi.
- Uygun denetim sorumluluğunun başlatılması ve yönetim için bilinen sonuçların elde edilmesi.
- Sonuçların yönetimi; – takip etme, raporlama ve izleme.
- Gerçekleşen sonuçların değerlendirilmesi.
- Sürekli denetim sürecinin; – analizler (örnek: kurallar/göstergeler) ve ulaşılan sonuçlar yönünden etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesi, gerekirse test parametrelerinin değiştirilmesi.
- Sürekli denetim süreci üzerinde güvenliğin temin edilmesi ve kurumsal kaynak planlaması, izleme ve performans ölçümü gibi yönetim teşebbüsleri için uygun bağlantıların varlığından emin olunması.

Kurumların üst yönetimi, yönettiği risklerle ilgili olarak kontrollerin tasarımı, uygulanması ve kontrollerin denetimi için birincil sorumluluğa sahiptir. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim sisteminin ve yönetim tarafından uygulanan kontrollerin etkinliğini tanımlamak ve değerlendirmekten sorumludur. Yukarıda belirtilen unsurları sağlayarak gerçekleştirilen sürekli denetim faaliyetleri, söz konusu sorumluluğun etkin şekilde yerine getirilmesinde önemli bir araç olma potansiyeline sahiptir.

#### 4. SONUÇ

Sürekli denetim, yeni yönetim anlayışıyla uyumlu ve yönetimin beklentilerini karşılama potansiyeli yüksek gözükten bir denetim türü olarak ön plana çıkmakla birlikte ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında

yaygın olarak kullanılmamakta, üst yöneticiler bu denetimin etkin şekilde uygulanabilmesi için gerekli teknolojiyi tam kabul etmeyerek gerekli finansal destekleri vermemektedirler. Oysa ki denetimde başarılı bir uygulama olabilmesi için denetim birimleri kadar ilgili tüm tarafların katılımı ile başlangıç aşamasında kritik süreçlerin belirlenmesi, dikkatli bir şekilde planlanması ve yukarıda saydığımız sürekli denetimin önemli adımlarının ortak atılmasının sağlanması önemli bir husustur (Bozkuş Kahyaoğlu, 2020).

David Coderre'nin 2005 yılında kaleme aldığı "Sürekli Denetim: Güvence, İzleme ve Risk Değerlendirmesi için Çıkarımlar (Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment)" isimli makalesinde de bahsedildiği üzere kurumlar eğer sürekli denetim yapmak istiyorlarsa; ilk adım denetim faaliyetinin kapsamını tanımlamak ve daha sonra insan kaynakları ve operasyonel bilgi sistemleri gibi iş sistemlerinden gelen verileri kullanarak önemlilik ölçümlerini ve risk göstergelerini belirlemektir. Böylelikle sürekli denetim sürecinde ele alınacak konular belirlenecek ve öncelik sırasına konulacaktır. İlgili bölümlerde açıklandığı üzere bir kurumda sürekli denetim kurgusuna başlarken iki ana faaliyet ön plana çıkmaktadır:

- Sürekli kontrol değerlendirmesi - denetimin dikkatini kontrol eksikliklerine mümkün olduğunca erken odaklamak.
- Sürekli risk değerlendirmesi - beklenenden daha yüksek risk seviyelerine sahip süreçleri veya sistemleri vurgulamak (Coderre v.dğr, 2005).

Bu bağlamda, kurumlardaki İç Denetim Birim Başkanı denetim hedeflerini karşılamak için, şimdiki ve gelecekteki denetim süreçlerini ve sürekli denetim tekniklerini anlamalıdır. Ayrıca İç Denetim Birim Başkanı sürekli denetimi etkin bir şekilde gerçekleştirmek için gereken bilgi, disiplin ve yetkinliği belirlemelidir. Böylelikle denetçiler uygun seviyede teknik uzmanlığa yönelecek ve amaca yönelik teknolojiye ihtiyaç duyulacaktır.

Kurumun sürekli denetimde kullanılması düşünülen riskleri, göstergeleri ve seviyeleri belirlendikten sonra sürekli denetimin amacı, nitel ve nicel kavramlarla

açıklanmalı ve üst yönetimin desteğini alma aşamasına geçilmelidir. Bu noktada, geleneksel olarak yapılan denetime denetçilerin alışkın olması ve üst yönetimin sürekli denetimin ihtiyacı olan teknolojiye finansal destek vermemesi, aşılması gereken en kritik aşamadır.

**Sürekli Denetim Komitesi** ya da Sürekli Denetim Ekibi kurulması, üst yönetim desteği aşaması ele alınırken, yapılacak sürekli denetimlerde üst yönetimin hangi aşamayı hangi sıklıkta kontrol edeceğinin öğrenilmesi, anahtar göstergelerinin tanımlanmasında ve kullanılacak veri kaynaklarının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Yapılacak görüşmelerde başlangıç aşamasındaki “ön koşullar” erişim gereklilikleri, sonuçların nasıl ve ne zaman yapılacağı hususu açıkça masaya yatırılmalı ve böylelikle üst yönetim tarafından denetim konusunda yapılacak herhangi bir sorgulamaya mahal verilmemelidir. Ayrıca sürekli denetimin faydasını gösterici, sürekli denetime yakın iş süreçleri önceliklendirilebilir.

Sürekli denetim sürecinde kullanılacak ve daha önceden tanımlanan temel iş süreçleri ile uygulama sistemlerini daha detaylı inceledikten sonra kurumun BT alanında görev yapan birimi ile destek amaçlı ilişkiler geliştirilmesi beklenmektedir. Ayrıca varsa kurum içi yoksa kurum dışı veri analiz teknikleri ile ilgili olası profesyonel destek araştırılması yapılmalıdır. Belirtilen hususları **yol haritası olarak** sıralamak gerekirse, aşağıdaki adımlar atılmalıdır:

- Kapsamı tanımla, insan kaynağı ile iş sistemlerinden gelen verileri risk bazlı göstergeleri belirle. Konuları belirle ve önceliklendir.
- Sürekli denetimin amacını belirle, yönetim desteğini al.
- Kurumun iş süreçlerini, denetim evrenini incele,
- Sistemin tasarım, kurulum ve işletim safhalarında BT birimi ile işbirliği geliştir.
- Kurum içi ve/veya kurum dışından veri analizi için destek al.

Sürekli denetimin hangi veriler üzerinden yapılacağı sürekli denetim sistemi için çok önemlidir. Veriler üzerinden ulaşılmak istenen amaç net olarak ortaya

koyulmalıdır. Daha sonra verilere erişiminin nasıl olacağı belirlenmeli ve bu verilerinin analizinin tanımlanması gerekmektedir. Hangi veri analiz teknikleri kullanılacağı, gerekirse analizler için hangi uygulamaların ve analiz araçlarının satın alınması gerektiği belirlendikten sonra, sürekli denetim yapacak iç denetçilerin beceri ve tekniklerini geliştirilmesi beklenmektedir.

Önemli diğer bir nokta ise veri bütünlüğünün, veri güvenliğinin, veri düzeninin, veri sahipliğinin ve veri sözlüğünün ayrıca ele alınmasının gerekliliğidir. Bu aşamada kritik veriler belirlenmeli, gereksiz veriler elenmeli, gerekli verilerin uygun olan biçime sokulması aşamasına geçilmelidir. Ayrıca verilere, erişim konusunda İç Denetim Birim Başkanının ve verileri analiz edecek kişilerin yeterli yetkilere sahip olması sağlanmalıdır. Verileri işlemek için, “Sürekli Denetim Yazılımı” iş süreçlerinde kullanılan yazılımların altında çalışabilir ya da uygulama sistemlerine erişim sağlanarak bu yazılım tarafından verilerin işlenmesi ve veri analizi yapılabilir. Ancak unutulmamalıdır ki, sonuç raporları için Sürekli Denetim Yazılımı kullanılıyorsa, yazılımın fiziksel ve sanal erişimi denetçiler tarafından yapılabilmesi erişim güvenliği hususunda gerekli önlemler alınmalıdır.

Sürekli Kontrol Değerlendirilmesi aşamasına gelindiğinde ise birinci aşama kritik kontrol noktalarının belirlenmesi, kontrol kurallarının tanımlanması, ayrıca istisnaların hangi şekilde ele alınacağını ortaya konulması, sürekli kontrol değerlendirilmesinin ana yapısını oluşturmaktadır. Kontrol etkinliğini belirlemek için risk değerlendirilmesi kullanılmalıdır. Sürekli Kontrol Değerlendirmesi, kolay ve bilinen semptomları belirlemek için değil daha karmaşık işlemleri kontrol testlerini yapmakta kullanılmalıdır. Örneğin 1000 TL üzeri alımlar ya da fatura üzeri boş vergi numarası yerine, ayrıntılı işlemlerin karşılaştırılması, standart sapmadan en uzak noktalar ya da tepe değerleri, benzer değerler veyahut regresyon farklılıkları gibi testlerde kullanılmalıdır.

Sürekli Risk Değerlendirmesi aşamasında daha önceden tanımladığımız risk değerlendirmesine tabi olacak süreçler ve varlıklar temel alınarak risk kategorileri belirlenecek, veri odaklı risk ya da anahtar göstergeler tanımlanacak risklerin seviyelerini ve de-

ğişimlerini modellemek için risklerin üzerinde analitik testler yapılacaktır. Riske maruz kalmanın sonuçlarının belirlenmesi ve risk değerlendirilmesinden elde edilen sonuçlar sürekli kontrol değerlendirmesinin girdisi olarak kullanılmalıdır. Risk azaltma stratejilerinin tasarımında ve iyileştirilmesinde İç Denetim Birim Başkanı bu noktada büyük değer katabilir.

Sürekli Raporlama Ve Sonuçların Yönetimi kısmında ise; sonuçların önceliklendirilmesi ve sürekli denetimin sıklığının ortaya konulması gerekmektedir. Belirlenecek kontrol anormalliklerine ilişkin geliştirilecek yanıt için, testlerin zamanında ve düzenli yapılmasına dikkat edilerek, kontrol eksiklikleri veya risk seviyelerindeki değişimler tanımlanmalı, uygun denetim yanıtını hazırlamalı, sonuçlar değerlendirilerek yönetime bildirilmelidir. Yönetimle birlikte yapılacak çalışmada, sürekli izlemenin nasıl olacağı bu seviyede daha da belirginleşecektir. Kimin ne zaman haberdar edildiği kadar, beklenen yanıtlar ve gerçekleşecek eylem tarihi de oldukça önemlidir. Unutulmamalıdır ki sürekli denetimin ön sonuçları hatalara daha yatkın olabilmektedir. O yüzden kontrol anormallikleri bir süre izlenerek değerlendirilmelidir. Sürekli raporlamada kullanılacak rapor formatı hazırlanırken bu husus dikkate alınmalıdır.

Nihayetinde sürekli denetimin etkinliğinin değerlendirilmesi ve test parametrelerinde yapılacak değişimler ile veriler dâhil sürecin bütünü üzerinde güvenliği sağlamak kritik önemdedir. İç Denetim Birim Başkanları test parametrelerinin ve sonuçlarının yetkisiz erişime karşı güvenli olmasını sağlamalıdır.

Sürekli denetim uygulamasının başarı anahtarı, değişimin herkes tarafından kolayca anlaşılabilmesi, denetim muhakemesinde değişim olmadan kurumun kısa ve uzun vadeli kurumun hedeflerine odaklanmış olmasıdır. Ayrıca iç denetim yöneticisi sürekli denetimin etkinliğini ve verimliliğini periyodik olarak gözden geçirmelidir.

Sürekli denetim sistemi için; güvenli veriler alınmalı, sürekli denetim sistemi ile denetlenecek birim arasında etkin, güvenli ve otomatikleşmiş bir bağlantı olması, anlaşılabilir kısa denetim raporları oluşturulmalı, denetçiler sürekli denetim konusunda yetkinliğe sahip olmalıdır.

Sürekli denetimde etkinliği yakalayabilmek için; ilgili verilere zamanında erişilebilmeli, büyük hacimli veriler kullanışlı bir şekilde sınıflandırılabilir ve böylelikle büyük hacimli veriler kolay analiz edilebilmeli, iş süreçlerine hâkim olunmalı, risk konusunda istisnalar ve kilit kontrol noktaları iyi belirlenmeli, sistemin verdiği uyarı bildirimleri iyi yönetilebilmelidir.

Yukarıda belirtilen hususları yerine getirerek gerçekleştirilecek sürekli denetim uygulamasının, denetim birimlerinin kurumsal süreçlere ilişkin daha kapsamlı güvence verebilmesine ve kısa sürede önemli sonuçlara ulaşarak denetimin beklentilerinin karşılanmasına daha fazla olanak sağlayan etkili bir yöntem olduğu değerlendirilmektedir.

### Kaynakça

- Acar, D. & Öztürk, M. S. & Usul, H. (2016). Dijital ortamda denetim: Sürekli denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5) 1561-1571.
- Ağca, A. (2006). *Sürekli denetim: Denetimde bir devrim mi yoksa hayal mi?*, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/029/> (Erişim Tarihi, 15.06.2020).
- Aksoy, T. & Kahyaoğlu, S. (2012). Establishment of effective internal audit function: Recommendations for best practice. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(9), 1283-1290. Doi: 10.17265/1548-6583/2012.09.003 (Publication No: 4228883).
- Aksoy, T. & Kahyaoğlu, S. (2013). Measuring the internal audit performance: Tips for a successful implementation in Turkey. *American International Journal of Contemporary Research*, 3(4), 71-82. (Publication No: 4228921).
- Alles, M. G., Kogan A. & Vasarhelyi M. A. (2004). Restoring auditor credibility: Tertiary monitoring and logging of continuous assurance systems, *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(2), 183– 202.
- Boydaş, H. (2014). *Sürekli denetim* (1 b.). Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2020). İç denetimde sayısal yöntem olarak güvence modeli yaklaşımı. H. Kırıl, *İç denetim kuruma değer katmak* içinde (ss. 209-218). Ankara: Seçkin Kitabevi. ISBN: 9789750259555.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S., Sarıkaya, R. & Topal, B. (2020). Continuous auditing as a strategic tool in public sector internal audit: The Turkish case. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 180-197.

- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1999). *Research Report on Continuous Auditing*. Toronto, Canada.
- Coderre, D., & Verner, J., & Warren, Jr. J. D. (2005). Continuous auditing: Implications for assurance, Monitoring, and risk assessment. *Global Technology Audit Guide (GTAG)*.
- Çetin, B. (2011). *Sürekli denetimin iç denetimde uygulanabilirliği* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi. Zonguldak.
- Gönen S. Rasgen M. (2015). Sürekli Denetim sisteminin bir yazılım programında uygulanabilirliğine ilişkin örnek olay çalışması. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7(1).
- Kurnaz, N. & Çetinoğlu, T. (2010). *İç denetim: Güncel yaklaşımlar* (1 baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Koca C. (2018). *Uluslararası muhasebe skandalları ve bilgi teknolojisindeki gelişmelerin sürekli denetim üzerindeki rolü* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Mitchell H. L., CISA- Audit Serve, Inc. <https://www.audit-serve.com/Articles/IT-Governance/Continuous-Monitoring-for-Impacted-Areas-2-of-2>. (Erişim tarihi. 19.05.2020).
- Önce, S., & İşgüden, B. (2012). Bilgi teknolojilerindeki değişimlerin ön plana çıkardığı sürekli denetim yaklaşımının ve güvence ve danışmanlık hizmetlerinin değerlendirilmesi: İmkb-100 işletmelerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 2012-1, 132.
- Öztürk, M. S. & Acar, D. (2015). Sürekli kontrol ve risk değerlendirmesi kapsamında bir sürekli denetim uygulaması. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 67-85.
- Rezaee Z., Elam R. & A. Sharbatoghlie (2001). Continuous auditing: The audit of future. *Managerial Auditing Journal*, ss. 150-158.
- Selimoğlu, S. (2005). Denetim olgusunun kurumsal kaynak planlaması (Erp) sistemleriyle bütünleştirilmesi. *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*, (7), 291.
- Selimoğlu, S. (2006). Sürekli denetim ve raporlama aracı olarak: ACL ve Türkiye'de ACL kullanan işletmelere yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), 147-173.
- Sevimli, A. (2009). Sürekli denetim: Dünyü anla bugünü değerlendir geleceği denetle. *Dünya Gazetesi* <https://www.dunya.com/gundem/dunu-anla-bugunu-degerlendir-gelecegi-denetle-haberi-84036> (Erişim Tarihi, 15.06.2020).
- Vasarhelyi M. A., (2008). <http://raw.rutgers.edu/MiklosVasarhelyi/Resume%20Articles/PROFESSIONAL%20PAPERS/P32.%20on%20the%20road%20to%20cont%20auditing153.pdf> (Erişim tarihi, 18.05.2020).
- Vasarhelyi, M. A., Turoff M., Chumer M., Hiltz S. R., Klashner R., Alles M. G. & Kogan A. (2004). Assuring homeland security: Continuous monitoring, control & assurance of emergency preparedness. *Journal of Information Technology Theory and Application*, 6 (3), 1-24.

#### İnternet Kaynakları

- Sarbanes-Oxley Act (SOX). <https://searchcio.techtarget.com/definition/Sarbanes-Oxley-Act> (Erişim Tarihi 19.05.2020).



# STRATEJİK RİSKLERİN YÖNETİLMESİ VE ÖRGÜTLERDE SÜREKLİ RİSK YÖNETİMİ ENTEGRASYONU

## (MANAGING STRATEGIC RISKS AND INTEGRATION OF CONTINUOUS RISK MANAGEMENT IN ORGANIZATIONS)

Maşuk Cahit UYSAL\*

### ÖZ

Günümüzde örgütler sektörlerinde hızlı değişimlerle ve değişken risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu sektör ortamı aynı zamanda yeni fırsatlar da sunmaktadır. Örgütler, kurumsal risk yönetimi (KRY) süreçlerini geliştirerek ve KRY'yi strateji belirleme ve performans süreçlerine entegre ederek hem riskleri ele alma hem de fırsatlardan yararlanma becerilerini geliştirebilirler. KRY süreçlerini geliştirmek, yönetimin daha iyi kararlar verme ve strateji ile iş hedeflerine ulaşmaya yardımcı olma rolünün net bir şekilde anlaşılmasıyla başlar. KRY, gerek strateji ve risk arasındaki ilişkiyi konumlandırmaya gerekse örgütlerin strateji ve iş hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu iki husus sadece başarı için değil, aynı zamanda örgütlerin risk kültürünün oluşturulması ve yaygınlaştırılmasında da önemlidir. Bu nedenle KRY tehditlere karşı başlangıç noktasından itibaren sürekli bir yaklaşım olarak ele alınmalıdır. Çevresel faktörlerde-

ki yıkıcı değişiklikler ve sektörlerin dinamik doğası göz önüne alındığında, örgütler yeni risklere karşı güncel kalmalı ve KRY süreçlerini sürekli izlemelidirler.

Örgütler başarılarını etkileyebilecek riskleri yöneterek strateji ve iş hedeflerini gerçekleştirme şansını artıracaktır. Çalışmanın amacı, örgütlerin strateji oluşturma, performans ve risk yönetimi süreçlerini, değer yaratma ve koruma arayışında genişletmeye devam edecek sürekli bir KRY yaklaşımı geliştirmede bilgiler sunmaktır. Ayrıca KRY uygulamasının sürekli iyileştirilmesi adına çeşitli önerilerde bulunulacaktır. Küçük somut adımlar atılmasının ve sürekli iyileştirme kültürünü oluşturmaya faydalı olduğu sonucuna varılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Yönetim, Risk, Strateji

**JEL Kodları:** M10, M14, M42

### ABSTRACT

Nowadays, organizations face rapid changes and variable risks in their sectors. This sector environment also offers new opportunities. Organizations can improve their ability to address risks and take advantage of opportunities by improving their enterprise risk management (ERM) processes and by integrating ERM into strategy determination and performance processes. Improving ERM processes begins with a clear understanding of the role of management in making better decisions and helping achieve strategy and business goals. ERM helps organizations locate the relationship between strategy and risk, as well as achieve their strategy and business goals. These two issues are important not only for success but also for establishing and expanding the risk culture of organizations. For this reason, ERM should be considered as a continuous approach from the starting point against threats. Given the devastating changes in environmental factors and the dynamic

nature of the sectors, organizations must stay up to date with new risks and monitor ERM processes constantly.

Organizations will increase their chances of achieving strategy and business goals by managing risks that may affect their success. In this context, the purpose of this study is to provide information in developing a continuous ERM approach that will continue to expand the organizations' strategy formation, performance and risk management processes in the pursuit of value creation and protection. Also, various suggestions will be made for the continuous improvement of KRY implementation. The research concludes that taking small concrete steps and creating a culture of continuous improvement are beneficial.

**Keywords:** Corporate Management, Risk, Strategy

**JEL Classification:** M10, M14, M42

\* Dr., CİCP, Başmüfettiş, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, Ankara, Orcid Id:0000-0001-8196-0764, muysal@tarimkredi.org.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 16.04.2020, Yazı Kabul Tarihi: 06.05.2020

## 1. GİRİŞ

Örgütlerin geleceklerini tahmin etme ile amaç ve hedefleri tanımlama süreci, stratejik yönetim esnasında geniş bir şekilde kategorize edilmektedir. Stratejik yönetim, herhangi bir sektörde iş başarısının anahtarı olduğu yönünde yaygın bir görüş hâkimdir. Örgütler planlar yapmalı ve ardından uygulamalarını yönetmelidir. Gerçekleşmesi öngörülme riskler, örgütlerde ciddi olumsuz etkileri olabilen olasılığı düşük ve etkisi büyük olaylardır. Dolayısıyla bu tür riskler de göz önünde bulundurulmalıdır. Stratejik yönetim ile öngörülemez riskler belirlenmeli ve örgütün uzun vadeli planları üzerindeki olası etkisini de göz önünde bulundurarak değerlendirmelidir. Ayrıca bunlara karşı verilecek risk cevapları Yönetim Kurulu'na raporlanmalı ve Yönetim Kurulu ile görüşülmelidir (Taleb, 2019, s. 360).

COSO İlke 17: "KRY'de iyileşme izleme", sürekli iyileştirme sürecini anlatmaktadır. İlke 17'de, KRY'nin verimliliğini ve kullanılabilirliğini artırmak için yönetimin örgüt genelinde sürekli iyileştirme peşinde olduğu belirtilmektedir. Bu düşünceyi örgütün risk kültürüne kurmak ve bunu risk yönetimi çabalarının sürekli faaliyetlerinden biri haline gelmesini sağlamak risk yönetimi liderinin sorumluluklarındandır. Bu sürekli iyileştirme süreci farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Bazı örgütler iyileştirme sürecini, devam eden KRY süreçlerinde sürekli değerlendirmelerin yerleştirilmesiyle tamamlamaktadır. Diğer örgütler ise iyileştirme sürecini ayrı periyodik değerlendirmeler ile yapmaktadır. Kullanılan yaklaşım ne olursa olsun örgütler, günümüz iş dünyasında riskin dinamik doğasına karşılık olarak fırsatlara daha aşina oldukça, KRY süreçlerini oluşturmak için sürekli olarak kendilerini geliştirmelidirler. KRY süreci geliştirmeye çalışan organizasyonlar, çalışma ortamlarını öncelikle risk yönetim stratejisiyle uygun olarak düzenlenmiş olmalıdır. Etkin bir KRY süreci için somut adımlarla tanımlı bir yol haritası oldukça önemlidir.

Sürekli iyileştirme çabaları, fırsatları değerlendirmeli ve örgütlerin KRY faaliyetlerini strateji belirleme ve faaliyet süreçleri ile entegre etmelidir. Riskle ilgili veri ve bilgilerle daha iyi karar alma süreçlerinin geliştirilmesine katkıda bulunulması için örgütler karar alma süreçlerine yoğunlaşmalıdır. Örgütlerin performans

ölçümü ve raporlaması, riskleri ölçüp izlemesini, risk kültürünü ve risk süreçlerinin performansını belirlemek için incelenebilir. Bu, bir örgütün KRY süreçleri geliştirilmesinde sonraki adımlara karar vermesine yardımcı olur. Atılacak adımlar, belirli bir örgütün olgunluk durumunu ve hedeflerini gösteren uyarılacak adımları belirtmelidir. KRY, örgütlerin faaliyetlerine, büyümesine ve strateji ile hedeflerine ulaşması için somut olarak katkıda bulunan kararlar almasına devam etmelidir.

İyi bir strateji ve risk yönetimi sistemi, örgütlerin stratejik, operasyonel ve insan kaynağı performanslarının artırılması adına önemli bir yönetim elemanıdır. Ancak örgütler, strateji ve risk yönetimi faaliyetlerinde hatalar yapmakta ve böylece sistemlerden elde etmeyi bekledikleri faydaları görememektedirler. Hatalar aynı anda gerçekleşebileceği gibi ayrı ayrı da gerçekleşebilmektedir. Sistemlerin tasarım, uygulama ve izleme süreçlerinde gerçekleştirilen ve doğru kabul edilerek sürdürülen hatalar aşağıdaki gibidir (Kaya, 2016):

- Faaliyetlerin sistem ve süreçlerini kısıtlı bilgi, deneyim ve yetkinlik ile oluşturmaya çalışmak,
- Üst Yönetim düzeyinde farkındalık oluşturamamak,
- Bunları idari, operasyonel ve diğer süreçler ile entegre edememek,
- Doğru entegrasyon yazılımı kullanmamak,
- Bunların örgütte belirli personel veya birimin sorumluluğu olduğunu düşünmek.

Doğru risk yönetimi uygulaması ile faaliyetlerde karşılaşılabilecek hatalar önlenerek kurumsal yönetimde başarı sağlanacaktır. Risk yönetimi faaliyetlerini uygulamak veya geliştirmek isteyen örgütler, risk yönetimi çalışmalarına başlamadan önce güçlü bir kavramsal temel oluşturmalıdırlar. Bu çalışmada, KRY ile ilgili söz konusu kavramsal temelin oluşturulmasına katkı sağlayacak önemli bilgilerin derlemesi yapılmaktadır.

## 2. STRATEJİK RİSK KAVRAMI

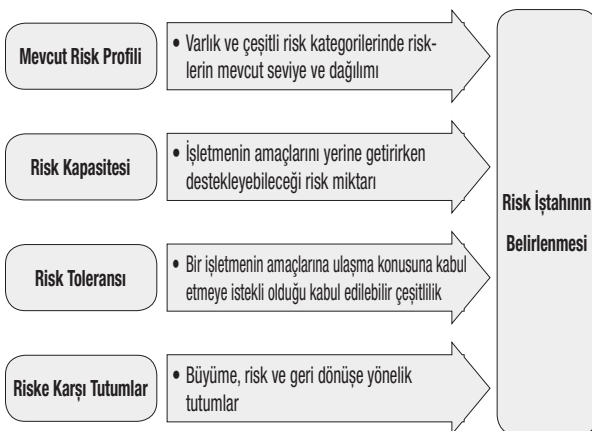
Riskler, bir örgütün hedeflerine ulaşma kabiliyetini etkileyen belirsizliklerdir ve kimi olumlu kimi olumsuz

suz birçok bağlı sonuca neden olabilir. Ayrıca riskler, etki ve olasılığın bir denklemidir, oluşabilirler veya meydana gelmeyebilirler. Riskler meydana gelmesi hâlinde birtakım istenmeyen durumlar yaşanabilir (Gehandler, 2015, s. 9). Çince riski temsil eden sembollerin risk yönetiminde önemli bir yeri bulunmaktadır. İlk sembol tehdit, ikinci sembol fırsat anlamına gelmektedir. İkisi birlikte yazıldığında ise risk demektir. Yani fırsat ve tehdidin stratejik kombinasyonu risk olarak ifade edilmektedir (Aabo, Fraser, & Simkins, 2010, s. 531).

Şekil 1'de görüldüğü gibi risk iştahı belirlenirken, KRY'nin amacı, risk iştahı düzeyi, uygulanacak risk metodolojisi, risk kategorileri, risk belirleme kriterleri, risk değerlendirme kriterleri, risk yönetimine ilişkin organizasyonel yapı ve görevler, risklerin hangi düzeye kadar yönetileceği, toplantı ve raporların sıklıkları ve usulleri, çalışanların risk yönetimine ilişkin rolü ve katkısı, kullanılacak belge formatları ile kontrol faaliyetlerinde uygulanacak strateji ve yöntemler dikkate alınmalıdır.

**Strateji**, birçok anlamı olan bir kavramdır. Strateji, bir yerden başka bir yere nasıl gidileceği, yön bilgisi, zaman içinde geliştirilen tutarlı bir davranış modeli, bazı sektörlerde özel bir ürün grubu şeklinde sonuçlanan durum, bir şeyler yapmanın perspektifi ve son olarak bir rakibin önüne geçmek için gerekli özel manevrananın biri veya daha fazlasıdır (Mintzberg, 1994, s. 275). Bir strateji veya genel eylem planı, Yönetim

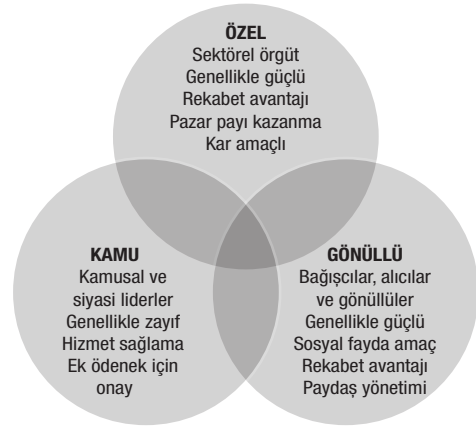
Şekil 1. Risk İştahını Etkileyen Değerlendirmeye Genel Bakış



(Padro & Winwood, 2012, s. 46)

Kurulu için uzun vadeli örgütsel amaçlar ve hedefler, daha spesifik faaliyetler için amaçlar ve hedefler veya harcama birimi kadar küçük bile olsa işlevsel bir birim için formüle edilebilir. Bu tür hedefler örgütün doğasına, kültürüne, liderin istediği örgüt türüne, girilecek veya girilmeyecek pazarlara, rekabet edilecek ortama veya herhangi bir örgüt niteliğine hitap edebilir veya etmeyebilir. Strateji belirli bir sonuca nasıl ulaşılabileceği ile ilgilidir. Strateji, hedefler ve araçlar arasında bağ kurulmasıdır. Kaynaklar, tahsis edilir ve hedefler göz önünde bulundurularak belirlenen bir stratejiyi yürütme sürecinde kullanılır. Stratejinin anlaşılma ve uygulama şekli, şekil 2'de gösterildiği gibi örgütün faaliyet gösterdiği sektöre bağlı olarak değişmektedir.

Şekil 2. Kamu, Özel ve Gönüllü Sektörlerin Özellikleri



(Maleka, 2014, s. 9)

Çok sayıda strateji belirlemek ve işe yarayıp yaramadığını görmek için yeterli veri toplamak gerekir. Örgütleri yönlendirmek için sık sık stratejiler oluşturulmalıdır. Strateji oluşturmak hem küçük ölçekli örgütler hem de büyük ölçekli örgütler için gereklidir. Çünkü büyük ya da küçük bir örgütün ayakta durması için karşılaşacağı rekabete hazır olması ve rekabet üstünlüğü kazanması önemlidir. Stratejileri yönetiminin anahtarı yeni stratejiler belirlemektir. Stratejik yönetimde liderlik ile hesap verebilirlik iki kritik parçayı oluşturmaktadır. Başarılı olmak için stratejilerin uygulanmasından sorumlu liderler bulunmalıdır. Bu sorumlular, performans ve izleme planlarında belirtilmelidir. Aksi takdirde stratejiler uygulanmamaktadır. Örgütler bu stratejiler ile değerlendirmeler yapmakta ve değişim yönetimini başarıyla sağlamaktadır.

Eğer içtenlikle yürütülürse, stratejik yönetim süreci geniş katılım, fikir zenginliği, fikir birliği ve ileriye yönelik netlik üretir. Herkes ne yapacağını, ne zaman yapacağını ve neden yaptığını bilir (Maleka, 2014, s. 11).

**Stratejik riskler** örgütlerin ana amaçlarına ulaşmasında veya hayatta kalmasında önemli etkisi olabilecek gelecekteki fırsatların ve tehditlerin sistemi olarak tanımlanabilir. Gerçek bir başlangıcı veya sonu yoktur ve büyük ölçüde insanların algısına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle stratejik riskler olay olarak değil dinamik süreçler şeklinde yönetilmelidir (Allan & Davis, 2006, s. 10). Aşağıdaki şekilde de görüldüğü üzere stratejik riskler, hissedar değer kaybından kurumsal başarısızlığa kadar geniş bir yelpazede, yönetilecek en karmaşık ve dinamik riskler arasındadır ve farklı yönetim yöntemleri gerektirirler.

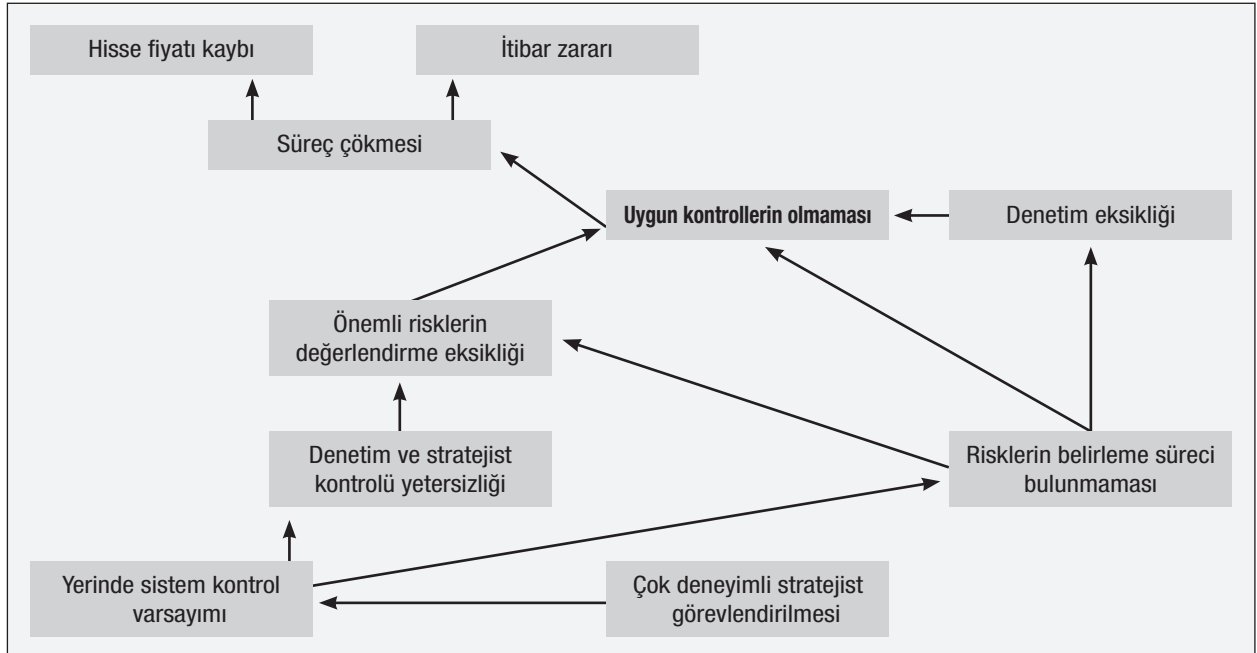
Stratejik riskler, iş planının kötü yürütülmesinden, yetersiz bir iş planından, hatta örgütlerin rekabetçi, ekonomik, yasal veya ekonomik ortamdaki değişikliklere uyum sağlayamamasından kaynaklanabilir. Yeni rakiplerden teknoloji atılımlarına, yenilikçi iş modellerine, demografik eğilimlere, hatta siyasi değişimlere ve yasal değişikliklere kadar çeşitlilik gösterebilirler. Bir örgütün stratejisi ve sürdürülebilirliği

üzerindeki etkileri göz önüne alındığında, örgütlerin stratejik risklerini kendi alanlarında tutmaları gerekir. Bu, risklerin strateji süreciyle ilişkilendirilmesi anlamına gelir. Üst yönetim ve Yönetim Kurulu, stratejiyi etkileyebilecek riskleri tanımlamalı, mevcut ve potansiyel riskleri izlemek için bir yapı oluşturmalı, etkilerini hafifletmek için proaktif bir şekilde yanıt vermeli ve belirlenen riskler arasındaki uyumu sağlamak için bir stratejinin altında yatan hipotezi periyodik olarak gözden geçirmelidir (Frigo & Anderson, 2011, s. 83).

### 3. STRATEJİK YÖNETİM NEDİR?

Farklı tanımları olmakla birlikte stratejik yönetim terimi ile örgütün, hedefleri belirleyen, stratejik vizyonu oluşturan örgütün iç ve dış iş ortamına, yönünün belirlenmesine, örgütün hedeflerine ulaşmasına yönelik stratejilerin oluşturulması ile uygulanmasına yardımcı olan süreç denmek istenilmektedir. Stratejik yönetim ve stratejik planlama terimleri aynı anlama gelmektedir. Stratejik planlama iş dünyasında daha çok kullanılırken, stratejik yönetim terimi akademik ortamda kullanılmaktadır (Cox, Daspit, McLaughlin, & Jones III, 2012, s. 27-28). Konunun ne olduğu hakkında daha net bir görüş sağlamak için 1950'li yıllarda popülerlik kazanan stratejik planlama, sadece strateji

Şekil 3. Stratejik Risk Kavram Haritası

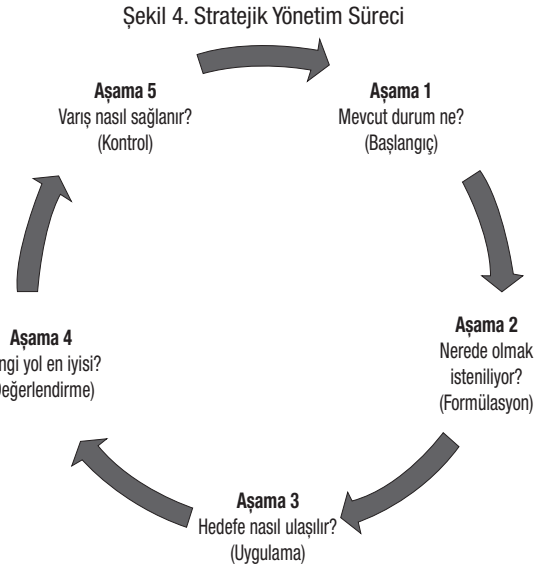


(Allan & Davis, 2006, s. 13)

tasarlanmasına odaklanmakta ve sorunların çözümünde yeterli görülmekteydi. Ancak 1990'lı yıllardan itibaren bir örgütün hedeflerine ulaşmasını sağlayan çapraz fonksiyonel kararların strateji tasarımı, uygulama ve değerlendirme ile birlikte ele alınmaya başlanmıştır. Akademik araştırmacılar tarafından bu sanat ve bilim stratejik yönetim olarak tanımlanmaya başlamıştır (David, 2011, s. 6).

Stratejik yönetim geleceği tahmin etmek değil, geleceğe hazırlanmak, örgütün stratejilerini uygulamak ve rekabet avantajı elde etmek için ne gibi adımlar atması gerektiğini bilmekle ilgilidir. Stratejik yönetim ancak üst yönetim stratejik düşünebildiğinde ve bu stratejik düşünceyi hedef belirleme sürecine uygulayabildiğinde başarılı bir şekilde uygulanabilir. Ayrıca, maksimum faydayı elde edebilmek için örgüt çalışanları stratejiyi doğru anlamalıdır. Stratejik yönetim, çalışanların iş profillerini anlamalarını ve işlerinin örgütün genel amaçlarına ulaşmasına nasıl yardımcı olduğunu görmesini sağlayan bir süreçtir. Çalışanlar rollerini ve örgütün amaçlarına ulaşması için ne yapmaları gerektiğini bilirlerse daha iyi çalışırlar. Stratejik yönetim, çalışanların maksimum potansiyellerinde çalışabilmeleri için örgüt çalışanlarını yönetmenin bir yolu olarak da görülebilir. Yönetim tekniği, çalışanların kuruluştaki meydana gelen çeşitli değişiklikleri ve bu değişikliklerin işlerini nasıl etkileyeceğini anlamalarına yardımcı olur, böylece örgüt meydana gelen değişikliklerle daha iyi yüzleşebilir (Blatstein, 2012, s. 32).

Stratejik yönetim ikili bir rol oynamalıdır. Bunlardan biri, örgütün tüm fonksiyonel alanlarını tek bir şeye dâhil etmek ve bu şekilde dâhil edilen fonksiyonel alanın birbiriyle iyi çalışmasını sağlamaktır. İkinci rol ise örgüt amaç ve hedeflerinin doğru bir şekilde takip edilip edilmediğini ve yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmektir. Stratejik yönetim, örgüt ile rekabet gücünün sürekli olarak değerlendirilmesini gerektirir. Değişen çevreye uyum sağlamak için oluşturulan stratejiler yeniden değerlendirilmelidir. Böylece yöneticiler işlerini mümkün olan en iyi şekilde yapabilir ve rakiplerine göre rekabet üstünlüğü sağlar. Bir örgüt başarılı olduğunda, neden başarılı olduğunun belirlenmesi de faydalıdır. Bu hususta da stratejik yönetim yardımcı olmaktadır. **Stratejik yönetim sürecinde beş aşama vardır.** Bunlar şekil 4'deki gibidir (David, 2011, s. 15):



### 3.1. Mevcut Durumun Belirlenmesi

Mevcut durum belirlenirken örgütün durumu, faaliyet gösterilen sektör ve sektörün çevresi anlaşılır. En iyi şekilde örgütün temelini ve örgütün ne kadar rekabetçi olabileceğini anlamak için bir iç ve dış denetim gerçekleştirilmelidir. Bu aşama örgütün güçlü ve zayıf yönlerinin derinlemesine analizini içermektedir. Örgüt yönetiminde sonraki adımlara yardımcı olduğu için örgütün doğru analizi son derece önemlidir. Örgütün sürekliliği, örgütün gitmek istediği yön ve örgütün değerlendirmesi gereken fırsatlar, analizin odaklanması gereken temel unsurlardır. Örgütün çalışmasını etkileyen dışsal ve içsel faktörler de analize dâhildir. Bu aşamada riskleri tespit etmek için genellikle PESTLE, SWOT ve beyin fırtınası yöntemleri kullanılmaktadır (Shenkir & Walker, 2007, s. 4). Kurumlar risk kütüklerini oluştururken, riskleri daha kolay yönetmek için sınıflandırabilirler. PESTLE analizi kullanılarak risklerin belirtilen unsurlar hâlinde sınıflandırılması yöntemiyle risk yönetimine katkıda bulunabilmektedir (Griffiths, 2016, s. 22-23).

#### 3.1.1. Beyin Fırtınası Yöntemi

Eleştiri ve müdahaleler olmadan her türlü düşünce- nin özgürce belirtildiği toplantılara beyin fırtınası denilmektedir. Bu şekilde yapılmayan beyin fırtına-

larında bazı risklerin dile getirilememesi durumu ortaya çıkabilir. Beyin fırtınalarında hayata geçirme imkânı en iyi olan düşünceler seçilmektedir ve her kurumun şahsına münhasır riskleri belirlenmektedir. Bu toplantılara katılacak iç denetçiler ile KRY çalışanları eğitilmektedir. Ayrıca beyin fırtınası örgütün yönetimi veya denetim komitesi ile yönetim kurulu tarafından yapılması hâlinde daha çok yararlıdır (İmrek, 2003, s. 181). Beyin fırtınası ile risk belirleme süreci şekil 5'de gösterilmiştir. Beyin fırtınası grupları tekniklerin aracılığıyla riskleri belirlemektedir.

### 3.1.2. Stratejik Yönetimde PESTLE Analizi

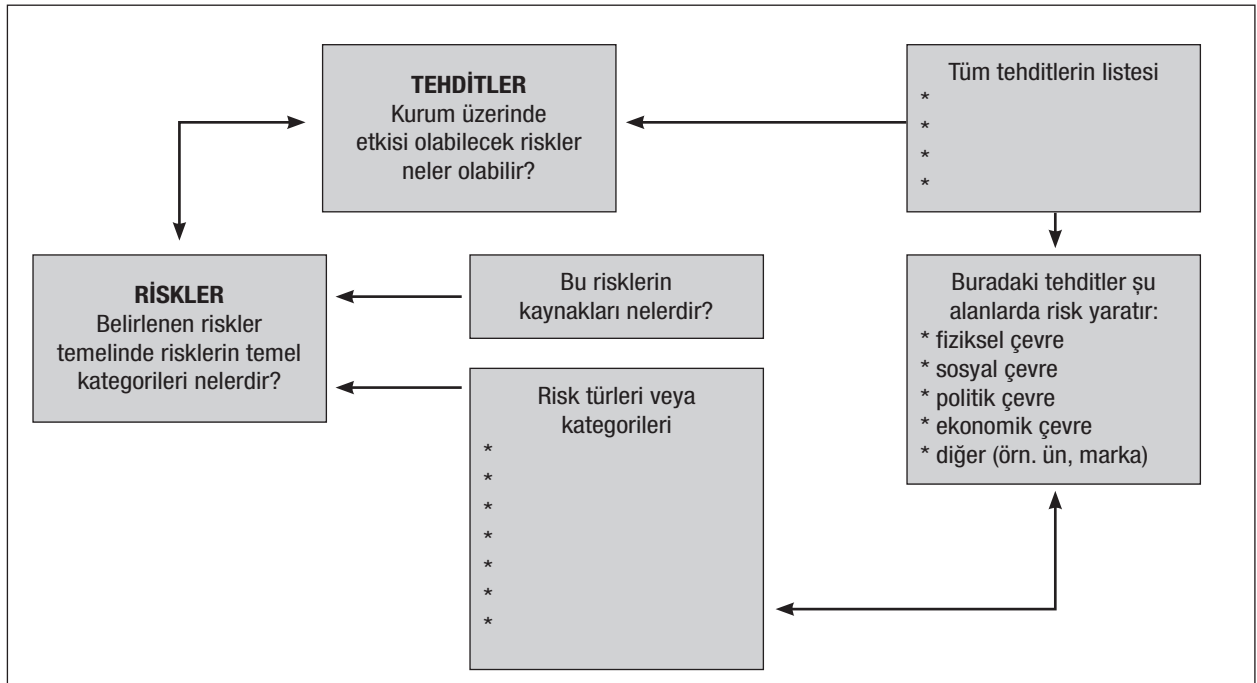
Stratejik yönetimde analiz kilit bir rol oynamaktadır. Bir örgütün özü değerlendirilmektedir. Analizle birlikte hangi stratejilerin kullanıldığı, hangi teknolojilerin mevcut olduğu ve hangi kaynakların değerli olduğu kararlaştırılmaktadır. Aynı zamanda, dışsal faktörlerin bir örgütün işi sonuçlandırma yollarını nasıl etkileyeceği de kararlaştırılmaktadır. PESTLE analizi, bir örgütü etkileyebilecek dışsal faktörleri tanımlamak için bir araçtır. Dışsal faktörler, rekabet avantajı sağlayan fırsatlar olabilir veya örgütün kapanmasını

gerektirecek kadar şiddetli tehditler olabilir. Stratejik yönetim, PESTLE analizinden elde edilen bilgilerin yararlı olmasını gerektirir. İkisini birleştirerek bir örgüt, işlerini doğrudan etkileyen faktörleri yakından takip edebilecektir. Bu faktörleri izleyerek ve fırsatlar arayarak söz konusu etkilerle çalışmak için örgütler iş performansı ve hedeflerini sürekli olarak optimize etmeleri gerekecektir. Örgütlerin, faktörlerle çalıştığından emin olmak için stratejik yönetime ihtiyaçları vardır. Aksi takdirde örgüt, rakipler tarafından geride bırakılabilir. PESTLE analizinin faydaları, fırsatların nerede olduğu hakkında fikir vermesi ve riskler ile tehditleri azaltmak için bir eylem planı başlatmasıdır. Stratejik yönetim, bu faktörlerin etkilerinin üstesinden gelinebileceğini göstermektedir ve örgütün başarı faktörleriyle entegre olmasını sağlamaktadır (Perera, 2018, s. 8).

### 3.1.3. Stratejik Yönetimde SWOT Analizi

SWOT analizi, örgütlerin hedeflere ulaşmak, operasyonları iyileştirmek ve faaliyetleri alakalı tutmak için strateji oluşturmaya yardımcı olan bir metodolojisi- dir. SWOT analizi sırasında örgütler, organizasyonel

Şekil 5. Risk Belirleme Sürecinde Beyin Fırtınası Yönteminin Kullanılması



(King & Cunliffe, 2004, s. 5)

büyüme, ürün ve hizmetler, iş hedefleri ve pazar rekabeti ile ilgili güçlü ve zayıf yanları, fırsatları ve tehditleri belirlemektedirler. Hedeflere ulaşmada SWOT analizi oluşturmak için, içsel (güçlü ve zayıf yönler) ile dışsal (fırsatlar ve tehditler) faktörlerin yatay eşleştirmeli ve yararlı (güçlü yönler ve fırsatlar) ile zararlı (zayıf yönler ve tehditler) faktörlerin dikey eşleştirmeli ikişerli matris kullanılır. Analizin nihai sonuçları örgüt hedeflerinin stratejik bir uyumda olup olmadığını belirlemesine yardımcı olmaktadır (Wright, 2019, s. 11-12). Uzun vadeli hedefler örgütün misyonunda istenen sonuçları belirtir. Bir yıl veya daha kısa vadeli hedefler, uzun vadeli hedefler doğrultusunda izlenmelidir. Uzun vadeli hedefler belirlendikten sonra, uygun rekabetçi stratejiler tasarlanmalıdır.

### 3.2. Strateji Formülasyonu

Örgütün temeli analiz edildikten sonraki adım, örgütün büyümesi için neyin önemli olduğunu tanımlamak, örgütün yönünü belirlemek ve örgütün yerine getirmesi istenen misyonları ile vizyonu tanımlamaktır. Örgütün hedefleri, önemli sorunları doğru bir şekilde ele almak için neler yapılması gerektiğine göre belirlenmelidir. Bu süreç ayrıca üç noktaya bölünebilir; birincisi, örgütün kısa ve uzun vadeli hedeflerini tanımlamak, ikincisi belirlenen hedefleri yerine getirmek için yapılması gereken süreci ve eylem planını tanımlamak, üçüncüsü ise sürecin personelin daha iyi çalışması için yeteneklerine göre özelleştirilmesi (Noke & Hughes, 2010, s. 133). Böylece personel hedeflere ulaşmak için daha iyi çalışabilecektir. Ancak hedef belirleme sürecinde, hedeflerin; ayrıntılı, gerçekçi ve örgüt için belirlenen vizyonla entegre olması gerekmektedir. Nihayetinde stratejiler, hedefler ve vizyonu örgütün hissedarlarına ve çalışanlarına düzgün bir şekilde iletebilecek kadar ayrıntılı olmalıdır. Misyon ve vizyon olmadan stratejilerin içi boş kalacaktır. Misyon strateji tasarlamının başlangıç noktası, vizyon ise stratejik yönetim ile hedeflere varmaya yardım eden yol haritasıdır. Stratejik yönetim sürecinde stratejiler geliştirmek için mihenk taşı sağladığı süreç değerler de önemlidir (Wright, 2019, s. 8).

#### 3.2.1. Vizyon, Misyon ve Değerleri Hedefler ile Takip Etmek

Stratejiler, değerlere karşıt durumda ise değerler gözden geçirilmelidir. Örgütlerin iyi tanımlanmış misyon, vizyon ve değerleri olsa dahi bunların stratejik yönetim ile gözden geçirilmesi gerekmektedir. Örgütlerin dış çevreye olan uyumunun sağlanması adına geçirmeleri zaruri hale gelen değişim sürecinin oldukça zor bir süreç olduğu değerlendirilmektedir. Stratejik planlama ekibinin her üyesinin, özellikle yeni çalışanlar ekibe bulunuyorsa, misyon, vizyon ve değer beyanlarını ifade edebileceği düşünülmemelidir. Ekibin güncel, kilit paydaşlar ile etkileşim içerisinde ve stratejik yönetim için sağlam bir temelde olduğundan emin olunmalıdır. Aksi hâlde, hedef belirlenmesinde güçlü bir çerçeve oluşturacak misyon, vizyon ve değer beyanları oluşturmak için çalışma yapılmalıdır. Eğer misyon, vizyon ve değer beyanları görevlerle ilgili değilse stratejik yönetimin başarılı olma olasılığı en az olacaktır. Ayrıca örgütler, organizasyon yapısı değiştiğinde ya da değişen piyasa koşullarına yanıt vermenin bir yolu olarak stratejik hedeflerini yeniden yazabilirler. Örgütün beyanlarına açık eklemeler yapmak değişime yanıt vermede yardımcı olabilecek bir araçtır. Organizasyondaki değişime geçişin olumlu yönlerini ifade etmek ve tekrarlamak, çalışanların sürece dâhil olmalarına ve motive olmalarına yardımcı olacaktır. Bir örgütün vizyonu ve misyonu bir araya geldiğinde, örgütün yönü hakkında geniş ve genel bir fikir sunar. Bu genel istekleri gerçekleştirmek için örgütün ayrıca hedefleri yaratmaları gerekmektedir. Daha dar amaçlar, çalışanlara günlük işlerini yaparken açık ve somut rehberlik sağlamalıdır. Özel, ölçülebilir, başarılabılır, gerçekçi ve zamana bağlı hedefler en etkili olanlardır (Ogbeiw, 2017, s. 329).

#### 3.2.2. Strateji Seçim Tekniği Olarak Kantitatif Stratejik Planlama Matrisi

Stratejik karar almanın her gün gerçekleştiği söylenebilir. Bir yöneticinin ele aldığı her seçim doğasında stratejiktir, çünkü küçük seçimler bile örgütün geleceğini bir şekilde etkileyecektir. Bir organizasyon liderinin, günlük olarak kaliteli ve mantıklı kararlar vermesi çok önemlidir. Verilecek bazı kararlar içgü-

dülerden biraz daha fazlasına dayanmalıdır. İçgüdülere güvenmek her zaman yeterli değildir, çünkü bazen yapılacak seçimlerin arkasında numaralar olması istenmektedir. Durum böyle olduğunda, QSPM (Kantitatif Stratejik Planlama Matrisi) yararlı bir araçtır. Bu aracın etkili bir şekilde nasıl kullanılacağı bilindiğinde, yapılacak seçimler için bazı gerekçeler sağlanabilir. QSPM, karar aşaması olarak da adlandırılan strateji formülasyonunun son aşamasıdır. Teknik ile daha önce tanımlanmış olan dışsal ve içsel stratejik faktörlere dayalı alternatif stratejiler objektif olarak değerlendirilir. QSPM analiz sonuçları, örgütlerin görelî ilgisine uygulanabilecek önemli stratejiler olarak ifade edilebilir (Walukow & Pangemanan, 2015, s. 690).

### 3.3. Strateji Uygulaması

Stratejik yönetimin bu aşamasında kimin hangi unsurlara karşı sorumlu olduğu belirlenerek, dolaylı olarak insan kaynağı, zaman kaynağı ve mali yardıma ihtiyaç varsa bu yardım tahsis edilir. Organizasyondaki kişilerin rolleri ve sorumlulukları açıkça belirtilmelidir. Böylece çalışanlar, aralarında görev çatışması yaşamaz ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yoğun bir şekilde çalışırlar. Ayrıca tüm stratejilerin uygun şekilde yerine getirildiğinden ve tüm öncelikli sorunların doğru bir şekilde ele alındığından emin olunmalıdır. Böylece örgüt belirlenen hedefleri yerine getirebilir (Harrington & Ottenbacher, 2011, s. 454).

### 3.4. Strateji Değerlendirme

Bir örgütte strateji geliştirmek için, planlamacılar analizden toplanan bilgileri dikkate almalıdır. Ulaşılması gereken hedefleri ve amaçları belirlemeli ve aynı zamanda hedefe ulaşmadaki önemlerine göre hangi sorunların önceliklendirilmesi gerektiğini bilmelidirler. Ayrıca, örgütün herhangi bir alanda ihtiyaç duyduğu dış yardım da belirlenmelidir ve planlamacıların her adım için bir yedek planı olmalıdır. Değerlendirme aşığıdaki konularda yardımcı olmaktadır (David, 2011, s. 295):

- Bir örgütün, özellikle müşteri ve iç faaliyet uygulamaları alanlarında temel performans göstergelerinin ne olduğunu tanımlama,

- Balanced Scorecard için veri kaynaklarının ne olduğunu belirleme,
- Tüm verileri toplama ve özetleme.

Değerlendirme, örgütlerin göstergeler yüzeyinde daha derin inceleme yapmasına ve buldukları sonuçlara göre hareket etmelerine olanak tanır. İki süreç birlikte işlemektedir. Örgütler bir **Balanced Scorecard** geliştirdiyse, bu süreçte değerlendirme yapılmaması ve yapıldıysa bu örgüte nasıl yardımcı oldu? Değerlendirme yapılmadıysa, gelecekte Balanced Scorecard için değerlendirme yapılması düşünülüyor mu? Değerlendirme sadece Balanced Scorecard üretildikten sonra kullanılmaz, aynı zamanda Balanced Scorecard'ın orijinal gelişiminde de büyük bir rol oynar. Balanced scorecard önemli bir strateji değerlendirme yöntemidir. Balanced Scorecard Robert Kaplan ve David Norton tarafından, yöneticilere bir örgütün performansı hakkında daha dengeli bir görünüm kazandırmak için geleneksel finansal metriklere finansal olmayan stratejik performans ölçümleri ekleyen bir performans ölçüm çerçevesi olarak tasarlanmıştır. Balanced Scorecard, başlangıçta kâr amaçlı sektörlerde örgütlerce stratejik öncelikleri tanımlamak için kullanılırken daha sonra bu stratejilerin ne kadar iyi uygulandığını izlemek için önemli performans göstergeleri tasarlamada kullanılmıştır. Günümüzde ise, Balanced Scorecard kamu ve kâr amacı gütmeyen sektörlerde de benimsenmiştir ve liderler örgütlerinin neyle ilgili olduğunu tanımlamak ve vizyon ile strateji arasında iletişim kurmak için kullanmaktadır. Geleneksel Balanced Scorecard, bir örgütü finansal, iç faaliyet süreci, müşteri, öğrenme ve gelişme olmak üzere dört perspektiften görmektedir. Örgüt daha sonra her bir perspektifi karşılayan hedefler geliştirir ve her biri için veri toplamaktadır (Blocher, Stout, Juras, & Cokins, 2018, s. 11).

### 3.5. Kontrol

Tüm planlar yapıldıktan ve uygulandıktan, tüm kaynaklar tahsis edildikten bir sonraki adım planların düzgün bir şekilde izlenmesi ve görevlerin planlandığı gibi yapılmasıdır. Bunun için süreç kontrol edilmelidir. Ayrıca uygulamada herhangi bir tutarsızlık olmadığından emin olunmalıdır. Herhangi bir tutar-



sızlık varsa, en iyi sonuçlara ulaşmak için düzeltici adımlar atılmalıdır. Gerçek sonuçlar örgütçe belirlenen standartlara göre değerlendirilir. Kontrol sadece büyük ölçekli örgüt faaliyetlerinin yolunda gitmesini sağlamak için değil, aynı zamanda küçük ölçekli örgüt birimlerinin faaliyetlerinin büyümesi içinde önemlidir. Çünkü stratejik yönetim daha sonra ne yapılması gerektiği konusunda çok daha iyi bir fikir vermektedir. Kontrol en azından her üç ayda bir tutarlılığı sağlamak için yapılmalıdır. Bu sadece büyük ölçekli örgüt faaliyetlerinin yolunda gitmesini sağlamak için değil, aynı zamanda küçük ölçekli örgüt birimlerinin faaliyetlerinin büyümesi için önemlidir (Harrington & Ottenbacher, 2011, s. 456).

#### 4. STRATEJİK YÖNETİM SÜRECİNDE RİSK YÖNETİMİ

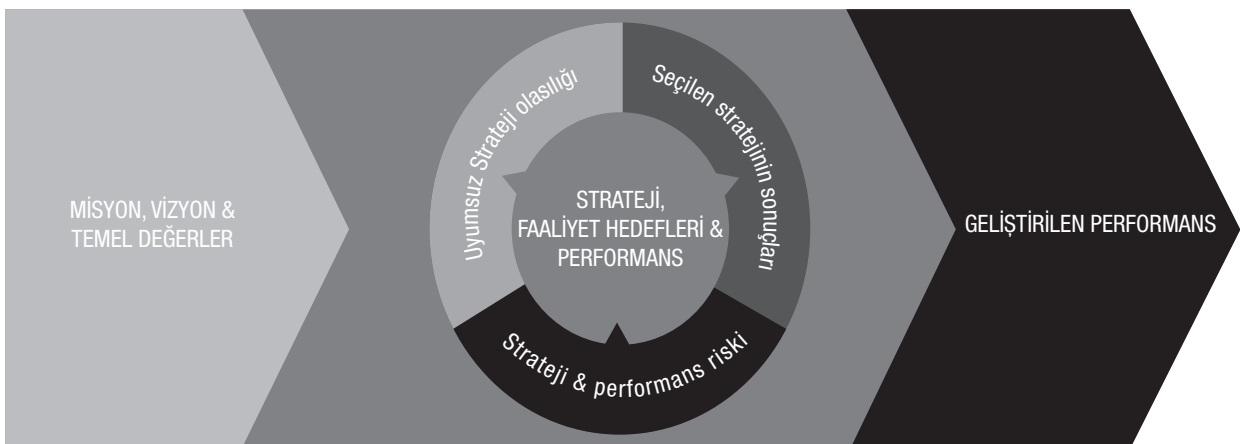
Stratejik Risk Yönetimi, hissedar değeri koruma ve yaratma nihai hedefi ile stratejinin her yerinde riski belirlemek, değerlendirmek ve yönetmek için bir süreçtir (Frigo & Anderson, 2011, s. 83). Stratejik risk yönetimi, kabul edilebilir risk düzeylerinin stratejik kararlar almak için bir rehber olarak tanımlanmasını gerektirir. Bir kerelik bir çabadan ziyade, stratejik risk yönetimi, strateji belirleme ve uygulanmasına dâhil edilmesi gereken sürekli bir süreçtir.

Risk, genellikle önceden belirlenmiş bir strateji üzerindeki potansiyel etkisiyle ilişkili olarak değerlendirilir.

KRY'nin genel amacı, örgütün performansının artırılmasıdır. KRY bu amacı, örgütlerin stratejilere ilişkin riskleri tanımlamalarına, değerlendirmelerine ve yönetmelerine yardımcı olarak gerçekleştirmektedir. Yönetim de etkin izleme rolü ile örgütün değer yaratmasına ve korumasına yardımcı olmaktadır. Bu rol ile Yönetim Kurulu ve üst yönetim, stratejilerin örgütün risk iştahı ile uyumlu çalışıp çalışmadığını, örgütün hedeflerin belirlenmesine ve kaynakların verimli bir şekilde tahsis edilmesine nasıl yardımcı olacağını belirlemelidir. Bir strateji seçmek, riski analiz eden ve kaynakları örgütlerin misyonu ve vizyonu ile entegre eden yapılandırılmış karar almayı gerektirir. Bu, KRY'nin doğru konumlandırılması için önemlidir (COSO, 2017, s. 4).

KRY'nin konumu şekil 6'da temsil edilmiştir. Stratejiyle ilgili risk yönetimi faaliyetleri, örgütün misyonu, vizyonu ve temel değerleri ile performansı arasındaki değer zincirinin ortasında bulunan daire ile temsil edilir. Strateji ve risk arasındaki ilişkinin netleştirilmesi ve bunların genel performans üzerindeki etkisinin belirlenmesi önemlidir. Tüm stratejilerin yerleşik riskleri vardır. Stratejilerle ilgili, örgütün misyonu, vizyonu ve temel değerleri ile uyuşmama riski ve seçim sonucunda doğacak risk olmak üzere **iki tür risk** de ön plana çıkmaktadır. Misyon, vizyon ve temel değerler risk yönetimi ve değişim dönemlerinde güçlü kalma konusunda önemlidir. Yönetim Kurulu ve üst yönetim, strateji ve iş hedeflerine ulaşmayı engelleyecek risklerin etkin bir şekilde yönetilmesini sağlayacak bilinçli kararlar almasına yardımcı olur. Hatalı

Şekil 6. COSO KRY Çerçevesi ve Strateji



(COSO, 2017, s. 5)

strateji seçimi yapılması hâlinde stratejiler bir örgütün misyonu, vizyonu ve temel değerleri ile uyumsuz olacaktır. Uyumsuz bir strateji, örgütün misyonunu ve vizyonunu gerçekleştirilemeye veya değerlerinden ödün verme risklerini barındırır. Bu nedenle KRY, stratejilerin örgütlerin misyonu ve vizyonu ile uyumlu olmasını sağlamaktadır.

KRY, bir örgütün strateji belirleme ve performans süreçlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Yönetim Kurulları ve üst yönetim, strateji kararlarından günlük kararlara kadar değişen kararlarla sürekli karşı karşıyadır. KRY, strateji belirleme, yönetim, performans yönetimi ve iç kontrol de dahil olmak üzere örgütün mevcut süreçlerine entegre edilmelidir. Stratejik yönetimle entegre edilmemiş bir KRY ile riskler cevaplanmaya çalışılırsa belirsiz bir yanıtla karşılaşılacaktır. Yönetim Kurulları ve üst yönetimin KRY ile misyonu yerine getirmeye, strateji ve iş hedefleri gerçekleştirilmeye çalışıldıkça, örgütlerin performansı gelişecektir. Aksi takdirde bir örgütün faaliyet süreçlerinde KRY tam bir fayda göstermeyecektir. **Stratejik yönetim ile entegre KRY** faydaları vardır ve bunlar fırsatların belirlenmesini, önceliklendirilmesini ve araştırılmasını içerir. Daha sonra, örgütlerin yaptıkları faaliyetleri objektif olarak görmelerini ve örgütlerin kârlı olup olmadığına dair bir maliyet-fayda analizini sağlar (Johnson, Scholes, & Whittington, 2008, s. 11-12). Mevcut durumunu eleştirel olarak analiz etmesinden dolayı her türlü faaliyet için çok önemlidir. Rekabet avantajı, büyük örgütleri rakiplerinin önünde tutan şeydir. Rekabet avantajı olan örgütler finansal olarak sektördeki diğer şirketlerden çok daha iyi performans göstermektedir (Rotharmel, 2012, s. 5).

## 5. STRATEJİ UYGULAMASINDA RİSK YÖNETİMİNİN ENTEGRASYONU

Temel stratejilerin ve bunlarla ilgili risklerin tanımlanmasına yardımcı olmak için başlangıç risk yönetimi metodolojisinin nasıl uygulanacağına yönelik sekiz adım bulunmaktadır. Risk yönetimi metodolojisinin uyarlanması ve genişletilmesi çabasında örgütlerin göz önünde bulundurması gereken **başlangıç olayları vurgulayan bu adımlar** aşağıdaki gibidir (Anderson & Frigo, 2020, s. 11-18):

- **Yönetim Kurulu ve üst yönetimin gözetimi:** Öncelikle entegre bir risk yönetimi yaklaşımından beklenen faydaları belirlenmelidir. Risk yönetiminin stratejik yönetimle ilişkisini açıklığa kavuşturmak için Yönetim Kurulu ve üst yönetim ile eğitim ve görüşmeler yürütülmesi, başarının zeminini hazırlamada önemlidir. Strateji sorumluluğu Yönetim Kurulunda olduğundan, en büyük riskleri izleme rolü de Yönetim Kuruluna aittir. Ancak riskleri yönetmek için bir komiteye süreçlerin yönetiminin belirlenmesi, değerlendirmesi ve onaylanması rolünü devredebilir.
- **Risk yönetimi metodolojisini yönlendirecek bir liderin belirlenmesi:** Risk yönetimi görevini gerçekleştirecek doğru özelliklere sahip bir lider seçilmelidir. Bu lider, örgütün genel stratejileri ve iş hedefleri hakkında derinlemesine bilgiye sahip, örgüt içinde gerekli kaynakları elde etme yeteneği bulunan ve sorumluluklarını yerine getirebilecek seviyesinde olan bir kişi olmalıdır. Risk yönetimi liderinin, örgütün üst yönetimine erişimi olan ve stratejik yönetim sürecinde yer alan biri olması da önemlidir. Aksi takdirde risk yönetimi değer katma rolünü gerçekleştiremeyecektir.
- **Risk komitesinin oluşturulması:** Risk liderini desteklemek ve örgütte daha geniş bir risk yönetimi çabası elde etmek için bir risk komitesi oluşturulması faydalı olacaktır. Risk komitesi, risk yönetiminin stratejik yönetim ile entegrasyonun önemini anlaması gerekmektedir. Risk komitesi başlangıçta risk yönetimi hedeflerini ve eylem planını belirlemelidir. Komite, personel yanında stratejileri ve risk yönetim süreçlerinin nasıl yerleştirileceğini bilen yöneticileri de içerebilir.
- **Mevcut risk yönetimi envanterinin çıkarılması:** Risk komitesi mevcut uygulamaları tanımlamak için bir çaba sarf etmelidir. Bu çaba, komitenin fasilitasyon çalışmaları, birimlerin araştırılması veya iç denetim gibi gerekli bilgiye sahip risk veya kontrol birimlerinin personeli aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Mevcut uygulamaların envanteri çıkarıldıktan sonra, komite bunların örgütün stratejik yönetim sürecine nasıl uyumlu olduğunu kararlaştırmalıdır. Bu çalışma aynı zamanda örgüt birimlerinin riskleri farklı şekilde tanımlaması hâlinde ortak bir risk dili geliştirilmesine katkı sağlamaktadır.

- **Temel stratejilerle ilgili risklerin değerlendirilmesi:** Stratejilerle ilgili riskler, örgütlerin strateji ve iş hedeflerine ulaşmasını olumsuz etkileyebilecek olaylardır. Bu riskler örgütlerin önemli değer kaybetmesine neden olabilecek risklerdir. Örgütler ayrıca, stratejilerini etkileyebilecek çevresel ve gelişmekte olan riskleri belirlemeye çalışmalıdır. Örgütler, riskleri sürekli değerlendirmek ve yönetmek için şekil 7'de gösterilen yedi aşamalı süreçten yararlanabilir.

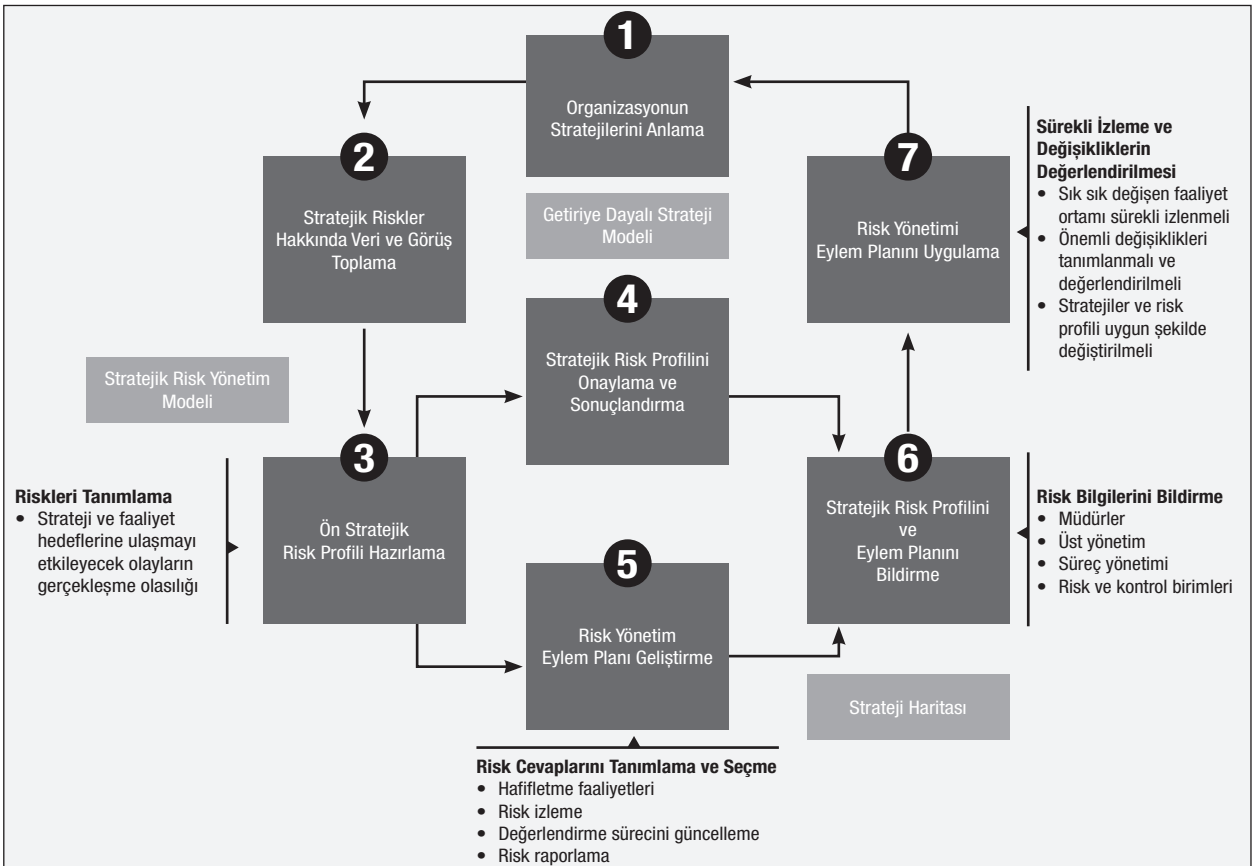
Örgütlerin temel stratejilerini anlamak için Geriye Dayalı Strateji Modeli kullanılmalıdır. Model örgütlerin faaliyet hedeflerine ulaşması için en kritik stratejileri tanımlamada ve sınıflandırmada kullanılır. Burada birim yöneticilerinden gelen girdiler önem arz etmektedir. Temel stratejiler belirlendikten sonra bunlarla ilgili riskleri değerlendirmek için şekil 8'de gösterilen Stratejik Risk Yönetim Modeli kullanılır. Stratejik Risk Yönetim Modeli, belirlenen stratejilerle

ilgili riskleri tanımlamada kullanılmaktadır.

Stratejik Risk Değerlendirme Süreci ve ilgili modelleri, örgütlere temel stratejileri açısından en önemli yönetilebilir sayıda kritik riski tanımlamak ve bunlarla çalışmak için bir yaklaşım sunmaktadır. Bu süreç aynı zamanda stratejiler ve riskleri arasında bağlantı kurmakta ve bu risklere öncelik vermek için bir yol sağlamaktadır.

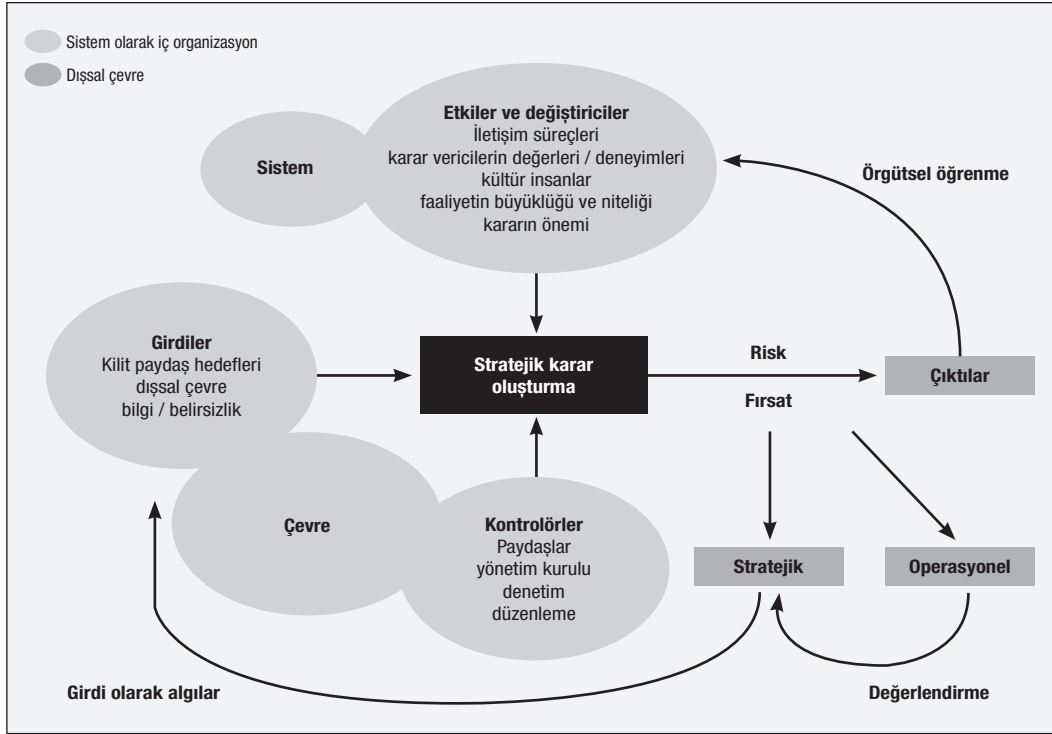
- **Eylem planının geliştirilmesi:** Risk yönetiminin başarılı olması için risk yanıtları geliştirilmeli ve uygulanmalıdır. Bu örgütlere, stratejilerine ve iş hedeflerine ulaşmada fayda sağlamaktadır. Örgütün belirlenen kritik risklere verdiği yanıtları ele alan birleştirilmiş bir eylem planı geliştirilmelidir. Eylem planı, cevaplara öncelik vermeli ve bu eylemler arasında tahsis edilecek kaynakları göstermelidir. Ayrıca örgütün eylemlerinin izlenmesine yönelik sorumlular tayin edilmelidir. Konsolide

Şekil 7. Stratejik Risk Değerlendirme Süreci



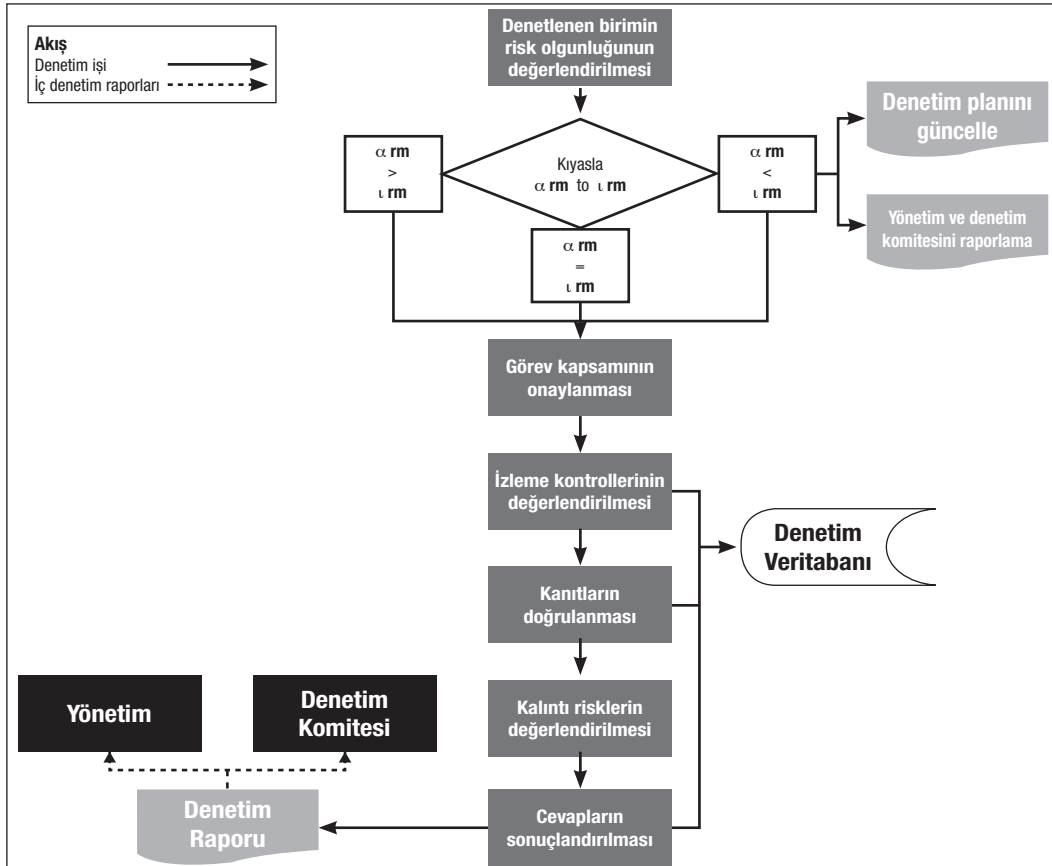
(Anderson & Frigo, 2020, s. 14)

Şekil 8. Stratejik Risk Yönetim Modeli



(Allan & Davis, 2006, s. 13)

Şekil 9. Risklerin Raporlaması



(Chartered Institute of Internal Auditors, 2014, s. 2'den esinlenerek oluşturulmuştur.)

eylem planı daha sonra Yönetim Kuruluna ve üst yönetimine sunulmalıdır. Burada, örgütün risk lideri veya risk komitesi aktif olarak görev yapmalıdır. Ayrıca, örgüt genelinde belirlenen riskleri ve yanıtları iletmek için bir iletişim kanalı geliştirilmelidir.

- **Risk raporlaması geliştirilmesi:** Strateji değişiklikleri de göz önüne alındığında örgütler sürekli KRY sürecinin bir parçası olacak risk raporlaması gerçekleştirmelidir. Raporlar basit, odaklı ve anlaşılabilir olmalıdır. Risklerin önceliklerine ve önemine göre raporlarlar daha ayrıntılı düzenlenebilir. Örgütler ayrı bir raporlama şekli geliştirmek yerine mevcut performans raporlama süreçlerini yapılandırarak risksel raporlamayı entegre edebilirler. Yeni gelişen riskler de raporlamada değerlendirilmelidir. Şekil ve grafikler gibi görsellerin kullanılması raporlamada yararlı araçlardır. Örnek stratejik risk raporlama şekil 9'da gösterilmiştir.
- **Sürekli risk yönetiminin geliştirilmesi:** Risk komitesinin çalışmalarının değerlendirilmesi ve risk yönetiminin sonraki adımlarının geliştirilmesi gerekmektedir. Değerlendirme, elde edilen faydaların belirlenmesi, stratejik yönetim entegrasyon düzeyinin değerlendirilmesi ve örgüt kültürü üzerindeki etkinin değerlendirilmesi gibi faaliyetleri içermektedir. Komite bu adımda, iyileştirme için ileride yapılacakları tanımlamak için risk yönetimini gözden geçirmelidir. Eylem planı, beklenen faydaları ve hedef tarihlerini belirtmelidir. Gerekli kaynakların ve desteğin alınması için, eylem planı üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından gözden geçirilmelidir. Ayrıca risk lideri, risk yönetim sürecinin güncel kalmasını sağlamak için üst yönetim ile belirli dönemlerde görüşmeler düzenlemeli ve risk kültürünü geliştirmek için örgüt genelinde iletişim hâlinde olmalıdır.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda yaşanan gelişmelerle risk yönetimi faaliyetlerine verilen önem artmıştır. Tatbik edilmesi oldukça zor bir sistem olan risk yönetimini, özel sektörde dahi çok az firma tam olarak uygulayabilmeyi başaramıştır. Örgütler, risk yönetimini karar alma

süreçlerinin bir parçası hâline getirmektedir. Böylece sonradan geri dönülmesi ve telafisi zor hataların oluşmasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Kurumsal bir yönetimin oluşabilmesi için olay eksensli çalışmanın terk edilip, risk esaslı çalışmaya geçilmesi, bir gereklilik olarak kendini göstermektedir. Faaliyetlerin, risk yönetimi esasına göre yürütülmesi durumunda, örgütlerin yaşadığı olumsuz olayların birçoğunun vuku bulmayacağını söylemek mümkündür.

Risk yönetiminde gerekli farkındalığın oluşturulmasından sonra sıra, KRY sistemini oluşturmaya ve eğer varsa mevcut sistemleri güçlendirmeye gelmektedir. Örgütlerde KRY tasarlamak, koordinasyon ve izlemesini yapmak üzere profesyonel ekipler oluşturmak, sürecin en kritik aşamalarındandır. Risk yönetimini koordine edecek uzmanlara her zaman ihtiyaç doğacaktır. Koordineyi yapacak uzmanların özellikle risk yönetimi, KRY modelleri, stratejik yönetim, risk raporlaması ve iletişim konularında donanımlı olması, bu alanlarda uygulamalı eğitim ve danışmanlıklar almaları gereklidir. Risk yönetiminde son aşama, sistemin işletilmesine yönelik altyapıların tamamlanmasıdır. KRY sisteminde rol ve sorumluluklar, görevler, risk değerlendirme ve risk tepkilerine yönelik sistematik risk iştahı ve toleransları, risk yönetimi ile stratejilerin ilişkisi, risklerin raporlanması ve eylem planlarının takibine yönelik tüm kurum içi usul ve esaslar belirlenmelidir. Ayrıca risk yönetiminin iyi bir KRY yazılımı ile desteklenmesi, uygulamaya pratiklik kazandıracaktır.

Yönetim Kurulu adına risk yönetimini oluşturmak ve yürütmek örgüt yönetiminin sorumluluğundadır. Dolayısıyla KRY sistem ve süreçleri konusunda çalışanlar nazarında sadece farkındalık sağlamak da yeterli değildir. Bu farkındalığı sorumluluğa dönüştürmek için, farklı önlemlerin de alınması gerekir. Stratejik yönetim döngüsü önemli bir araçtır. İş süreçleri için **risk komiteleri** oluşturulmalıdır. KRY'nin, yönetsel sistemlerle bütünleştirilmesi gerekir. Zira iyi bir KRY sistemi, örgütlerin stratejik, işlevsel ve insan kaynağı performansının yükseltilmesi için çok önemli bir kurumsal araç olma özelliğine de sahiptir.

Son olarak KRY'nin strateji ve performans ile entegre olması, KRY uygulamasının başlangıç noktasıdır. KRY uygulamasının örgütlerin ihtiyaçlarına göre dik-

katle uyarlanması gerekir. Entegrasyonda küçük somut adımlar atılması ve sürekli iyileştirme kültürünü oluşturması faydalı olacaktır. Örgütlerin/kurumların, başarılarını etkileyebilecek riskleri süreklilik gösteren bir yaklaşımla yönetebilmeleri, strateji ve iş hedeflerini gerçekleştirme şansını artıracaktır. Örgütler strateji oluşturma, performans ve risk yönetimi süreçlerini, değer yaratma ve koruma arayışında genişletmeye devam etmelidirler.

## Kaynakça

- Aabo, T., Fraser, J. R., & Simkins, B. J. (2010). The rise and evolution of the chief risk officer: Enterprise risk management at hydro one. J. Fraser, & B. J. Simkins, *Enterprise risk management today's leading research and best practices for tomorrow's executives* içinde (ss. 531-556). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Allan, N., & Davis, J. (2006). Strategic risks? thinking about them differently. *Civil engineering* (159), 10-14.
- Anderson, R. J., & Frigo, M. L. (2020). *Creating and protecting value: Understanding and implementing enterpris risk management*. Durham: COSO.
- Blatstein, I. M. (2012). Strategic planning: Predicting or shaping the future? *Organization Development Journal*, 30(2), 31-38.
- Blocher, E., Stout, D. F., Juras, P., & Cokins, G. (2018). *Cost management: A strategic emphasis* (8 b.). New York: McGraw-Hill.
- Chartered Institute of Internal Auditors. (2014). *Risk based internal auditing*. Londra: Chartered Institute of Internal Auditors.
- COSO. (2017). *Enterprise risk management integrating with strategy and performance executive summary*. COSO.
- Cox, M. Z., Daspit, J., McLaughlin, E., & Jones III, R. J. (2012). Strategic management: Is it an academic discipline? *Journal of Business Strategies*, 29(1), 25-42.
- David, F. R. (2011). *Strategic management: Concepts and cases* (13 b.). New Jersey: Prentice Hall.
- Frigo, M. L., & Anderson, R. J. (2011). Strategic risk management: A foundation for improving enterprise risk management and governance. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22(2), 81-88.
- Gehandler, J. (2015). Road tunnel fire safety and risk: A review. *Fire Science Reviews*, 4(2), 1-27.
- Griffiths, P. (2016). *Risk - Based auditing*. Florida: CRC Press.
- Harrington, R. J., & Ottenbacher, M. C. (2011). Strategic management an analysis of its representation and focus in recent hospitality research. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 23(4), 439-462.
- İmrek, M. K. (2003). *Yöneticiler için karar verme teknikleri el kitabı*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Johnson, G., Scholes, K., & Whittington, R. (2008). *Exploring corporate strategy* (8 b.). New Jersey: Prentice Hall.
- Kaya, B. (2016, Nisan). *İç kontrol ve risk yönetiminde yapılan 5 kritik hata*. bertankaya.net: <http://bertankaya.net/2016/04/ic-kontrol-ve-risk-yonetiminde-yapilan-5-kritik-hata/> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 19 Mart 2020).
- King, D., & Cunliffe, S. (2004). *Project: B3 destination risk management modelling*. Townsville: Centre for Disaster Studies James Cook University.
- Maleka, M. S. (2014). Strategy Management and strategic planning process. *DTPS Strategic Planning & Monitoring*. 1, s. 1-29. Pretoria: South African Perspective.
- Mintzberg, H. (1994). *The rise and fall of strategic planning: Reconceiving the roles for planning, plans, planners*. Hertfordshire: Prentice Hall.
- Noke, H., & Hughes, M. (2010). Climbing The value chain: strategies to create a new product. *International Journal of Operations & Production Management*, 30(2), 132-154.
- Ogbeiw, O. (2017). Why written objectives need to be really SMART. *British Journal of Health Care Management*, 23(7), 324-336.
- Padro, F. F., & Winwood, N. (2012). *Embedding a risk framework using a SWOT analysis*. University of Southern Queensland: <https://slideplayer.com/slide/12874432/> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20 Mayıs 2020).
- Perera, R. (2018). *The pestle analysis* (2 b.). Londra: Nerdynaut Publishing.
- Rotharmel, F. T. (2012). *Strategic management: concepts and cases*. Londra: McGraw-Hill Education.
- Shenkir, W. G., & Walker, P. L. (2007). *Enterprise risk management: Tools and Techniques for effective implementation*. New Jersey: Institute of Management Accountants.
- Taleb, N. N. (2019). *Siyah kuğu: Olasılıksız görünenin etkisi* (4 b.). İstanbul: Varlık Yayınları.
- Walukow, M. I., & Pangemanan, S. A. (2015). Developing competitive strategic model using quantitative strategic planning matrix (QSPM) Approach for handicraft ceramic industry in Pulutan, Minahasa Regency, Procedia. *Social and Behavioral Science* (211), 688-695.
- Wright, T. (2019). *Strategic management process: The complete guide*. Sidney: Cascade Strategy.

# TÜRK KAMU SEKTÖRÜNDE SÜREKLİ DENETİM UYGULAMASI: E-DENETÇİ

## (AN APPLICATION FOR CONTINUOUS AUDITING IN TURKISH PUBLIC SECTOR: E-AUDITOR)

Rasim SARIKAYA\* / Ramazan ORMAN \*\* / Çiğdem ÖZGEL\*\*\*

### ÖZ

Bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişim ile kurumların dijital ortamdaki veri potansiyeli artmış ve bu verilerden üretilmiş olan bilgilerin denetlenme süreçleri değişime uğramıştır. Artık geleneksel denetim anlayışı yerine dijital ortamda uygulama alanı bulan modern denetim anlayışı uygulanmaya başlanmıştır. Sürekli denetim, dijital ortamdaki verileri, gelişmiş analiz teknikleri kullanarak gerçek zamanlı değerlendiren ve güvence veren bir denetim yöntemi olarak öne çıkmaktadır. Bu çalışmada, Türk kamu yönetimi iç denetiminde sürekli denetim yaklaşımının ilk sistematik uygulaması niteliğinde olan, veri analiz tek-

nikleri kullanılarak sürekli denetim işlemlerinin tek noktadan, anlık olarak yapılabilmesine olanak sağlayan yapay zekâ ile güçlendirilmiş, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından geliştirilmiş Sürekli Denetim Merkezi (SDM) E-Denetçi uygulaması hakkında bilgi verilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Sürekli Denetim, İzleme, Bilgi Teknolojileri, Veri Analizi

**JEL Kodları:** M42

### ABSTRACT

The data potential in institutions' digital environment has been increased and, the process of auditing the information which is gathered from these data has been changed along with the rapid development in Information Technologies. Instead of traditional audit approach, the modern audit approach, which has been applied in digital environment, started to be implemented. Continuous audit is an audit method that evaluates the data in digital environment in real-time by using data analysis techniques and, provides assurance in regard to its accuracy. This study aims to inform

about the "Continuous Audit Center (CAC) E-Auditor" application -which is developed by the Ministry of Agriculture and Forestry and, is strengthened with the artificial intelligence- as a pioneer in Public Sector for conducting continuous audit in real-time monitoring centrally by using data analysis techniques.

**Keywords:** Continuous Audit, Monitoring, Information Technologies, Data Analytics

**JEL Classification:** M42

\* İç Denetim Birimi Başkanı, Tarım ve Orman Bakanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-2674-6949, rasim.sarikaya@tarimorman.gov.tr

\*\* İç Denetim Birimi Başkan Yardımcısı, Tarım ve Orman Bakanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Orcid Id: 0000-0001-7372-0349, ramazan.orman@tarimorman.gov.tr

\*\*\* İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0001-9974-615X, cigdem.ozgel@tarimorman.gov.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 01.07.2020, Yazı Kabul Tarihi: 06.07.2020.

## 1. GİRİŞ

Bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler kamusal hizmetlerde verilerin dijital ortamda oluşturulmasını ve kullanılmasını arttırmaktadır. Üretilen bilgilerin sayısında ve sunulma sıklığında meydana gelen muazzam büyüme, büyük veri yığınlarına sahip kurumların denetim anlayışında da önemli değişimler yaşanmasını zorunlu kılmıştır. Bunlardan en önemlisi denetim faaliyetlerine bilgi teknolojilerinin entegre edilmesiyle olmuştur (Özdemir & Sağıroğlu, 2018, s. 473). Denetimde bilgi teknolojileri vasıtasıyla veri analiz teknikleri kullanılarak geçmiş odaklı klasik denetim anlayışı bırakılıp, gerçek zamanlı yani olayların oluşu ile aynı anda ya da kısa bir zaman sonra gerçekleştirilen sürekli denetim anlayışı hakim olmaya başlamıştır.

Sürekli denetim, denetçinin, denetim konusunun temelini oluşturan olayların gerçekleşmesi ile eşzamanlı veya bu olayların gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra yayınlanan denetçi raporlarını kullanarak güvence vermesine imkan tanıyan bir metodoloji olarak tanımlanmaktadır (CICA, 1999/ Aktaran: Boydaş Hazar, s. 2013). Bir diğer sürekli denetimin tanımında da buna ek olarak sürecin elektronik olarak gerçekleştirildiği vurgulanmaktadır (Rezaee, v.dğr., 2002, s. 150). İstisnasız tüm işlemlerin aynı anda ya da kısa bir zaman sonra 7 gün 24 saat denetlenmesi olarak tanımlanabilecek sürekli denetimin yapılmasına bilgi teknolojileri yardımıyla yapılan veri analizleri imkan sağlamaktadır. Bu yaklaşım kurumlarının büyüyen veri hacmini daha derin bir anlayış ve daha yüksek performans sağlayacak yeni yollarla keşfetmesine, ilişkilendirmesine ve entegre etmesine olanak tanımaktadır (Bozkuş Kahyaoğlu, v.dğr., 2020, s. 188).

Risk ve kontrol değerlendirmeleri, denetim planı, dijital veri analizleri ve diğer denetim teknoloji ve tekniklerini bir araya getiren birleştirici bir yapı olarak da tanımlanan sürekli denetim (Coderra, 2006/ Aktaran: Bozkuş Kahyaoğlu, v.dğr., 2020), fayda, amaç, denetim aracı, zamanlama ve veri incelemesi bakımından geleneksel denetimden ayrılmaktadır.

Teknolojinin yoğun bir şekilde kullanıldığı bu yaklaşımda, tüm veri popülasyonlarının analiz edilmesiyle birlikte denetimin kapsamı ve derinliği artmaktadır.

Böylece sürekli denetim ile üretilen verilerin tamamının değerlendirilip istenilen zamanda raporlanmasıyla kurumun stratejik düzeyde karar alma sürecine katkı sağlanmakta ve dinamik, gerçek zamanlı risk değerlendirme ve suistimal risklerine yönelik sürekli izleme yapılmasına olanak sağlanarak kuruma olan güvence düzeyini arttırmaktadır.

Sürekli denetimde, gerçek zamanlı elektronik belgelere ve işlemlere ilişkin maddi doğruluk testlerine daha az yer verilirken, temelde iç kontrol işlemlerine daha etkin ve yeterli düzeyde yer verilmekte ve kontrol-risk ağırlıklı bir denetim programı yapılmaktadır. Sürekli denetim, denetçilerin geliştireceği veya piyasadan temin edilebilecek denetim paket yazılımlar vasıtasıyla yapılabilmektedir. Bu paket programların riskleri belirleyen, iç kontrol sistemini değerleyen, elektronik olarak denetim prosedürlerini yapan, analitik inceleme için gerekli bilgileri indirebilen, kayıtları hesaplayan, büyük defterleri listeleyen, maddi doğruluk ve kontrol testlerine ilişkin örneklemeleri seçebilen ve doğrulamaları yapabilen içerikte olmasına dikkat edilmelidir (Selimoğlu, 2005).

Dünyada bilişim teknolojilerinde yaşanan değişim, ülkelerin özel ve kamu sektörü denetiminde teknoloji tabanlı uygulamalar ile sürekli denetim anlayışını ön plana çıkarmaya başlamıştır. Uluslararası alanda özel ve kamuda sürekli denetim uygulamalarına ait bir çok örneğe rastlamak mümkündür. Kamu sektöründe sürekli denetime ilişkin Çin Halk Cumhuriyeti ve Hollanda örneği paylaşılmıştır.

Çin Halk Cumhuriyetinde yaşanan bazı skandallar ve hükümet operasyonlarındaki düşük performans gibi olaylar kamu denetçilerine duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu durum karar alma sürecinde önemli bir bilgi kaynağı olan denetimlerin sürekli yapılarak raporların hızlı bir şekilde oluşturulması konusunda iç denetçileri sürekli denetim yapmaya zorlamıştır. Çin hükümet denetçileri, kurumlarının faaliyetlerini daha sık veya sürekli olarak değerlendirmek, izlemek veya gözden geçirmek için teknolojiyi kullanarak sürekli denetim olarak da bilinen sürekli çevrimiçi denetim (Continuous Online Auditing - COA) sistemini geliştirdiler. Bu sistem çeşitli veri kaynaklarından bilgi alınması, verilerin analiz edilerek önceden tanımlanmış kurallara göre sapmaların tespit edilmesi, farklı



Bilgi Teknolojileri (BT) ortamlarına ve kurumsal değişikliklere uyum sağlanması, uygulama aşamasında uygun görev ayrımı oluşturulmasını içermektedir. Bünyesinde barındırdığı erken uyarı sistemi ile olası suiistimler oluşmadan müdahale etme fırsatını sunmaktadır (IIA, 2007).

Hollanda sürekli denetim yaklaşımını belediyelerde öncelikle mali denetim amacıyla gerçekleştirmeye başlamıştır. Belediyeler, sürekli denetim ve izleme için bilişim teknolojilerini kullanarak bir sistem geliştirmişlerdir. Mali denetim için geliştirilen bu sistem, aynı zamanda uyumluluk, kontrol, sözleşme yönetimi, bakım hizmetleri, iş süreçlerini iyileştirme amaçları için de kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle finansal süreçleri takip etmek adına uygulanan sürekli izlemede, raporların güvenilirliğinin sağlanması amacıyla iç denetim birimince gerçek veya yakın geçmiş zamanlı sürekli denetim dijital olarak gerçekleştirilmektedir (Ezzamouri & Hulstijn, 2018, ss. 4-10).

Bu çalışmada, dünyada özel ve kamu sektöründe bilişim teknolojileri kullanılarak uygulanmaya başlanan sürekli denetim yaklaşımı, Türkiye'de Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığınca yürütülen E-Denetçi uygulaması ile ele alınmıştır.

## 2. SÜREKLİ DENETİM UYGULAMASI

Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığı bünyesinde, dijital ortamda sunulan hizmetlerin sürekli denetlenmesi ve izlenmesi için 31.10.2018 tarihinde Bakanlık Makamından alınan Olur ile aktivite bazında Sürekli Denetim ve Veri Analiz Merkezi (SDM) kurulmuştur.

Sürekli Denetim ve Veri Analiz Merkezinde görevlendirilen iç denetçiler tarafından denetim ve izleme işlemlerini tek noktadan, sürekli ve anlık olarak yapabilmeye olanak sağlayan yapay zekâ ile güçlendirilmiş *Sürekli Denetim Merkezi (SDM) E- Denetçi* uygulaması oluşturulmuştur. Böylece sürekli denetim uygulama faaliyetleri kamu iç denetim sisteminde ilk defa Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığında 31.10.2018 tarihi itibarıyla yürütülmeye başlanmıştır. E- Denetçi, bakanlık faaliyetlerine ilişkin alınan veriler üzerinde 7 gün 24 saat denetim yapan,

bünyesinde bulundurduğu erken uyarı sistemleri sayesinde proaktif bir yaklaşımla hata ve suiistimale anlık müdahaleyi mümkün kılan ve dijital raporlama yapabilen, yapay zeka sayesinde kendisine verilen komutları yerine getiren ve konuşarak iletişim kurabilen esasen bir iç denetçi gibi çalışan bir yazılımdır (Sarıkaya, 2019, s. 21).

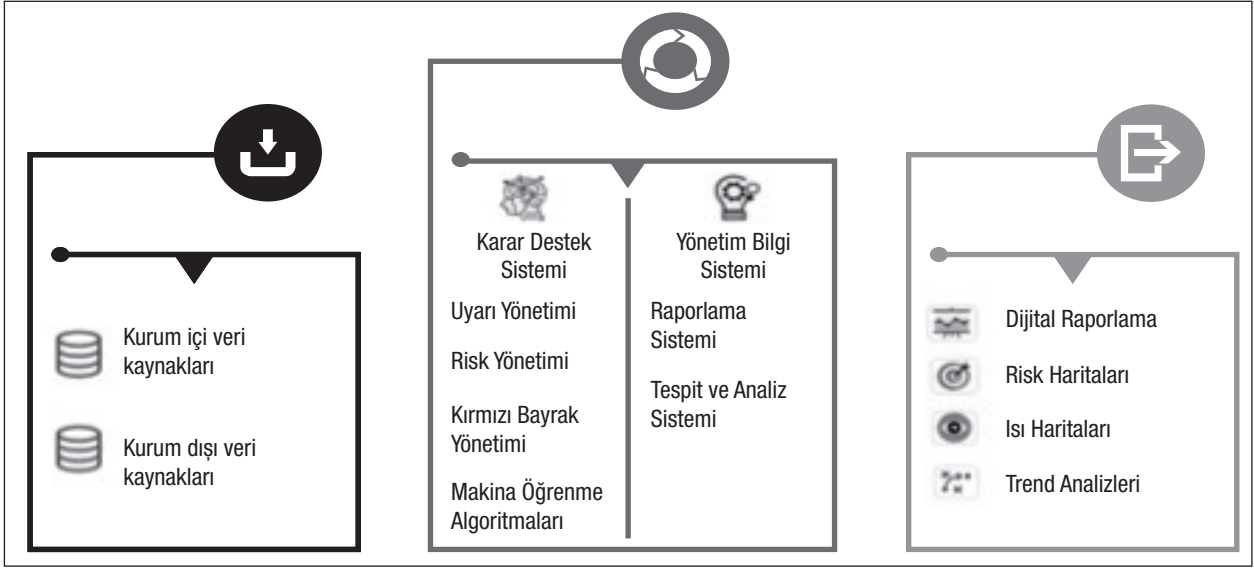
Teknoloji ile entegre bir şekilde denetime yeni bir bakış açısı getiren E- Denetçinin çalışma yöntemi ve işlem basamakları;

- Kurum içi ve kurum dışı kaynaklardan veri alınması,
- Alınan verilerin sürekli ve anlık olarak yapay zeka ile sağlanan makine öğrenme algoritmaları aracılığıyla anlamlandırılması, ilişkilendirilmesi ve işlenmesi,
- Modern denetim metodolojileri kullanılarak oluşturulan algoritmalar sayesinde denetlenmesi gereken olayların belirlenmesi ve kullanıcı / yönetici kontrolüne sunulması,
- Raporlama ekranı ile kullanıcı ihtiyacına göre şekillendirilebilen dinamik raporların anlık olarak üretilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Veri madenciliği ve makine öğrenimine dayanan veri modelleme ve veri analitik teknikleriyle büyük veri yığınlarının içindeki verilerin anlamlandırılması ve ilişkilendirmesi ile birlikte denetim için değerli bilgiler elde edilir. Elde edilen bilgilerin denetçiden çok daha hızlı akıllı algoritmalar ile saniyeler içinde taranarak incelenmesi sonucu, geçmiş veriler arasında benzer davranışlar olup olmadığı da dikkate alınarak, ortaya çıkan riskli durumlara denetim kaynağı yönlendirilir. Böylece denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği artmaktadır. Aynı zamanda bu modüller ile ilişkili veriler üzerinden veri analiz teknikleri kullanılarak büyük resmi görmemize yardımcı olacak dijital raporlamalar yapılmaktadır.

Geliştirilen E-Denetçi uygulaması sayesinde; sürekli online denetim yapılmakta ve böylece halihazırdaki denetimlerin zaman ve maliyetlerini azaltmaktadır. Sürekli denetim, dedektif bir anlayıştan önleyici bir anlayışa doğru geçişe imkan sağlamaktadır. Sürekli

Şekil 1. Sürekli Denetim Yazılım Akışı



(Tarım ve Orman Bakanlığı Sürekli Denetim Yazılımı İş Akışından hazırlanmıştır.)

denetimin en kapsayıcı amacı gerçek zamanlı olarak yürütülen optimize edilmiş iş süreçleri içerisine yerleştirilmiş rasyonel kontrollerin gerçekleştirilebilmesidir (Li v.dğr., 2007, s. 432).

Tarım ve Orman Bakanlığı'nda güvence sağlayıcısı olan İç Denetim Başkanlığı denetim evreninde yer alan tarımsal destekleme ödemeleri, anahtar performans göstergeleri ve satın alma işlemleri gibi dijital ortamda kayıt altına alınan ve sayısallaştırılan süreçlerin sürekli denetimi E- Denetçi uygulaması ile sağlanmaktadır. Aşağıda sürekli denetimin metodolojik adımları anlatıldıktan sonra sürekli denetimin uygulandığı alanlar açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2.1. Sürekli Denetim Uygulama Metodolojisi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na bağlı olarak iç denetime ilişkin çıkarılan ikincil ve üçüncül mevzuatta sürekli denetime ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle iç denetimde uygulanmakta olan metodolojiye uyumlu bir tasarım belirlenmeye çalışılmıştır.

İç Denetim Başkanlığının yapılandırılması, başkana bağlı başkan yardımcıları yönetiminde aktivite bazında kurulmuş üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

Sistem Uygunluk Denetim, Performans Denetim ve Bilgi Teknolojileri (BT) Denetim bölümleridir. Sürekli Denetim Merkezi, Bilgi Teknolojileri Denetim bölümünün altında çalışmalarını gerçekleştirmektedir (Sarıkaya, 2019, s. 19).

Sürekli Denetimin uygulama adımları; denetim planlaması, denetimin uygulanması, denetimin raporlanması ve denetimin izlenmesi olmak üzere 4 başlıkta değerlendirilmiştir.

### 2.1.1. Denetimin Planlanması

Denetimin planlaması aşamasında denetim evreninde yer alan süreçler etki ve olasılık değerleri üzerinde makro risk değerlendirilmesine tabi tutulmaktadır. Makro risk değerlendirilmesi aşamasında yönetim hassasiyeti, bütçe büyüklüğü, işlem hacmi, karmaşıklık, itibar etkisi, sosyal etkiler ve benzeri risk faktörleri dikkate alınmaktadır. Geliştirilen risk analiz modeli üzerinde yüksek (kırmızı) riskli alanlar mevcut insan kaynağı (gün / denetçi sayısı) dikkate alınarak denetim programı hazırlanmaktadır.

Sürekli denetimin uygulanabilmesi için güçlü bir otomasyon alt yapısının olması gerekmektedir. Bu denetimde veriler dijital ortamda kaydedilmekte ve takip

edilmektedir. Bu durumda kaydedilen verilerin elektronik sistemlerde ayrı ayrı modüllerde saklanması sürekli denetimin gerçekleşmesine olanak sağlamaktadır (Acar, v.dğr., 2016, s. 1570). Bu nedenle denetime konu edilecek süreçte, güçlü bir otomasyon alt yapısı ile birlikte makul düzeyde güvenilir ve güncel dijital verilerin bulunması gerekmektedir.

Yüksek riskli olarak belirlenmiş ve makul düzeyde güvenilir ve güncel dijital verinin olduğu süreçler için denetim yöntemi olarak sürekli denetim tercih edilebilecektir. Denetim programında sürekli denetim uygulamasına ilişkin metodolojiye yer verilmesi, uygulamanın dayanağının oluşturulması ile uygulamanın paydaşlarca anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Denetim Programı çizelgesinde denetimin süresine ilişkin alanda yılın başından sonuna kadar bir takvimlendirme yapılmaktadır. Söz konusu denetimin türü itibariyle denetim ara verilmeden yapılma-ya devam edilecektir.

### 2.1.2. Denetimin Uygulanması

Denetim programının üst yönetici tarafından onaylanması ile birlikte denetlenen birime denetim bildirimi ve ilgili iç denetçilere görevlendirme yazıları gönderilmektedir. Sürekli denetim merkezinde görev alan iç denetçiler tarafından denetlenen idareye ait dijital veriler, sürekli denetim merkezine ait veri tabanına devamlı olarak alınmaya başlanmaktadır. Sürekli Denetim ve Veri Analiz Merkezinde görevli iç denetçiler ve ilgili bilişim personeli tarafından denetime konu edilen sürece ilişkin olası senaryolar üzerinden hangi testlerin uygulanacağına karar verilmektedir. Bilişim personelinin de desteğiyle bu testlerin yapılmasına ilişkin algoritmalar hazırlanmaktadır. Bu algoritmaların tanımlanması sonrasında E - Denetçi uygulaması tarafından tüm veriler üzerinden testler otomatik ve anlık olarak gerçekleştirilmektedir. E-Denetçi uygulaması veriler üzerinde yapmış olduğu analizlerde daha önceden tanımlanmış senaryolara rastlaması durumunda uyarı vermektedir. Bu uyarılar, yazılımda ilgili denetimin uyarı ekranı altında listelenmesi sağlanmaktadır. Uyarılar, iç denetçi muhakemesinden geçtikten sonra yapılacak iş ve işlemlere karar verilmektedir. Uyarıların bazıları için hızlı aksiyon alınabilmesi amacıyla ayrıca inceleme yapılabilir-mektedir. İç denetçiler ve denetim gözetim sorumlusu (DGS) tarafından muhakeme edilmiş uyarılardan uygun görülenler bulguya dönüşerek izlenmek üzere denetim raporuna aktarılmaktadır.

Yüksek riskli olarak belirlenmiş ve makul düzeyde güvenilir ve güncel dijital verinin olduğu süreçler için denetim yöntemi olarak sürekli denetim tercih edilebilecektir. Denetim programında sürekli denetim uygulamasına ilişkin metodolojiye yer verilmesi, uygulamanın dayanağının oluşturulması ile uygulamanın paydaşlarca anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Denetim Programı çizelgesinde denetimin süresine ilişkin alanda yılın başından sonuna kadar bir takvimlendirme yapılmaktadır. Söz konusu denetimin türü itibariyle denetim ara verilmeden yapılma-ya devam edilecektir.

### 2.1.3. Denetimin Raporlanması

Sürekli denetim uygulamasında denetimin devamlı olması nedeniyle raporlama sıklığına karar verilmesi gerekmektedir. Raporlamaların ne sıklıkta yapılacağına denetim programlarında yer verilmektedir. Searcy ve Woodroof (2003), kurum içerisindeki anomalilerin tespit ve takip edilmesinde geleneksel denetim yönteminin yetersiz kaldığını belirterek, denetim raporlarının daha sık verilmesinin belirsizlikleri azaltacağını vurgulamışlardır.

Sürekli denetim uygulamasının önemli faydalarından biri de dijital raporlamanın eş zamanlı ve sürekli yapılabilmesidir. İzleme sonuçlarından hareket ile yazılım tarafından hazırlanan dijital raporlar anlık olarak üst yönetim ve ilgili denetimde görevlendirilen iç denetçiler tarafından görülebilmektedir. Bu izleme sonuçları üzerinden değerlendirmeler veya öneriler yapılmaktadır. Sıradışı işlemler ve anomaliler anlık olarak tespit edilerek aksiyon alınabilmektedir. Konu ve birim bazında alınan uyarılar ve anomaliler ayrıca inceleme veya araştırma raporlarına bağlanmaktadır.

Dijital olarak hazırlanan raporlar, inceleme ve araştırma raporlarından hareket ile çerçeve önerilerin yer aldığı çerçeve denetim raporu oluşturulmaktadır. Bu çerçeve denetim raporu diğer iç denetim raporlarından farklı değildir. Çerçeve denetim raporu, takip edilmesi gereken önerilerin ve eylemlerin izlenmesi-ne de imkan sağlamaktadır.

Hazırlanan denetim ve inceleme raporları üst yönetici onayına müteakip gereği yapılmak üzere denetlenen veya inceleme yapılan birimlere gönderilmektedir. E-Denetçi uygulaması tarafından anlık olarak üretilen ve üst yönetici tarafından takip edilen “dijital raporlar” zaman damgası ile birlikte elektronik ortamda saklanmaktadır. İç Denetim ve inceleme raporları için izleme yapılırken “dijital raporlar” için buna gerek görülmemektedir.

### 2.1.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Kamu İç Denetim Rehberine (2013) göre; iç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katabilmesi, denetim ve danışmanlık raporlarında yer alan önerilerin hayata geçirilmesine bağlıdır. Bu nedenle, denetim faaliyetleri sonucunda birimler tarafından sunulan eylem planlarının uygulama takvimine göre gerçekleşme durumlarının takip edilmesi gerekmektedir.

İç Denetim Başkanlığı, çerçeve denetim raporunda yer alan öneriler ile ilgili denetlenen birim tarafından gerçekleştirilen eylemleri altı aylık periyodlar halinde izlemektedir. Tamamlanan eylemler sonucunda bulgular kapatılmakta, eksiklik görülmesi durumunda denetlenen idareye ek süre verilmektedir. Denetimin tamamlanmasına müteakip 2 yıl içerisinde tamamlanmayan bulgular için "risk üstlenildi" açıklaması yapılarak bulgu kapatılmaktadır.

## 2.2. Sürekli Denetim Uygulama Alanları

Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığında denetim evrenine tanımlanmış çok sayıda süreç bulunmaktadır. Denetim programına konu edilebilecek düzeyde risk puanı ile güvenilir ve güncel dijital verinin olduğu alanlar; "tarımsal destekleme ödemeleri", "anahtar performans göstergeleri" ve "satın alma işlemleri"ne ait süreçler olarak belirlenmiştir. Sürekli denetim faaliyetleri şu an için bu 3 süreçte yürütülmektedir. Denetim evreninde yer alan süreçlerin dijitalleşmesi ile birlikte gelecekte, sürekli denetim uygulanan süreç sayısının artması beklenmektedir.

### 2.2.1. Satın Alma İşlemlerinde Sürekli Denetim Uygulamaları

Satın alma işlemlerine ait fiziki belgelerin manuel ortamda incelenmesi ile yapılan geleneksel denetim anlayışında denetime konu popülasyonun az bir kısmı örneklem olarak seçilmekte ve satın alma işleminin tamamlanmasından sonra denetim faaliyeti başlamaktadır. Geleneksel denetim anlayışı, satın alma işlem adedinin fazla olduğu kamu idarelerinde seçilen az örneklemden hareketle tüm işlemlere güvence vermede yetersiz kalabilmektedir. Geleneksel denetim anlayışı ile yapılan satın alma işlemi denetimleri uzak

geçmişin denetlenmesi şeklinde gerçekleştiği için önerilerin zamanlılığı ve uygulanmasına ilişkin zorluklar oluşturabilmektedir. Bu hususlardan hareketle Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığı satın alma işlemlerinde sürekli denetim uygulamasına başlamıştır.

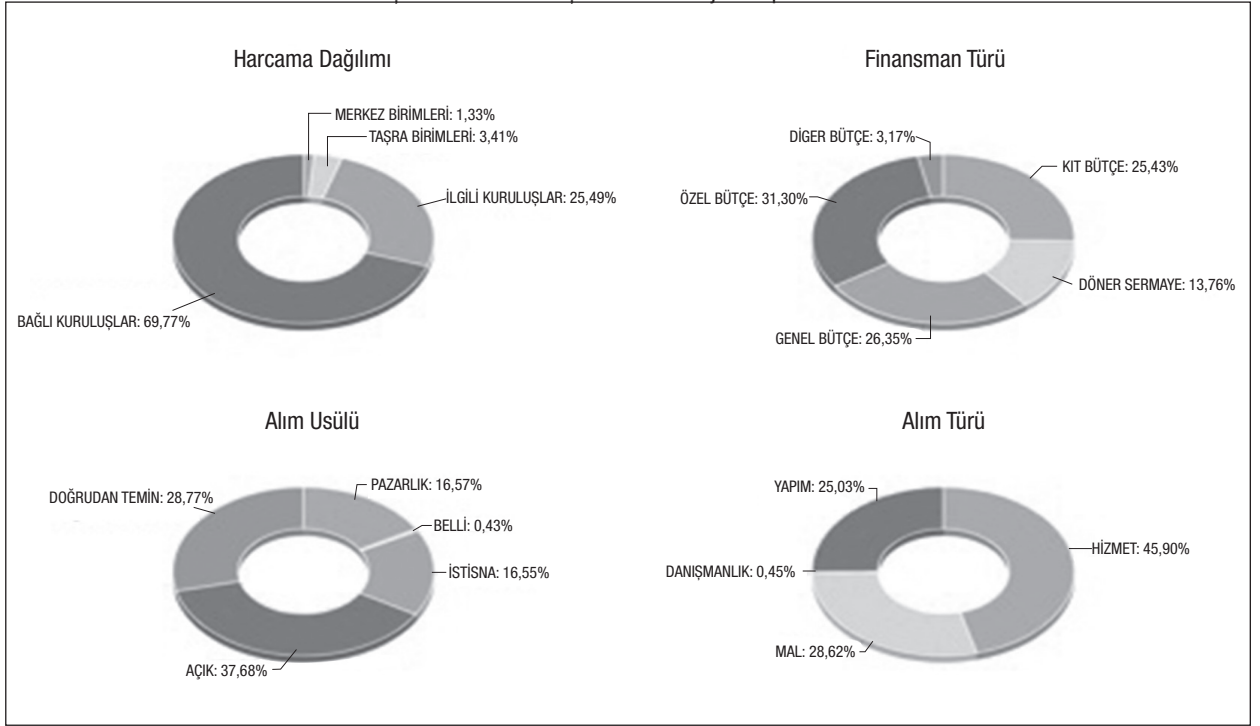
Bu kapsamda Kamu İhale Kurumu ile yapılan protokol ile Tarım ve Orman Bakanlığı satın alma işlemlerine ait veriler web servis aracılığıyla EKAP (Elektronik Kamu Alımları Platformu) yazılımından anlık olarak alınmaya başlanmıştır. E- Denetçi uygulamasına satın alma işlemleri denetimi konusunda daha önceden çalışılmış senaryolar öğretilmiş ve bu senaryoların var olup olmadığını tespit için kullanılacak algoritmalar geliştirilerek tanımlanmıştır. EKAP üzerinden anlık olarak girilen satın alma işlemlerini E- Denetçi uygulaması kendisine tanımlanan algoritmalar üzerinden inceleyebilmektedir. E- Denetçi uygulaması Bakanlık merkez ve taşra birimleri dahil olmak üzere binlerce satın alma işleminin tamamını anlık olarak çok kısa sürede denetleyebilmektedir. E- Denetçi uygulaması, denetlediği satın alma işlemlerine ait olası gerçekleşen senaryoları kırmızı bayrak modülü altında listelemektedir.

E- Denetçi uygulaması ile yapılan harcamanın merkez, bağlı ve ilgili kuruluşlar nezdinde dağılımı, hangi bütçeden karşılandığına ilişkin finansman türü, alımın hangi usul ve türde yapıldığı ve il bazında yapılan harcamalara ilişkin karşılaştırmalı istatistik verilerine anlık olarak ulaşmak mümkün olmaktadır. Genel istatistik verileri üzerinden satın alma işlemlerine ait etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik hususlarında öneriler getirilebilmektedir. Bunların dayanaklarını teşkil eden rapor görselleri E- Denetçi tarafından anlık üretilebilmekte ve belirli aralıklara üst yöneticiye sunulmaktadır.

E- Denetçi uygulaması tarafından çıkarılan kırmızı bayrak listeleri ile riskli satın alma işlemlerinin olduğu kurum, birim ve taşra teşkilatı belirlenebilmektedir. Geleneksel denetime kıyasla daha hızlı ve daha etkin bilgi kontrolü sağlayarak denetim kaynağını daha verimli kullanması konusunda fırsatlar sunmaktadır.

E- Denetçi uygulaması tarafından alınan veriler öğretildiği şekliyle veri tabanında gruplandırılmakta denetçi tarafından yapılacak satın alma işlemlerine

Şekil 2. Satın Alma İşlemlerine Ait Dijital Rapor Görseli



(Yazarlar tarafından sürekli denetim yazılımında yer alan grafikler test verileri ile yeniden üretilmiştir.)

ait sorgulamalara kısa sürede cevap alınabilmektedir. Sürecin yazılım üzerinden çalışıyor olması idareler üzerinde denetim yorgunluklarına sebep olmadan inceleme ve denetim çalışmalarının sonuçlanmasını sağlayabilmektedir.

Birimlerin, illerin ve bölgelerin satın alma hacimlerinin karşılaştırılması ve buna göre renklendirilen Türkiye Isı Haritası sayesinde denetim yapılması gereken riskli alanların önceliklendirilmesi mümkün olmaktadır.

Şekil 3. Satın Alma Tutarlarına Ait İl Isı Haritası Örneği

Isı Haritası 2019



(Yazarlar tarafından sürekli denetim yazılımında yer alan grafikler test verileri ile yeniden üretilmiştir.)

EKAP'dan alınan anlık verilerin yazılım ile 7 gün 24 saat sorgulanması yapılarak, olası hata ve hileli durumları içeren anomaliler, analiz yapılması için iç denetçilere SMS veya e-posta yoluyla gönderilmesi hedeflenmektedir. Bu şekli ile denetçi tarafından anomali içeren durumlar anlık olarak sonuçlandırılabilir. Bunun yanında katma değer yaratan öneriler getirilerek kolay, anlaşılabilir ve zengin görsel içerikli dijital denetim raporları elde edilir.

Satın alma işlemleri ile ilgili E- Denetçi uygulamasına eklenmek üzere;

Kamu İhale Kurumu tarafından ürün, hizmet ya da yapım kategorilerini tanımlamak üzere geliştirilen OKAS (Ortak Kamu Alımları Sözlüğü) kodlarının web servis ile alınması sağlandığında, E- Denetçi uygulamasında yapılan satın almalara ilişkin daha detaylı sorgulama ve karşılaştırma yapılması planlanmaktadır.

Hali hazırda EKAP'a giriş zorunluluğu bulunmayan doğrudan temin alımlarına ilişkin bilgilerinin zorunlu kılınması durumunda idarelerin ihtiyaçlarının teminlerinde en çok başvurulan bu usulün daha detaylı incelenmesi ve değerlendirilmesi mümkün olacaktır.

Uygulamada geliştirilecek yapay zeka temelli okuma teknolojileri sayesinde EKAP'da yer alan ihale dokümanlarının ihale sonuçlanmadan incelenmesiyle olası

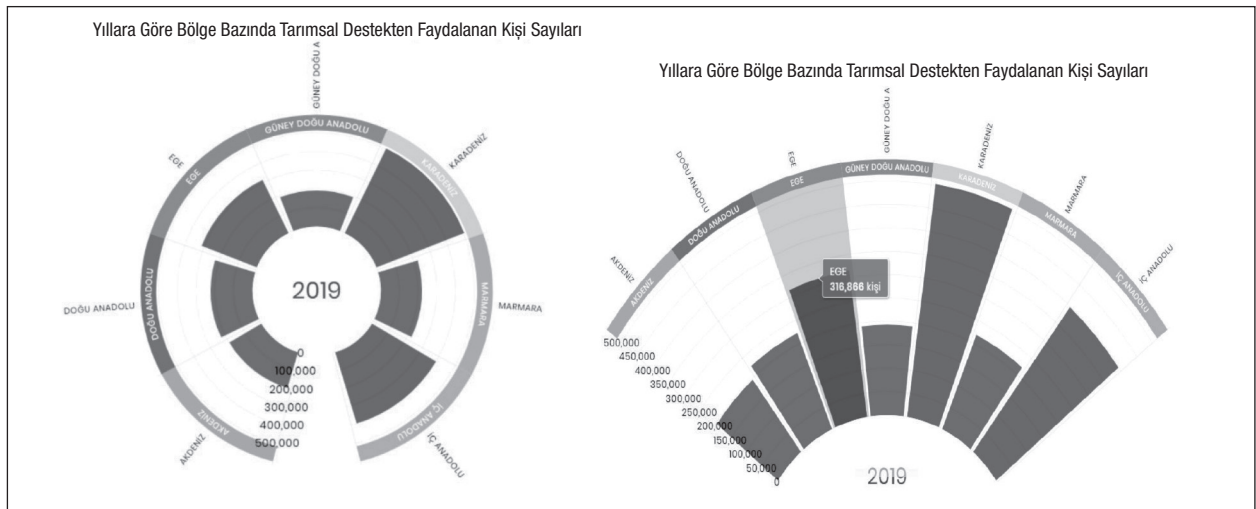
hata, hile ve suistimal gibi durumların önlenmesi sağlanacaktır. Örneğin; teknik veya idari şartnamelerde rekabeti önleyici hükümlerin bulunması durumunda sözleşme imzalanmadan müdahale imkanı olacaktır. Bu senaryolar tamamlandığında sürekli denetimin anlık zamanın yanında geleceğin denetlenmesini de mümkün kılacağı düşünülmektedir.

### 2.2.2. Destekleme Ödemelerinde Sürekli Denetim Uygulamaları

Dijital dönüşüm ve akıllı sistemlerdeki gelişmeler tarım sektöründe de önemli bir mesafe kat etmiştir. Bu bağlamda Tarım ve Orman Bakanlığı ana hizmet birimlerinin faaliyet alanlarında teknolojik tarım uygulamaları, karar destek sistemleri, kayıt ve veri tabanı sistemleri gibi birçok bilişim teknolojisi kullanılmaktadır.

Ülkemizde bitkisel üretimin ve hayvancılığının geliştirilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması ile ilgili politikalarının yürütülmesinde etkinliğin artırılması için çiftçi ve yetiştiricilere tarımsal destekleme ödemeleri kapsamında alan bazlı destek, biyolojik ve biyoteknik mücadele desteği, diğer tarımsal amaçlı destek, fark ödemesi desteği, hayvancılık desteği, tarım sigortası desteği ve kırsal kalkınma amaçlı destek ödemesi yapılmaktadır.

Şekil 4. Tarımsal Destekleme Ödemeleri Dijital Rapor Örneği



(Yazarlar tarafından sürekli denetim yazılımında yer alan grafikler test verileri ile yeniden üretilmiştir.)

E- Denetçi uygulaması ile devlet bütçesinden tarımsal destek programları için 2018 yılı ödeneklerine göre 2019 yılında % 10.7 arttırılarak 16.1 milyar TL'ye ve 2020 yılında da yaklaşık olarak 22 milyar TL'ye çıkarılan kaynağın, yerindeliği, izlenmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020).

Tarım ve Orman Bakanlığında Türkiye genelinde tüm tarımsal aktivitelere ait veri, bilgi, belge ve süreçlerin faaliyet türlerine göre gruplandığı, takibinin sağlandığı, tüm kurumsal yetkilendirme ve denetleme süreçlerinin yapılabildiği, ilgili tüm süreçlere ait veri envanterinin entegre bir şekilde takip edilebildiği bir bilgi sistemi olan Tarım Bilgi Sistemi (TBS) içerisinde yer alan TÜRKVET, Veteriner Bilgi Sistemi (VETBİS) ve Çiftçi Kayıt Sistemi (ÇKS) gibi kurum içinde yer alan veri tabanlarından ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü, Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi dış kurumların veri tabanlarından web servis aracılığıyla uygulamaya ilgili veriler eşanlı ve sürekli olarak alınmaktadır.

E- Denetçi uygulaması üzerinde denetçiler tarafından oluşturulan senaryolara göre hazırlanan algoritmalar sayesinde, olağanüstü ve kural dışı durumlar tespit edilerek şüpheli olan işlemlerin zamanında belirlenmesi sağlanır. Böylece bitkisel ve hayvansal destekleme ödemelerinin güncel veya herhangi bir zaman aralığında bölge, il, ilçe ve kişi bazında karşılaştırma yapılması ve yerindeliliğinin değerlendirilmesi mümkün olmaktadır. Örneğin bitkisel desteklemeye konu arazinin parsel ve mülkiyet durumu takip edilerek bir çiftçi tarlasını bir başkasına sattığı anda tapuda meydana gelen değişme, tarımsal üretim yapılan hazine arazisinin hazinenin malik olduğu bilgisi, destek ödemesi yapılan hayvan sayısı gibi destekleme tutarında değişken olan unsurlar uygulama üzerinde izlenip değerlendirilebilmektedir.

Uygulamada zaman serisi analizleri kullanılarak tarımsal desteklemelere ilişkin verilerin zaman içerisindeki hareketlerinin incelenmesi ve buna bağlı olarak gelecekte tarımsal desteklere yönelik fayda – maliyet modellerinin oluşturulması mümkün olmaktadır. Örneğin bir ilde bir ürüne bağlı olarak destekleme ödemelerinde zaman içerisinde gerçekleşen değişimi ile o ürün üzerinde meydana getirdiği etkinin başka

bir ilde aynı ürün ile kıyaslanması yapılır. Bunun sonucunda destek ödemesinin fayda - maliyet açısından uygun ise aktarılması sağlanarak, ülke kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması mümkün olabilmektedir.

Ayrıca yapılacak çalışma ile karar destek sistemleri, teknolojik tarım uygulamaları, tarım bilgi sistemleri gibi kaynaklardan üretilen verilerden faydalanılarak arazi üzerinden alınacak anlık uydu görüntüleri ile sayısallaştırılan ürün gruplarının parsel bazında gelişim hızları ve verimlilik durumunun takibi yapılabilecek tarımsal destekleme ödemelerinin etkinliğinin ölçülmesi sağlanacaktır.

Söz konusu çalışmadan elde edilecek olan sonuçların izlenmesi ve denetimi sayesinde, tarım sektöründe tarımsal üretimin artmasına katkı sağlayan doğrudan ve dolaylı desteklemelerle kısa vadede üreticilerin gelirini arttırmak yerine uzun vadede verimlilik artışı sağlayacak alan veya tür bazında marjinal faydası en yüksek olan destekleme politikalarının üretilmesi mümkün olacaktır.

### 2.2.3. Performans Sürekli Denetim Uygulamaları

Her alanda gerçekleşen dijitalleşme ile birlikte kamu yönetiminde performansın izlenmesi ve denetiminde bu dijital araçların kullanım alanları değerlendirilmeye başlanmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerine ilgili oldukları üst politika belgelerindeki amaç ve hedefleri ile uyumlu somut ve ölçülebilir hedefleri içeren performans programı ve sonuçlarının yer aldığı faaliyet raporu hazırlama görevi verilmiştir. Stratejik plan, performans programı ile faaliyet raporları kamu idareleri tarafından düzenli yayımlanmakta ancak bu politika belgeleri arasındaki ilgi ve bağların yeterli düzeyde sorgulanmadığı değerlendirilmektedir. Mevcut politika belgelerinin daha anlaşılabilir olabilmesine ve kullanıcı dostu dijital araçlara ihtiyaç duyulduğu açıktır.

Öte taraftan üst politika belgeleriyle uyumun sağlanması, stratejik planlama sürecinin politik anlamda destek bulması bakımından da önem arz etmektedir.

Çünkü politik düzeyde desteği olmayan bir stratejik plan sağlıklı ve etkin bir şekilde uygulanmamaktadır (Barca, 2016, s. 7). Hali hazırdaki bu politika belgelerine üst yönetim ve kamuoyu ilgisinin istenilen düzeyde olmadığı gözlemlenmektedir.

Bu duruma ilişkin tedbirlere Onbirinci Kalkınma planında yer verildiği görülmektedir. Üst politika belgeleri ile kurumsal stratejik planlar daha etkin bir biçimde izlenerek bu belgelerin uygulanma ve birbirlerini yönlendirme düzeyi arttırılacaktır. Başta kalkınma planı olmak üzere üst politika belgeleri ve kurumsal stratejik planların etkin bir biçimde raporlanmasına yönelik bir izleme ve değerlendirme sistemi oluşturulacaktır (Onbirinci Kalkınma Planı, 2019).

İç Denetim Başkanlıkları tarafından genel yöntemle yürütülen denetimlerde; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarına ait süreçler ayrı ayrı denetime konu edilmektedir. Kamu idarelerinin ilgili oldukları üst politika belgeleri, stratejik plan, performans programı ile faaliyet raporlarının bağlarını kuvvetlendirmeye yönelik öneriler getirilmekle birlikte bu bağların sürekli sorgulandığı ve gözden geçirildiği dinamik süreç bulunmamaktadır. Bu nedenle üst politika amaçlarına ulaşmada kamu idarelerinin takip ettikleri performans göstergelerinde etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik sorunları oluşabilmektedir. Kamu idarelerinin performans göstergesi ve hedef değerlerinin belirlenmesinde İç Denetim Başkanlığı tarafından sürekli güvence verilmesi ihtiyacı oluşmaktadır.

Stratejik plan ve performans programlarında yer alan hedeflerin gerçekleşme sonuçlarının yer aldığı faaliyet raporları takip eden yılda yayımlanması ile denetimin uygulanma süresi dikkate alındığında performansın denetiminde zamanlılık sorununu ortaya çıkarmaktadır. Denetim raporunun yayınladığı dönemlerde performansla ilgili konu edilen kamu idarelerinin yöneticilerinin değiştiği veya konu bazında önceliklerin başka olduğu görülmektedir. Bu gerekçelerle üst yöneticinin de kararlarına yön vermede kullanması beklenen denetim raporları, geleneksel yöntemlerle hazırlandığında amaca hizmet etmekten uzaklaşmaktadır.

Bu tespitlerden hareketle performans programının uygulanmasında farkındalığın oluşturulması, göstergelere ait gerçekleştirmelerin anlık izlenmesi, değer-

lendirilmesi, erken uyarıların tanımlanması ve üst yönetim tarafından gerekli müdahalelerin zamanında yapılmasını sağlamak için Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığı danışmanlık kapsamında bir tasarım üzerinde çalışmıştır. Her bir kurum (genel müdürlük, başkanlık vb.) için üst politika belgelerinde yer alan amaçları kapsayacak, kurumun misyon ve vizyonundan hareketle takibi yapılacak anahtar performans göstergesi seti belirlenmiş mevcut politika belgelerinde yer alan sayısal hedef değerleri ile bağlantısı kurulmuştur. Anahtar performans göstergeleri ile hedef değerlerin belirlenmesi sürecinde İç Denetim Başkanlığı danışmanlık faaliyeti ile proaktif rol almıştır. İdareler tarafından belirlenen gösterge setlerinin iç denetim muhakemesinden geçirilmesi, üst politika belgelerindeki amaçlara ulaşmadaki etkinliği, verimliliği ve ekonomikliği sürekli güvenceye bağlanmıştır.

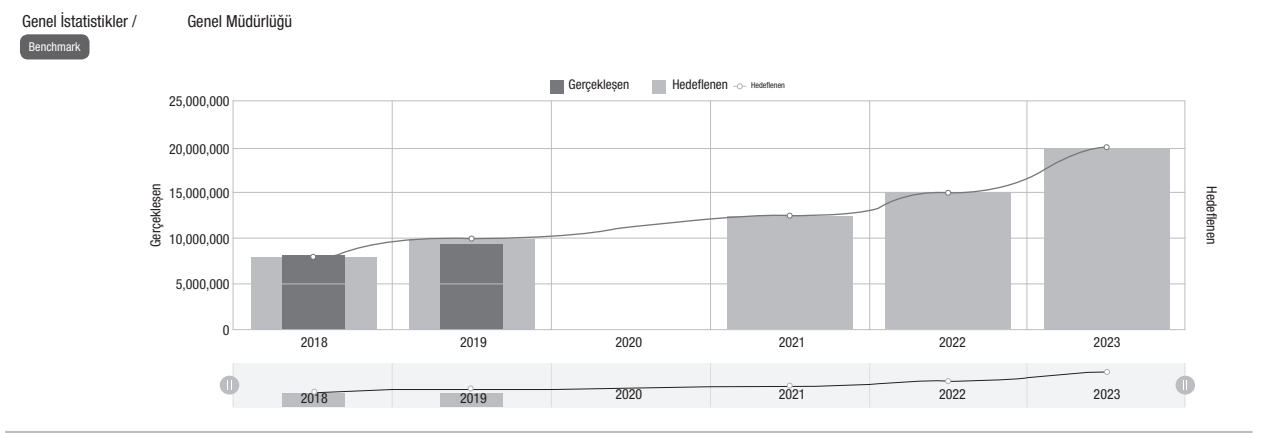
Stratejinin uygulanması aşamasından sonra gelen ve belirlenen stratejilerin ne derecede gerçekleştirildiğinin ölçümlendiği safhadır. Bu süreç aynı zamanda stratejilerin gerçekleşmesinde sorunların olup olmadığının, sorun var ise nedenin neler olduğuna imkan sağlar (Akdemir, 2018).

Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yapılan izleme kapsamında gerçekleşme verileri 3'er aylık dönemlerde halinde kurumlardan alınmaya devam edilmektedir. Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı'na ulaşan gerçekleşme verileri anlık olarak İç Denetim Başkanlığı'na gönderilmektedir.

Anahtar performans göstergelerinin analiz ve denetiminin anlık yapılabilmesi (yılı içinde) için uygulamada Performans Denetimi Modülü geliştirilmiştir. Performans Denetim Modülü ile yapay zeka ve makine öğrenmesi tekniklerinin sunduğu imkanlar ile anahtar performans göstergelerinin gerçekleşme durumları (performans ölçümü), önceki dönem gerçekleşme rakamları ve sonraki yıllara ait hedefe ulaşma modelleri (trend analizi), genel müdürlüklerin ve taşra birimlerinin başarı sıralaması ile yurtdışı muadilleriyle karşılaştırma (kıyaslama), gerçekleştirmelere ait kalite ve maliyet testleri de dahil olmak üzere performans denetimi unsurlarını destekleyici zengin görsellere ulaşabilmektedir.



Şekil 5. Performans Geçekleşmeleri Trend Analizi Dijital Rapor Örneği



(Yazarlar tarafından sürekli denetim yazılımında yer alan grafikler test verileri ile yeniden üretilmiştir.)

Yazılımdan elde edilen görseller denetçi muhakemesine sunulmaktadır. Performans denetimleri genel müdürlük, il müdürlüğü veya anahtar performans göstergesi bazında dinamik olarak yürütülmeye çalışılmaktadır. Performans denetim modülü üzerinden yılı içerisinde hedef değerlerinden uzaklaşan birim veya anahtar performans göstergesi erken uyarı ile denetime konu edilebilmektedir. Birim bazında veya anahtar performans göstergeleri bazında yapılan performans analiz ve denetim sonuçları yılı içerisinde üst yöneticilere (Bakan ve Bakan yardımcılara) ve ilgili idarelere dijital raporlanmaktadır. Üst yönetici ve denetime konu edilen birim amiri, İç Denetim Başkanlığı tarafından geliştirilen önerilere ilgili anahtar performans göstergesi üzerinden dijital rapor olarak ulaşabilecektir.

Yazılım, kurumların performans gerçekleştirmelerini kurumsal karne bakış açısı ile başarı sıralamasına tabi tutmaktadır. Başarı sıralamasının üst yönetici tarafından takip edilmesi kurumların performans gerçekleştirmelerine odaklanmasına ve performans göstergelerinin gerçekleştirilmesinde farkındalığın artmasını sağlamaktadır. Performans gerçekleştirmelerine ilişkin kurumsal karne bakış açısının oluşturduğu rekabet ortamı ayrıca sahada veri güvenilirliğine ilişkin kontrollerin test edilmesini gerektirmektedir.

Sürekli denetim uygulamalarının sadece izleme faaliyetine dönme riskine karşı iyi yönetilmesi gerekmektedir. Bakanlık uygulamasında Strateji Geliştirme

Başkanlığı, 3 aylık periyodlarla izleme faaliyetlerini yerine getirmekte ve bu izleme faaliyeti sonuçlarına ait faaliyet raporu düzenlemeye devam etmektedir. İç Denetim Başkanlığı tarafından yapılan çalışma, izleme faaliyetleri sonuçlarından hareketle analiz ve denetimin anlık yapılmasıdır. Performans denetimlerinde sürekli denetim tekniklerinin uygulanması yakın geçmiş ve anlık denetimi mümkün kılmış, idareler üzerinde stratejik yönetim olgunluğunun artmaya başladığı gözlemlenmiştir.

### 3. SONUÇ

Son yıllarda teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi kurumlarda dijitalleşen iş süreçlerinin artmasına neden olarak denetim anlayışında da değişimi zorunlu hale getirmiştir. Bu değişimle birlikte geleneksel denetim yaklaşımının yerine, yönetimin anlık bilgi ihtiyacına yeterli ve hızlı cevap verebilen, dinamik ve gerçek zamanlı sürekli kontrol ve risk değerlendirme kabiliyeti olan, suistimal risklerine yönelik sürekli izleme yapılmasına olanak sağlayan sürekli denetim anlayışı benimsenmektedir. Dünyada farklı ülkelerde gerek özel gerekse kamu sektöründeki denetim birimleri bu dijital dönüşümü yakalamaya çalışmaktadır.

Türkiye'de de sürekli denetime ilişkin adımların atıldığı gözlemlenmektedir. Ancak sürekli denetimin kamu kurumlarının iç denetimlerinde uygulamaya başlama-

sının önünde aşılması gereken bazı zorluklar bulunmaktadır. Henüz teşkilatlandırmaya ilişkin mevzuatta yerini alamamış İç Denetim Başkanlıklarının özellikle bakanlıklarda idari birim olarak bilgi teknolojileri (BT) denetim, sürekli denetim, veri analiz vb. alt birimleri kurması mümkün gözükmemektedir. Değişen dünya ve gelişen teknoloji dikkate alındığında iç denetim mevzuat alt yapısının güncellenme ihtiyacı bulunduğu görülmektedir. Yürürlüğe girdiği dönemde Türkiye’de iç denetim uygulamalarının anlaşılmasına katkı sağlayan iç denetim rehberleri, iç denetçilerin denetim yeteneklerini sınırlandırmama ve iç denetim uygulamalarının geliştirilmesine engel teşkil etmeme yönündeki düzenlemelerine rağmen gelinen noktada iç denetim uygulamalarını sınırlandıran dokümanlara dönüşmeye başlamışlardır. Güncellenmeyen düzenlemelerin bazı iç denetçilerin bakış açılarını etkilediği, konfor alanı olan yöntemler dışındaki inovatif yöntemlerin, mevzuat ve rehberlerde karşılığı olmadığı gerekçesine sığınarak uygulanmaktan imtina edildiği gözlemlenmektedir. Türkiye’de kamu iç denetçilerinin sürekli denetim uygulamalarında farkındalığının artırılması konusunda ulusal ve uluslararası iyi uygulamaların paylaşılması yerinde olacaktır. Geleneksel denetim alışkanlıklarından dijitalleşmiş modern denetime geçişte bakış açılarının olgunlaşması sürecinin doğru yönetilmesi gerekmektedir.

Dünya’da denetimde yaşanan değişimleri ve gelişen trendleri yakalamak isteyen iç denetim başkanlıkları ve iç denetçilerin aktivite bazında sürekli denetim faaliyeti yürütebilecekleri değerlendirilmektedir. Sürekli denetim faaliyeti için dayanak mahiyetinde her yıl onaylanan iç denetim programlarında yer verileri veya doğrudan üst yöneticiden onay almaları yerinde olacaktır. Sürekli denetim faaliyetinin uygulanmasında üst yönetici desteğinin alınması ayrıca önem arz etmektedir. Kurumun sürekli denetim faaliyetine ihtiyaç duymasının gerekçeleri ve kuruma sağlayacağı katma değer analitik olarak anlatılmalıdır. Çünkü sürekli denetim sisteminin kurulması ve yazılımlarının tamamlanması için kurumun bilgi işlem biriminin yoğun işbirliğine veya hizmetin dışarıdan sağlanması durumunda ödeneğe ihtiyaç olacaktır.

İç denetim başkanlıklarının kurumlarına daha fazla değer katabilmek adına uzak geçmiş denetimlerinden

yakın geçmiş ve gelecek denetimlerine geçmeleri, bunun için ise sürekli denetim ve dijital uygulamalarının sunduğu fırsatlardan yararlanmaları gerekmektedir.

İç denetimin yürütmüş olduğu faaliyetlerde sürekli denetim anlayışının avantajlarından yararlanabilmesi için kullanacağı verinin doğruluğu, tamlığı ve zamanlılığı hususlarında güvence sağlaması çok kritik önemdedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Sürekli Denetim ve Veri Analiz Merkezinde görev alan “E- Denetçi”, kurumda görev yapan iç denetçiler ile birlikte tarımsal destekleme ödemeleri, anahtar performans göstergeleri ve satın alma işlemleri gibi süreçlerin denetimini proaktif bir yaklaşımla 7 gün 24 saat sürekli olarak yapmaktadır.

Elde edilen tecrübeler, yapay zeka ile desteklenen E-Denetçi’nin tek başına bir denetimi icra edebileceğini göstermekle birlikte denetçi muhakemesine hala ihtiyaç olduğu gerçeğini değiştirmemiştir.

## Kaynakça

- Acar, D., Öztürk, M.S. & Usul, H. (2016). Dijital ortamda denetim: Sürekli denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5): 1561- 1571.
- Akdemir, A. (Ed.). (2018). *Örgütlerin yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım
- Boydaz Hazar, H., (2013). *Sürekli denetimde dijital analiz tekniğinin kullanılması ve bir uygulama* (Basılmamış doktora tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Barca, M. (2016). *Kamu işletmelerinde stratejik yönetim uygulamaları: Sorunlar ve çözüm önerileri çalışması* 7.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S., Sarıkaya, R. & Topal, B. (2020). Continuous auditing as a strategic tool in public sector internal audit: The Turkish case. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23 (1), 180-197.
- Ezzamouri, N. & Hulstijn, J. (2018). Continuous monitoring and auditing in municipalities. In *Proceedings of 19th Annual International Conference on Digital Government Research*, Anneke Zuiderwijk and Charles C. Hinnant (Eds.). USA, 4-10.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*. Ankara: İDKK Yayınları.

- Li, Y., Roge, J. N., Rydl, L. & Hughes, J. (2007). *Achieving Sarbanes-Oxley Compliance with Xbrl-Based ERP and continuous auditing, Issues in information systems*. (2), 430- 436.
- Onbirinci Kalkınma Planı 2019-2023. (2019). 792. Tedbir. T.C. Resmi Gazete, Tarih/Sayı: 23 Temmuz 2019/30840.
- Özdemir, İ. & Sağiroğlu, Ş. (2018). Denetimlerde büyük veri kullanımı ve üzerine bir değerlendirme. *Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 6(2), 470-480.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P. (2002). Continuous auditing: Building automated auditing capability, *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 21(1). 147-164.
- Sarıkaya, R. (2019). Yakın plan. *İç Denetim Dergisi* (2019 Yaz), 18-21.
- Searcy, D. & Woodroof, J. (2003), Continuous auditing: Leveraging technology, *The CPA Journal*, 73(5), 46-48.

- Selimoğlu, S. K. (2005). Denetim olgusunun kurumsal kaynak planlaması (ERP) sistemleriyle bütünleştirilmesi. 1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.

### İnternet Kaynakları

- IIA (2007). Continuous Online Auditing in the Government Sector. <https://iaonline.theiaa.org/continuous-online-auditing-in-the-government-sector> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 1 Temmuz 2020).
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı - Strateji ve Bütçe Başkanlığı – Tarım <http://www.sbb.gov.tr/tarim/> (Erişim Tarihi, 30 Haziran 2020).

# HİLE RİSKİ YÖNETİMİNDE PROAKTİF YAKLAŞIMLAR VE ARAÇLAR: İŞLETME YÖNETİCİLERİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

## (PROACTIVE APPROACHES AND TOOLS IN THE FRAUD RISK MANAGEMENT: A QUALITATIVE RESEARCH ON BUSINESS MANAGERS)

Betül Şeyma ALKAN\*

### ÖZ

Hile riskine karşı hazırlıksız olan işletmeler, maddi kayıp yanında zaman, itibar, işgücü ve kredibilite gibi kayıplarla da karşı karşıya kalabilmektedir. İşletmelerin üst yönetimlerince, iç kontrol ve denetim mekanizmalarının hedefinde genellikle finansal ve operasyonel riskler daha öngörülebilir bulunup önlem alınsa da, hile ancak karşı karşıya kaldıklarında önemini fark ettikleri risk olmaktadır. Hile tümüyle engellenmesi mümkün olan bir risk olmasa da, hile riskinin azaltılmasının çeşitli yolları vardır. 240 no'lu Bağımsız Denetim Standardı'nda; (BDS 240) hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluğun, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olduğu belirtilmiştir. Hileyle mücadelenin ilk koşulu hile riski farkındalığı oluşturmaktan geçer. Bu doğrultuda, işletme yöneticilerinin proaktif uygulamaları hile ile karşılaşmadan, risklerin öngörülmesi ve gerekli önlemlerin alınması için süreçlere dahil etmesi oldukça önemlidir. Çalışmada, mesleki hilelerin önlenmesinde önemli bir role sahip olan işletme yönetiminin sorumluluklarını irdelemek ve farkındalığı arttırmak amacıyla yarı yapılandırılmış görüşme tekniğine dayalı nitel bir araştırma yürütülmüştür. Çalışmanın örneklemini, İzmir ilinde farklı sektörlerde faaliyet gösteren (14) kurumsal işletmenin yönetim kurulu başkanları oluşturmaktadır. Araştırma soruları, kuramsal literatür ve alandan toplanan veriler taranarak ayrıntılı olarak hazırlanmıştır. Uygula-

lama neticesinde, araştırmaya konu edilen aşağıdaki proaktif hile önleme politika ve araçlarının hile riskinin azaltılmasına ve önlenmesine yönelik kullanılacak etkin araçlar olduğu sonucuna varılmıştır. Bu araçlar; katılımcı yönetim anlayışının benimsenmesi, yönetimin hileli davranışlara yönelik ilkeli ve kararlı tutumu, dürüstlük kurallarına uygun hareketi destekleyici ve hile riskini azaltıcı/caydırıcı mahiyette kurumsal bir yapı kurulması, etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, faaliyet ve iş süreçlerinin içine yerleştirilmesi, iç denetim biriminin kurulması, kurum içi hile bilincinin oluşturulması, uygun personelin seçimi, kişilik ve performans değerlendirme analizleri ve kontrole dayalı işe alım, çalışanların yetki ve görev dağılımı, dengeli ve adaletli ücret dağılımı, ödül ve terfi sistemi, çalışana yönelik kısıtlayıcı ve caydırıcı kontroller, iş akdi feshi ve cezalandırma sistemi, kurum içi işlemlerde ve iletişim sistemlerinde şifreleme yapılması, kamera sistemleri ve ihbar hatlarıdır. Uygulamada ulaşılan bu sonuçlar, hile karosu kuramı ve ACFE (Hile İnceleme Uzmanları Birliği) tarafından yayınlanan uluslararası rapor verileri ile uyumludur.

**Anahtar Kelimeler:** Hile Riski Yönetimi, Hile Karosu, Hile, Denetim, İç Kontrol

**JEL Kodları:** M10, M40

<sup>1</sup> Bu çalışma, 9. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi'nde tebliğ olarak sunulmuştur.

\* Dr. Öğr. Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, İzmir, Orcid Id:0000-0002-4942-669X, betul.alkan@bakircay.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 04.05.2020, Yazı Kabul Tarihi: 08.05.2020.

## ABSTRACT

Businesses that are unprepared for fraud risk face the loss of time, reputation, labor and credibility as well as financial loss. Even though financial and operational risks are more predictable and prevented by the senior management of enterprises in the target of internal control and audit mechanisms, fraud is the risk that they realize the importance only when faced. Although fraud is not a risk that can be completely prevented, there are several ways to reduce the fraud risk. In the Audit Standard No.240, it was stated that management is the primary responsibility for fraud prevention and detection. The first condition to prevention of fraud is to create awareness of fraud risk. Accordingly, it is very important for managers to include proactive approaches in the processes for predicting risks and taking necessary precautions without encountering fraud. In the study, a qualitative research based on semi-structured interview technique was conducted to examine the responsibilities of business management and to raise awareness, which plays an important role in preventing occupational fraud. The sample of the study consists of the chairmen of the board of the institutional enterprise (14) operating in different sectors in İzmir. Research questions were prepared in detail by scanning theoretical literature and data collected from the field. As a result of the application, it has been concluded that proactive fraud prevention policies and tools that are

the subject of the research are effective tools that can be used to reduce and prevent fraud risk. These tools are participatory management approach, principled and decisive attitude towards fraudulent behavior, establishing an institutional structure that supports the action in accordance with the integrity rules and reduces/ discourages fraud risk, establishing effective internal control systems and placement in operating and business processes, establishment of internal audit unit, raising awareness of fraud, selection of appropriate personnel, personality and performance evaluation analysis and recruitment based on control, empowerment and duty distribution of employees, balanced and fair wages distribution, reward and promotion system, restrictive for employees in deterrent controls, job termination and punishment system, encryption in internal processes and communication systems, camera systems and whistleblower lines. These results achieved in practice are compatible with fraud diamond theory and international report data published by ACFE (Association of Certified Fraud Examiners).

**Keywords:** Fraud Risk Management, Fraud Diamond, Fraud, Auditing, Internal Control.

**JEL Classification:** M10, M40

## 1. GİRİŞ

Hile inceleme uzmanlarının uluslararası meslek örgütü olan ACFE'nin (Hile İnceleme Uzmanları Birliği) dünya genelinde her iki yılda bir düzenli olarak yaptığı ve en son 2018 yılında sonuçları yayınlanan araştırma raporlarında mesleki hileler üç grupta sınıflandırılmıştır. Bunlar, işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı (çalışan hileleri), hileli finansal raporlama (yönetim hileleri), yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlardır. İşletmelerin karşı karşıya kaldığı hile türlerinden en yaygın olanı ise çalışan hileleridir (ACFE, 2018).

Tüm işletmeler, faaliyetlerini çalışanlar aracılığı ile sürdürmektedir. Dolayısıyla, çalışanlar daha ziyade

kamuya açık olmayan, özel veya gizli tüm bilgilere erişimi mümkün olan etkili güvenilir konumlarda bulunmaktadır. Bu doğrultuda, çalışan hileleri de işletmelerde bu konumlarda bulunan çalışanların katılımı ile gerçekleşmektedir. Çalışan hileleri, işletmede en alttan en üst seviyeye kadar, her düzeyden çalışmanı kapsayan geniş bir yelpazeye sahiptir (Moorthy, v.dğr., 2009, s. 260). Bu mesleki hileler işletmelerin ciddi boyutlarda zarara uğramasıyla sonuçlanan bir hile türüdür.

Bir kurumda çalışanların hile yapma eğilimindeki yaygınlığına bakıldığında sebebi ne olursa olsun hile olayının işletme için önemi anlaşılabilir. Çalışanların hileye karşıma eğilimlerine ilişkin oranlar şöyledir:

- Çalışanların %5' i koşullar ne olursa olsun hile yapmaya kararlı durumdadır.
- Çalışanların %10' u ortam ne olursa olsun, hile yapma eğiliminde değildir.
- Çalışanların %85'i uygun ortam koşullarında hile yapma eğilimine girebilmektedir.

Her koşulda hile yapma ya da yapmama eğiliminde olanlardan ziyade asıl önemli olan fırsat buldukça hile yapma eğiliminde olan %85'lik dilime giren gruptur. Bu grupta yer alan çalışanların, hileye yönelmesini ve bu eylemi gerçekleştirmesini önlemek mümkündür (Bozkurt, 2000, s. 3).

Hilenin önlenmesi ile birlikte gerçekleşmesi halinde tespit edilmesine ilişkin çalışmalar işletme yönetiminin üzerinde durması gereken öncelikli konulardır. Bu bağlamda, öncelikle hilenin önlenmesine yönelik olarak yapılan uygulamalar, hilenin ortaya çıkmasından önce oluşturulacağı için, daha önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü hile gerçekleştikten sonra tespit edilmesi daha maliyetli olmakla birlikte oldukça zor ve zahmetlidir.

240 no'lu BDS'de; hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluğun, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, yönetimin, hileye imkân veren fırsatları azaltarak hileyi önleme, tespit ve cezalandırılma ihtimali sebebiyle kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu tutum, yönetimden sorumlu olanların aktif gözetimiyle güçlendirilecek bir etik davranış kültürünün oluşturulmasını içerir.

İşletmenin büyüklüğü, faaliyette bulunduğu sektör ve dönem dilimi dikkate alınmaksızın her işletme için kurumsal bir problem haline gelen çalışan hilelerinin meydana gelmesinde işletme yönetimi ile çalışan ilişkisi, çalışana gereğinden fazla duyulan güven, başarısız insan kaynakları yönetimi, yetersiz denetim uygulamaları ve iç kontrol sistemi gibi unsurlar önemli rol oynamaktadır. Bu yönüyle, hileyle mücadele için kontrol faaliyetlerinin proaktif bir yaklaşımla tasarlanmış olması ve uygulanması gerekmektedir. Proaktif yönetim anlayışı yalnızca süreçlerin iyileştirilmesi değil, aynı zamanda işletmenin etik ve

kurum kültürünün geliştirilmesi ve benimsenmesi ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla, bu çalışmanın amacı; işletmeleri maddi olarak ve itibar bağlamında ciddi zarara uğratan çalışan hilelerinin önlenmesinde, işletme yönetiminin sorumluluklarını proaktif uygulamalar çerçevesinde irdelemektir. Bu doğrultuda, hile önlemede işletme yöneticilerinin nasıl bir role sahip olduklarını belirlemek ve farkındalıklarını arttırmak amacıyla nitel bir araştırma yürütülmüştür.

## 2. HİLE RİSKİ YÖNETİMİ

Hile kavramının gerek ulusal, gerek uluslararası literatürde çok çeşitli tanımları bulunmaktadır. En yaygın olarak kullanılan ACFE tarafından yapılmış tanıma göre hile; bir kişinin görevini, çalıştığı işletmenin kaynak ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanarak veya suistimal ederek kendine haksız fayda sağlamasıdır.

Hile, muhasebe verilerini etkilemek ile birlikte varlıkların çalınması şeklinde olabileceği gibi işletmeye ait mahrem verilerin şahsi bir menfaat sağlamak amacıyla da işletme dışına çıkartılması şeklinde gerçekleşebilir (Elitaş, 2013, s. 47). Risk kavramı ise günlük hayattaki kullanımı itibarıyla; zarara uğrama tehlikesi olarak ifade edilmektedir. İşletmeler açısından ise risk; işletmeyi bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal zorunluluklara uymayan bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir (Özkul & Özdemir, 2010, s. 4).

İşletmelerde hile riski, **hile üçgeni teorisinin bileşenleri** olan hile yapılması için bir teşvik, baskı veya hile yapmaya fırsat sağlayan koşullar ve bir davranışı haklı göstermeye yönelik bahaneler ve davranışlarla ilişkilidir (Wells, 2001, s. 89). Başka bir ifadeyle, hile riski faktörleri; hile yapmaya teşvik eden, hile için baskı oluşturan veya hile yapma fırsatı sağlayan olay veya durumlardır. Dolayısıyla, hile üçgeni teorisini oluşturan; baskı, fırsat, haklı gösterme (davranış) olarak adlandırılan üç şartın gerçekleşmesi halinde hile eylemi kaçınılmaz olmaktadır (Turner, Mock & Srivastava, 2003, s. 4). Hile üçgeni unsurlarından **baskı unsu-**

ru, mali içerikli, kurum içi yaşanan sıkıntılar ya da kötü alışkanlıklarla ilişkilidir. **Fırsat unsuru**, işletme sahipleri ve yöneticilerinin üzerinde en çok kontrol hakkına sahip oldukları unsurdur. Dolayısıyla işletmelerde hile eylemi için fırsat sağlayabilecek unsurlar ne kadar ortadan kaldırılabilirse; işletmelerde hile vakalarında o ölçüde azalma görülecektir (Coenen, 2008, s.67). **Haklı gösterme unsuru** ise, kişinin hile suçuna ilişkin kendini inandırdığı bahaneleridir.

David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson tarafından işletme çalışanlarını hile yapmaya iten unsurlara dördüncü unsur olarak işletme çalışanın yetkinlikleri dahil edilmiştir. Yetkinlik unsuru, kurum içerisinde kişinin hile yapmaya uygun pozisyonda çalışması, iç kontrol ve denetim mekanizmaların eksikliğini algılayabilme ve istismar edebilme kabiliyetini içermektedir (Omar ve Din, 2010, ss. 608-609). Dolayısıyla, hile riski unsurlarının en önemli ayağı olan fırsatları fark ederek, değerlendirip eyleme geçmek için de belirli yetkinliklerin bulunması gerekir. Bu bağlamda, ilave edilen “yetkinlik” unsuru ile birlikte hile üçgeni bir **hile karosuna** dönüşmüştür. Üç unsurun mevcut olması halinde kişisel beceri ve kabiliyetlerin ne derece önemli olduğunu göstermektedir (Rittenberg, v.dğr., 2008, s. 347).

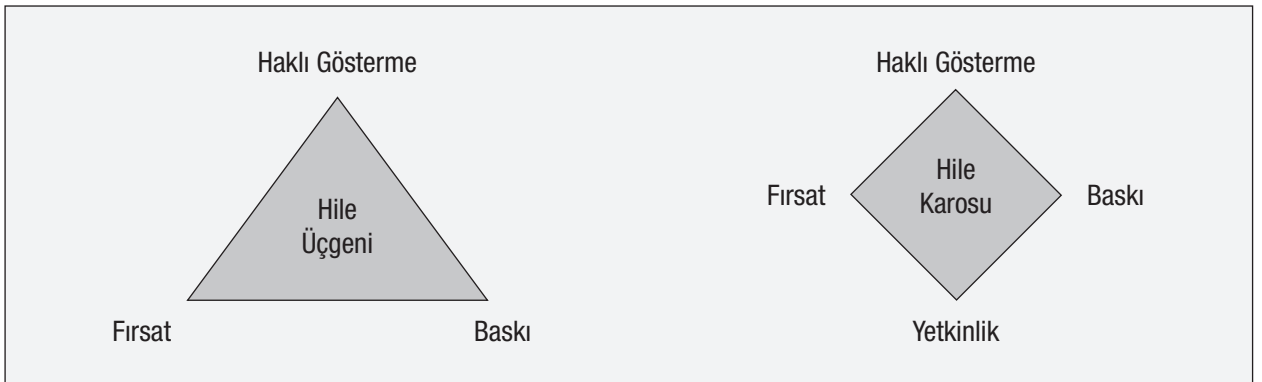
İşletmelerin üst yönetimlerince, iç kontrol ve denetim mekanizmalarının hedefinde genellikle finansal ve operasyonel riskler daha öngörülebilir bulunup önlem alınsa da, hile ancak karşı karşıya kaldıklarında önemini fark ettikleri bir risk olmaktadır. Hile riski-

nin tümüyle engellenmesi mümkün olmasa da, hile riskinin azaltılmasının çeşitli yolları vardır.

İşletme yönetimi hile risklerini azaltmak için kurumsal yönetim ve kontrol yöntemlerini hayata geçirecek politika ve prosedür oluşturmaktan sorumludur. Hile riski, **önleme, caydırma ve ortaya çıkarma** önlemlerinin bileşimi aracılığı ile azaltılabilir. Gerçeklerin karartılması, hileli anlaşmalar ve sahte belgeler nedeniyle hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması çok zor olduğundan, yolsuzluklara odaklanmada önleme ve caydırıcılık daha etkin ve daha az maliyetlidir. Hile ve usulsüzlüğün önlenmesi için yönetimin uygulamaya soktuğu programlar ve kontroller yolsuzluk fırsatlarının azaltılmasına yardımcı olur (Güredin, 2010, s. 142).

Hileli eylemler işletmelerin büyük finansal kayıplara uğramasına sebep olmaktadır. Hilenin işletme nezdinde gerçekleşen maliyeti hesaplanırken doğrudan maliyetler dikkate alınmakta, ancak itibar kaybına ilişkin önemli rakamlar hesaba dahil edilmemektedir. Bu tür ek maliyetler de göz önünde bulundurulduğunda hilenin işletmelere verdiği zararları en aza indirmek için hile riskini doğru yönetmek ve minimuma indirme çabalarını etkili biçimde yürütmek, işletmeler için büyük öneme sahiptir (Özkul & Özdemir, 2010, s. 10). Ancak işletmelerin çoğu, hilenin bu denli etkilerine rağmen hile riski yönetimine gereken önemi vermemektedir. Bunun sebebi, işletme çalışanlarına duyulan aşırı güven, hile risklerinin öncelikli önlem sıralamasında olmaması ve risk yönetiminde

Şekil 1. Hile Üçgeni ve Hile Karosu Modeli



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

kontrollerin maliyetinin yüksek olmasıdır (Akdemir, 2010, s. 48).

Hilenin önlenmesine ilişkin benimsenen yöntemler, ortaya çıkarılmasından çok daha öncelikli ve önemlidir. Hile henüz oluşmadan önlemek, böylece oluşabilecek zararları doğmadan yok etmenin tek etkili yoludur. Dolayısıyla, hile gerçekleşmemişse hilenin ortaya çıkarılması ve araştırılması gibi bir süreçte olmayacaktır. **Hilenin önlenmesi sürecinde** katlanılan maliyet, ortaya çıkarılma maliyetinden daha az olacağından, azımsanmayacak maddi bir tasarruf sağlanacaktır. İtibar bağlamında sağlanacak manevi tasarruf ise daha da önemlidir. Bu bağlamda hile riski yönetimine ilişkin, işletmenin etik davranış kültürü açısından, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve uygulanacak yaptırımların belirlenmesi gerekir (Durmuş, 2008, s. 164).

### 3. HİLE RİSKİ YÖNETİMİNDE PROAKTİF YAKLAŞIMLAR

Proaktif kelime anlamı itibariyle; “gelecekteki muhtemel sorunların, ihtiyaçların veya değişimlerin öngörülecek şekilde hareket edilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda proaktif yaklaşım, bir matematik formülünden ziyade bir işletmenin uzun vadede hedeflerine ulaşabilmesi için süreklilik arz edecek nitelikte geneline yayması gereken bir düşünce biçimidir. Başka bir ifadeyle; proaktif yaklaşımlar formüle edilemeyecek, işletmeye ve o işletmenin koşullarına özgü olarak sürekli geliştirilmesi ve tüm personel tarafından uygulanması gereken yaklaşımlardır. Bu doğrultuda, işletme faaliyetlerinin önüne çıkabilecek risklerin öngörülerek gerekli tedbirlerin alınmasına ilişkin ileriye yönelik gerçekleştirilen bir uygulamadır.

Dolayısıyla, hile riski yönetiminde proaktif yaklaşım, hilenin doğmasına fırsat vermemek adına tedbirler alabilmek, ya da olabilecekleri öngörmek ve önlem almak amacıyla uygulanan yöntemlerdir. Proaktif bir yönetici, riskli durumlar için eylem planı hazırlayarak çözümler geliştirirken, reaktif bir yönetici problem ortaya çıkana dek bir çalışma yürütmemektedir.

Proaktif hile önleme ve ortaya çıkarma yaklaşımları; tümevarımsal yöntemler ve tümdengelimsel yöntemler olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır. **Tümevarımsal yöntemlere** örnek olarak; veri madenciliği yöntemi, sayısal analiz yöntemi, analitik inceleme prosedürleri, örnekleme yöntemi ve sürekli denetim yöntemleri verilmektedir. **Tümdengelimsel yöntemler** olarak da; keşif yöntemi, ihbar hatları, hile değerlendirme sorgulaması, iç kontrol düzenlemeleri, işe alım süreci analizi ve fısıltı politikası gibi yöntemler yer almaktadır. Tümevarımsal ve tümdengelimsel olarak sınıflandırılan ilgili yöntemler anormallikleri tespit etmek ve hileli durumları ortaya çıkarmak için etkin hile önleme yöntemleridir. Tümevarımsal yöntemler, özelden genele ulaşılmasını amaçlayarak hilenin kaynaklarının ve belirtilerinin tespit edilerek ortaya çıkarılmasına yönelik iken, tümdengelimsel yöntemler genelden özele ulaşılmasına yönelik hilenin gerçekleşmesini önlemek üzere kullanılan yöntemlerdir.

Dünyada faaliyet gösteren milyonlarca işletme, çalışanları tarafından gerçekleştirilecek potansiyel hilelere karşı savunmasızdır. Dolayısıyla, hile riski yönetiminde kullanılan proaktif yaklaşımlar işletmelerin hileden kaynaklanan kayıplarını minimuma indiren etkili hile önleme teknikleridir. Bu noktada, yönetimin hile riski yönetimine bağlılığı anahtar rol oynamaktadır. Çalışanlar öncelikle yöneticilerinin davranışlarını, sonrasında kurum kültürü politikalarını takip ederler. Kurum kültürü ve etik politikalar işletmenin hile konusundaki duruşunu göstermekte ve hile riski kontrolünü sağlamaktadır. Bir işletmede hile bilincinin gelişmesi ve bu bilincin işletmede yaygınlaştırılması için süreklilik arz etmesi oldukça önemlidir.

Aynı zamanda, işletmede bu bilincin oluşmasının yanı sıra hileli ve etik olmayan eylemlere karşı kurumun toleransı olmadığını ortaya koyan iletişim unsurlarının varlığı da önem arz eder. Dolayısıyla, hileli eylemlere ilişkin iddiaların raporlanmasında açık iletişim kanalları tanımlanmalıdır. Bu sebeple işletmeler, web sitelerinde hile veya etik sayfası, ombudsman veya ihbar hatları gibi raporlama kaynaklarını ulaşılabılır hale getirmeli ve destekleyerek geliştirmelidir (Özkul & Özdemir, 2010, s. 46).



İşletmelerde hile önleme bilinci; politikaları, prosedürleri, eğitimleri ve iletişimi kapsar. Bu uygulamalar hilenin asla olmayacağını garanti edemez. Ancak hile riskini en aza indirmeyi garanti edebilir. Hileyi önlemek için, hile politikaları ve etik kültürün oluşturulması ile hile önleme programları şeklinde önlemler oluşturulmaya çalışılmaktadır. Hile önleme politika ve prosedürleri işletme yönetimi tarafından yürütülen etkili, kapsamlı ve sürekli devam etmesi gereken bir süreçtir. Bu süreçte; işletme yöneticileri, proaktif uygulamalar ile hile riskini azaltmakta ve ortaya çıkabilecek ekonomik kayıpların önüne geçebilmektedir.

Bir işletmede hile riski ile **hile önleme politika ve prosedürlerinin varlığı**, gelir düzeyi, işgücü ve halka açık işletme olma arasında ters ilişki olduğu tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle, politika ve prosedürlere sahip bir işletme, gelir ve işgücünü artırarak halka açık olarak işlem görmesi durumunda hile vakası ile karşılaşma olasılığı % 2.4'tür. Aksi durumda, bu koşullar bir şirket için mevcut değilse, hile vakası ile karşılaşma olasılığı % 97,6 olacaktır (Aksoy & Kahyaoglu, 2012, s.160).

ACFE her iki yılda bir, hileleri inceleyerek, hilelerin dünyadaki tüm işletmeler üzerindeki muazzam etkisine dikkat çekmek üzere raporlar düzenlemektedir. ACFE'nin 2018 raporu, Ocak 2016-Ekim 2017 tarihleri arasındaki 2.690 hile vakasının analizini içermektedir. Hile vakaları, küçük yerel işletmelerden binlerce çalışanı olan çokuluslu şirketlere kadar uzanmaktadır. ACFE hile raporlarını ülkeleri gruplandırarak bölge bazında düzenlemektedir. Türkiye'nin yer aldığı ve toplam 20 ülkenin bulunduğu bölge raporunda hile vakalarının % 15'i Türkiye'ye aittir.

Hile vakaları, çoğu sektör için önemli bir risk teşkil etmektedir. ACFE yürütmüş olduğu çalışmalarda örnekleme oluşturan şirketlerin sektörlerinden ziyade büyüklük ölçütü olarak personel sayılarını baz almaktadır. Bir şirketin personel büyüklüğü, hem hile fırsatını hem de hileyle mücadele mekanizmalarının harekete geçirilmesini doğrudan etkileyebilir. Büyük işletmeler genellikle, hile karşıtı programlarına yatırım yapmak için daha fazla kaynağa ve ayrıca hile önlemeye yardımcı olmak için de personel görev dağılımı kabiliyetine sahiptir. Ancak personel büyüklüğü aynı zamanda, hile riskini arttırabilecek potansiyel

hileli çalışan anlamına da gelmektedir. Dolayısıyla bu tür işletmelerde hileye karşı savunmasız kalmamak adına hileyle mücadelede proaktif bir önlem ve tespit mekanizmasının varlığı güçlü bir caydırıcı etken olacaktır.

### 3.1. Etkin İç Kontrol ve Denetim Sistemi

İşletmeler açısından risk, işletmenin amaçlarını gerçekleştirilemeye olasılığıdır. Bu bağlamda, işletme yönetiminin mevcut riskleri öngörerek, en aza indirmek üzere muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin yeterli ölçüde kontrol, usul ve yöntemleri uygulamaya geçirmesi önem taşımaktadır (Aksoy, 2006, s. 1355).

İşletmelerin faaliyet süreçlerine yerleştirilen, yönetimin sorumluluğu altında belirlenmiş olan hedeflerine ulaşmalarını sağlayacak nitelikte oluşturulan usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol sistemi olarak tanımlanmaktadır. Buna karşın iç denetim ise, temelde iç kontrol sistemini oluşturan unsurların yeterliliğini ve etkinliğini inceleme ve değerlendirme fonksiyonudur. Dolayısıyla, işletmede iç kontrol sisteminin gözden kaçırdığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde iç denetim oldukça etkin bir araçtır (Aksoy, 2006, ss. 1352-1353).

Bu bağlamda, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi ile iç denetim etkinliğinin artırılması, hile riskiyle mücadelenin önemli bir adımı olacaktır.

İç kontrol fonksiyonu, işletme faaliyetleri ile birlikte kesintisiz bir süreç olarak işleyerek, kurumsal amaçlara, belirlenen politikalara ve mevzuata uygun biçimde faaliyetlerin etkin ve verimli şekilde yürütülmesini, varlıkların ve kaynakların muhafaza edilmesini, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam tutulmasını, finansal bilgilerin güvenilir biçimde üretilmesini sağlamak için yöntemleri ve süreçleri kapsayan mali ve diğer kontrollerin tamamıdır (5018 Sayılı Kanun, md. 55). Böylece, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesine ilişkin iç kontrol sistemi makul bir güvence vermektedir. İç kontrol sisteminin var olmasının yanında etkin bir şekilde yürütülmesi, yeterliliğinin ölçülmesi ve izlenmesi gerekir (Akpınar, 2011). Bu aşamada, iç denetim sistemi de uygulanan kontrollerin

etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirerek ve sistemi geliştirmeyi amaçlayarak yönetime önerilerde bulunmaktadır. Böylece, iç denetim, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, iyileştirilmesi ve değer katması için de tasarlanan objektif ve bağımsız bir güvencenin sağlanmasına yönelik faaliyeti yürütür.

İç denetim işlevleri, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek şirketlerin temel iş hedeflerine ulaşmaları için finansal ve operasyonel hizmetlerini kolaylaştırır. Bu bağlamda iç denetim, yönetim, yönetim kurulu ve dış denetçilerle birlikte çalışan kurumsal yönetim çerçevesinin temel direği olarak hizmet vermektedir. Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkin yürütülmesi, üst yönetimin sorumluluğundadır. Bu sorumluluklara yardımcı olmak üzere de iç denetim birimi, işlevi itibarıyla temel güvence faaliyetlerine odaklanır. Böylece, etkili bir iç denetim sistemi, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendireceği ve muhtemel aksamaları tespit edeceğinden dolayı hile riskinin engellenmesini sağlayacaktır (Aksoy & Kahyaoglu, 2013, s. 71).

ACFE'ye göre de iç kontrol % 23,3, iç denetim % 19,4, bağımsız denetim ise % 9,4 oranında hileleri önleme yüzdesine sahiptir. İç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan kavramlardır. İç denetim, iç kontrol sistemi ile sağlanan doğru ve güvenilir bilgileri test ederek üst yönetime bilgi vermektedir. Dolayısıyla, işletmede kurulan kontroller üzerine kontrol kurmaktadır. Bağımsız denetçiler de iç kontrol birimlerindeki bilgileri tekrar denetlemekte ve işletmelerin muhasebe sistemindeki verilerin ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamaktadır. Dolayısıyla, bir işletme etkili bir iç kontrol ve iç denetim sistemi oluşturduğu takdirde hile riskinin önlenmesi yolunda önemli bir adım atacaktır.

### 3.2. Performans Değerlendirme ve Motivasyon

İşletmelerde faaliyetlerin yürütülmesi sürecinde çalışanların, yeteneklerinin farkına varılmasını, performansları ve başarılarının ödüllendirilmesini talep etmeleri tabii bir sonuçtur. Çalışmaları ve başarıları

takdir edilmeyen çalışanlar, özellikle terfi edilmeyenler, hileli davranışlarını haklı bulmaktadırlar (Özkuş & Özdemir, 2010, s. 90).

Hile karosu teorisinin bileşenlerinden biri olan hileli davranışları haklı göstermeye yönelik bahanelerin mevcut olması hile eylemi için fırsat sağlayacaktır. Öncelikle, **üst yönetim tarafından üzerinde durulması gereken husus**, çalışan ücretlerinde dengeyi sağlamak olacaktır. Yetki ve görev dağılımında da nitelik ve etkinliklere göre dengeli dağılım yapmak hilenin önlenmesi için önemli bir adımdır. Dolayısıyla, çalışanları hile eylemine yönlendiren motivasyon unsuru, çalışanların hissettiği baskı ya da ihtiyaçtan doğmaktadır. Hileyi yapan kişi baskı ve ihtiyacın etkisiyle hile eylemini gerçekleştirmek üzere fırsat kollar. Hile karosunun dördüncü ayağı yetkinlik unsuru çerçevesinde de hile eylemini gerçekleştirmek üzere kurum içi mevcut kontrollerin zayıf noktasını tespit ederek en uygun zaman ve fırsatta hile girişiminde bulunur.

Fırsat unsuru, işletme yönetimi ve sahipleri için en önemli unsurdur. Çünkü işletme sahip ve yöneticileri diğer unsurlara doğrudan müdahale edemezken fırsat unsuruna doğrudan müdahale edebilmektedir. Onun için etkin ve verimli bir performans değerlendirme sisteminin kurulması caydırıcı nitelikte olacaktır.

Elbette hile eylemini haklı göstermeye yönelik bahanelerin mevcut olması doğrudan hile riski teşkil etmez. Bu aşamada, hile karosu unsurlarından yetkinlik unsuru önemli bir etkidir. Mevcut fırsatların fark edilmesi, değerlendirilmesi ve hile girişiminde bulunulması için çalışanların belirli yetkinliklerinin de olması gerekir. Yetkinlik, çalışanların görevlerini başarıyla icra etmelerine imkan sağlayan kişisel kabiliyet alanlarını tanımlar. İşverenlerin, kendilerinden istenen sonuçları elde etmeleri için sahip oldukları bilgi, deneyim, tekrarladıkları tutum, yetenek ve davranışlar ile birlikte ahlaki değerleri ve kişisel özellikleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, fırsat unsuru hile eylemi için bir açık oluştururken eylemi haklı gösterme bahaneleri ve baskı unsuru çalışanı hileye yönlendirmektedir. Ancak, çalışanın fırsatı fark edip eyleme dönüştürebilmesi yetkinliklerine bağlıdır (Wolfe & Hermanson, 2004, ss. 38-39). Bu bağlamda işletmenin hile riskini önlemeye yönelik, düzenli ola-

rak performans değerlendirme analizleri ile birlikte çalışanlarını belirli aralıklarda kişilik testlerine tabi tutmaları önem arz edecektir.

### 3.3. Katılımcı Yönetim Anlayışı

Katılımcı yönetim, işletmelerin demokratik bir şekilde yönetilmesini öngören bir yönetim anlayışıdır. Yönetimin tüm kontrolü üstlenmek yerine, çalışanlara daha fazla sorumluluk vermeyi ve onların işletmeye bağlılıklarını arttırmayı hedefleyen bir yönetim biçimidir.

İşletmeler tarafından benimsenen katılımcı yönetim anlayışı yeterli düzeyde oluşturulabilirse eğer, işletme ile çalışan arasında pozitif bir bağ oluşmaktadır. İşletmesi ile bütünleşerek sosyalleşen, işletme kültürünü, işletmenin değerlerini benimseyen çalışan; zamanını, zekasını, enerjisini, işletmenin amaçları için daha çok kullanacaktır. Böylece, katılma, tüm çalışanların yaratıcılığını ortaya çıkarır. Katılım, özellikle çalışanları anlamaya ve hedeflere doğru yollarını açıklığa kavuşturmaya yardım ederek motivasyonu geliştirir.

İşletmeler, yaratıcı potansiyeli ortaya çıkarıp; yaratıcı fikirlere ulaşabildikleri ölçüde başarılı olabilirler. Bu başarı da, işletmelerin katılımcı ve yaratıcı örgüt iklimi oluşturabilmelerine ve bu iklim içerisinde işletmesi ile arasında pozitif bağlılık geliştirebilen çalışanların varlığına bağlıdır.

İşletme, personele güven ve değer verdikçe, çalışan işletme ile arasında duygusal bir bağ geliştirecek ve kurumuna daha üst düzeyde bağlılık duymaya başlayacaktır. Bu doğrultuda, işletmesi ile bütünleşen çalışan tüm yetenek ve enerjisini işletmenin daha da gelişmesi ve ilerlemesi için kullanacaktır. Çalışanlar, kendilerine duyulan talep ve ihtiyaç itibarıyla, fikirlerinin dikkate alındığını hissedecek ve işletme daha iyi işleyecektir.

Robbins'e göre, **katılımcı yönetim**, astların karar alma gücünü üstleri ile önemli derecede paylaştıkları bir süreçtir. Yöneticiler, çoğunlukla çalışanlarının yaptıkları işler hususunda çoğu şeyi bilemezler. Bu sebeple yönetime katılma, yöneticilerin yapılan işlere daha hakim olmasını sağlamış olacaktır. Sonuç olarak

da daha iyi kararlar doğacaktır. Ayrıca, katılım kurum içi alınan kararlara bağlılığı da artırır. Çünkü insanlar, oluşmasına katkı sağladıkları kararların uygulanmasını daha az baltalamaya kalkacaklardır (Robbins, 1998, ss. 209-210).

### 3.4. İhbar Hatları

Hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik sistemin işletme içerisinde etkinliğinin sağlanmasında ihbar hatları, oldukça etkin olan yöntemlerdendir. İhbar hatları, bilginin ve haberin verilmesi amacıyla tahsis edilen direkt iletişim hatlarıdır. Telefonla beraber e-posta, faks gibi iletişim kanallarının da açık tutulmasına olanak sağlanır. İşletme, bildirim amacıyla ne kadar çeşitli araca sahip olursa önemli bilgiler alma ihtimali de o ölçüde yüksek olmaktadır.

İhbar hatlarının etkili bir biçimde sürdürülebilirliği için önemli nokta gizliliktir. İhbar eden şahsa ait şahsi bilgi verilmemeli sadece iddiasına ilişkin kayıt tutulmalıdır. Eğer ihbar yapan kişi isim bildirirse, kimliğinin kimse tarafından bilinmemesine özen gösterilmelidir. Bunun sebebi, gizliliğin ihlal edilmesinin çeşitli problemler doğurabilmesidir. Gelen ihbarlar kurum içerisinden olabileceği gibi, kurum dışından da olabilir. İhbarda bulunan kurum çalışanıysa, temel olan çalışanın davranış kararını etkileyecek sonuçlardır. Eğer durumun paylaşılması çalışan açısından bir tehdit unsuru oluşturuyorsa ve gizlilik ihlali söz konusuysa çalışan bu koşullarda durumu paylaşmaktan kaçınabilir. Önemli bir usulsüzlüğün ihbar edilememesi, işletme yönetiminin kararlar üzerinde etkili olacaktır. Bu bağlamda, ihbar hatlarının kurum içerisinde nasıl uygulanacağına ilişkin kurulan sistem iç kontrol sisteminin de etkinliğine fayda sağlayacaktır.

ACFE verilerine göre, ihbar hatları, işletmeler tarafından hileyi önleyici tedbirlerin alınması noktasında takip edilecek prosedürlerin başında gelir. Dolayısıyla, çalışanların şüphelendikleri hile vakalarını ihbar hatları aracılığıyla ilgili birimlere iletmesini sağlayacak iletişim kanalları oluşturmak hilenin önlenmesi sürecinde en etkin unsurlardandır.

ACFE rapor verilerine göre, hilelerin % 40'ndan fazlası çalışan bildirimleriyle ortaya çıkmaktadır. Bu

bağlamda, şirket içi **isimsiz ihbar hatları ve fısıltı ortamı** önemli bir hile önleme aracı olacaktır. Çalışan personelin hile konusunda bilinçli olduğunu ve düzenli işleyen bir iletişim mekanizmasının bulunduğunu bilen çalışanın hile yapma olasılığı da azalacaktır. ACFE'nin 2018 raporunda, hile vakalarının tespitinde etkin ve yaygın yöntem olarak iç denetim ve ihbar hatlarının olduğu tespit edilmiştir. Hileleri bildirmek için kurulan ihbar hatları, belirli ipuçları ile tespit edilen vaka sayılarını arttırmaktadır. İç denetim ve ihbar hatları gibi yöntemler hileli vakaların tespitini kolaylaştırmakla birlikte caydırıcı niteliği de taşımaktadır. ACFE'nin 2018 raporuna göre ihbar hatları arasında kullanılan en yaygın yöntem ise e-mail'dir. Sonrasında sırayla mektup, telefon ve web tabanlı online formlar gelmektedir.

### 3.5. Doğrulayıcı Faaliyetler

Yaptırım baskısının oluşturulmasındaki amaç, hile yapanın veya yapanların cezalandırılmasına dair beklenti yaratılmasıdır. Çünkü cezalandırma politikaları, kişileri hile yapmaktan caydıracaktır. Dolayısıyla, etik kurullar çerçevesinde ceza uygulamalarının oluşturulması, şirkette bulunan kişilerin hileye yönelmesine engel olacaktır. Bu bağlamda işletmelerde etik kurulun varlığı ihtiyari olmamalıdır. Etik kurul ve komiteler aynı zamanda ihbar hatlarının etkin kullanımını da sağlar. İhbar edilen bilgiler etik kurul süzgecinden geçirilerek üst yönetime raporlanabilir. Böylece ihbar edilen bilgilerin kurulda toplanması, değerlendirilmesi ve yönetime raporlanmasına ilişkin sistemin varlığı cezalandırma sisteminin de geliştirilmesini sağlayacaktır.

Ceza sistemi geliştirilmesinde önemli olan cezalandırma işleminin sadece ilgili kişiye bildirilmesi hususunu içermemesidir. Başka bir ifadeyle, ceza verilenin yakın çevresi ve ailesini konuyla ilgili haberdar edecek bir sistemi oluşturmak, kişileri hile yapmaktan caydırmaktadır. Hile girişiminde bulunan kişiler, çevreleri tarafından güvenilir olarak algılandıklarından bu kişiler yakın çevrelerine ait bu algının çürümemesini isterler ve böylece hileden uzak dururlar.

Hile veya usulsüzlük gerçekleşir gerçekleşmez yönetimin sürecin yürütülmesi ve yönetilmesinde caydırıcı

adımlar atması gerekebilir. Örneğin; hileli işlemin sonucunda iş akdine sona verilme baskısı caydırıcı nitelikte olacaktır. Aynı zamanda çalışanların işine son verilmesi ile bu durumun yasal ve düzenleyici otoritelere raporlanması da hileli veya usulsüz eylemi doğrulayıcı nitelikte olacaktır. İşletme hilekarlara karşı hukuki ve cezai faaliyetleri başlatma hakkı olduğunu açıkça ortaya koymalıdır.

İşletme politikaları hileli davranışa meydan veren kontrol zayıflıklarını belirleyen hile sonrası incelemeyi ve yaptırımları da içermelidir. Hile sonrası incelemeler ve yaptırım politikaları iç kontrol yetersizliklerini iyileştirmeye kılavuzluk etmelidir. İç denetçiler de bu faaliyet için önemli kaynaklardır.

## 4. ARAŞTIRMA MODELİ

Hile riski yönetiminde proaktif yaklaşımlar, işletmelerin hileden kaynaklanan kayıplarını minimuma indiren en etkili hile önleme teknikleridir. Proaktif yaklaşımlar çerçevesinde kontrol, denetim ve diğer araçların faaliyet süreçlerine dahil edilmesi başlıca önlem noktaları olmaktadır. Söz konusu önlem noktalarının oluşturulmasında yönetim sorumluluğunun gerektiği şekilde yerine getirilmesi hususu öne çıkmaktadır. Bu hususa ilişkin yapılan araştırmaya ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; işletmeleri özellikle maddi kayıp ve itibar bağlamında ciddi zarara uğratan çalışan hilelerinin önlenmesi sürecinde, işletme yönetiminin sorumluluklarını proaktif yaklaşımlar çerçevesinde irdelemektir. Bu doğrultuda, hile önlemede işletme yöneticilerinin nasıl bir role sahip olduklarını belirlemek ve farkındalıklarını arttırmak amacıyla nitel bir araştırma yürütülmüştür.

### 4.2. Araştırma Yöntem ve Örneklemi

Çalışmada izlenen yöntem, Özkul ve Özdemir'in (2013) çalışmasında yer alan uygulamanın ana hatlarından esinlenerek oluşturulmuştur. Nitel bir araştırma yürütülerek, İzmir ilinde farklı sektörlerde faaliyet

gösteren kurumsal işletme yöneticileri ile görüşmelerde, **yarı yapılandırılmış görüşme tekniği** kullanılmıştır. Araştırmada yer alan şirketlerin yönetim kurulu başkanları ile önceden belirlenmiş, standardize edilmiş sorular ile açık uçlu soru setinden oluşan görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırma soruları, kuramsal literatür ve alandan toplanan veriler taranarak ayrıntılı olarak hazırlanmıştır.

Sosyal bilimler alanında sık kullanılan araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme, etkili bir veri toplama yöntemi olarak tanımlanır. Bunun nedeni ise, bireylerin deneyimlerine, tutumlarına, görüşlerine, şikayet, duygu ve inançlarına ilişkin bilgi elde etme de oldukça etkili bir yöntem olmasıdır (Briggs, 1986).

Görüşme türlerinden yarı yapılandırılmış görüşme, görüşme sırasında irdelenecek sorular listesini kapsar. Bu bağlamda, görüşme formu yaklaşımı, benzer konulara yönelmek yoluyla farklı insanlardan aynı tür bilgilerin alınması amacıyla hazırlanır (Patton, 1987). Böylece, görüşme esnasında ele alınacak sorular veya konular bir taslak şeklinde önceden hazırlanmış, görüşme esnasında ek sorular sorma esnekliği de tanınmıştır.

Bu çalışmanın örneklemini oluşturan, inşaat, lojistik, bilişim teknolojileri, gıda ve sağlık hizmetleri gibi sektörlerde faaliyet gösteren katılımcıların demografik bilgilerine ilişkin verilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, katılımcıların sadece 1’ini kadın, 13’ünü erkek yöneticiler oluşturmaktadır. Araştırmaya katılan yöneticiler en az lisans düzeyinde eğitim görmüştür. Katılımcılardan 3’ü ise yüksek

lisans derecesine sahiptir. Faaliyette buldukları görev sürelerine bakıldığında 3’ünün 10 ile 20 yıl arası, 7’sinin 21 ila 30 arası, 4’ünün ise 31 yıl ve üzeri deneyime sahip olduğu görülmektedir.

### 4.3. Bulgular

Katılımcıların, hile riski yönetiminde proaktif yaklaşımlara yönelik Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formuna verdikleri cevaplara ilişkin sonuçlar betimsel analiz yoluyla çözümlenmiştir. Elde edilen veriler, sorular doğrultusunda belirli temalar halinde özetlenmiştir.

#### 1. İşe alım sürecinde personel referansı ya da kişilik testi gibi uygulamalar mevcut mudur? Öncelikli kriterleriniz nelerdir?

Katılımcılar, personel alımında adayın eğitim ve deneyim açısından işe uygunluğu neticesinde öncelikle referans kontrolü üzerinde durmuşlardır. İş geçmişine dair doğrulamalar noktasında referansların geçerliliği ile birlikte bir önceki iş yerinden ayrılma gerekçeleri önem arz etmektedir. Katılımcıların % 72’si insan kaynakları birimleri tarafından kişilik envanter testi uygulamalarını işe alım sürecinde zorunlu tuttuklarını belirtmiştir. İlgili katılımcılar, personel hakkında davranış özellikleri, sosyal yaşantısı, hayata bakışı ve kişilik türü ile ilgili birçok konuda bilgi veren kişilik testlerinin yetki ya da pozisyon değişikliğinde tekrarlanması gerektiği üzerinde de durmuştur. Katılımcıların bu soruya verdikleri **cevaplardan bazıları şöyledir:**

Tablo 1. Araştırmaya Katılan Yöneticilerin Demografik Bilgileri

| Değişkenler n=14             |                 | f  | %    |
|------------------------------|-----------------|----|------|
| Katılımcıların Cinsiyeti     | Kadın           | 1  | 7,1  |
|                              | Erkek           | 13 | 92,9 |
| Katılımcıların Eğitim Düzeyi | Lisans          | 11 | 78,6 |
|                              | Yüksek Lisans   | 3  | 21,4 |
| Görev Süreleri               | 10-20 yıl       | 3  | 21,4 |
|                              | 21-30 yıl       | 7  | 50   |
|                              | 31 yıl ve üzeri | 4  | 28,6 |

Y1: İnsan kaynakları birimi tarafından personel işe alım süreci oldukça titiz bir şekilde yürütülür. Ön seçim aşamasında özgeçmiş kontrolleri ile birlikte adayın işe uygunluğu geçmiş deneyimleri dikkate alınarak detaylı olarak değerlendirilir. Referans ve belge doğrulamaları ve geçmiş performans bilgileri bu aşama için ayrıca önemlidir. Ön seçimi geçen adaylar ilk mülakata çağırılır. İlk mülakat daha ziyade bilgi düzeyini ölçmeye yöneliktir. İkinci mülakat daha detaylı olmakla birlikte teknik yeterlilik, kişilik ve bakış açısı ölçmeye yöneliktir.

Y3: Bu tür uygulamalarımız mevcuttur. İlanı çıkılan pozisyona doğru personeli bulmak üzere insan kaynakları birimimiz tarafından kapsamlı bir süreç yürütülür. Adayın bilgi ve teknik becerileri, analitik düşünebilme, davranış ve iletişim kabiliyeti bütün bir işe alım sürecini kapsar. İş tanımına uymayan adayların başvurusu öncelikle elenir. Pozisyona uygun olan adaylar da görüşmeye çağırılır. Ön değerlendirme sonrası kişilik envanter testleri yürütülür. Adayların yetkinlikleri ile birlikte sosyal yönleri de bizim için tercih sebebidir. Bunun yanı sıra bir önceki işten ayrılma gerekçeleri de önemlidir. Özgeçmiş bilgileri ve referans kontrolleri de teyit amaçlı yapılmaktadır.

## 2. Meslek hayatınızda hile vakası ile karşılaştınız mı? Sizce çalışanı hileye iten unsurlar nelerdir?

Katılımcıların % 78'inin meslek hayatlarında hile vakası ile karşılaştıkları, % 22'sinin ise karşılaşmadığı görülmüştür. Hile vakası ile karşılaşan yöneticiler çalışanı hileye iten unsurlar arasında baskı ve fırsat unsurunun önemli etkisi üzerinde durmuşlardır. Özellikle riskli pozisyonlara uygun olmayan personelin (varlıklara ve muhasebe kayıtlarına erişimi olan çalışanlar) hileye yönelmesinde, şirket içi katı kurallar ve mali zorluklar bir baskı unsuru olarak belirtilmiştir. Ulaşılması güç satış hedefleri, işten atılma korkusu da baskı unsuru olarak ön plana çıkmaktadır.

Katılımcıların, çalışanı hileye iten temel unsurun mevcut sistemdeki açıklar, bir diğer ifadeyle fırsat unsurunun doğması yönünde görüşleri vardır. Olası hile risklerinin minimize edilmesi ve sistemde çalışanların hile yapmasına müsaade edecek açık bulunması için etkin bir iç denetim mekanizmasının zaruri olması cevaplar arasında öne çıkan açıklamalardır.

Y3: Evet, 25 yıllık iş hayatımda çok çeşitli hile vakaları ile karşılaştım. Ancak en tahmin edilemez olanı en güvendiğim kişi tarafından böyle bir olaya maruz kalmaktı. Para ile birebir teması olan çalışanlar için sosyal hayatı ve para ile ilişkisi ve şartları oldukça dikkat edilmesi gereken unsurlardır. Ekonomik baskı ve hırs ile birlikte olası fırsat unsurunun sonucunda hile eylemi ile karşılaşmak kaçınılmaz olacaktır.

Y14: Personel ve müşteri tarafından birçok hile ile karşılaşmışımdır. Riskli pozisyonlarda bulunan ya da kurum içi mahrem bilgilere sahip olan çalışanlar için hile yapma riski daha yüksek olabiliyor. Özellikle muhasebe birimi çalışmamız tarafından sahte faturalamadan dolayı yüklü bir para cezasına maruz kalmıştık. Bu aşamada iç kontrol ve denetim mekanizması oldukça önemli. Bu hile vakasını kurum içi sistemin bir açığı olarak değerlendirip denetim süreçlerini etkinleştirdik.

## 3. Çalışan hilelerine yönelik disiplin ve cezalandırma politikanız var mıdır? Hile önleme de katkı sağlamakta mıdır?

Katılımcıların % 100'ünün çalışan hilelerine yönelik disiplin ve cezalandırma uygulamaları vardır. Katılımcıların cevapları incelendiğinde, % 35'inin ilk hata ya da hile girişiminde, çalışanları ihtar cezasına tabi tuttuğu, sonraki tespitlerde ise işten çıkarılması ile cezalandırıldığı belirtilmiştir. Katılımcıların % 65'inin cevabı ise, ikinci bir hata ya da hileye mahal vermeden ilk girişimde tazminatsız çıkış işlemlerini yaptıkları yönündedir. Yine katılımcıların % 100'ü, bu tür cezalandırma uygulamalarının hile önlemede katkı sağlayacağı ve diğer çalışanlar için de caydırıcı nitelikte olacağı görüşündedir.

Y1: Kasıtlı bir hile girişimi, ya da özensizlikten kaynaklanan ciddi bir hata söz konusu ise doğrudan tazminatsız işten çıkarılma cezası uygulanmaktadır. Bu tür uygulamalar, yönetimin toleransı olmadığını bir göstergesi olarak hile önlemeye katkı sağlayacaktır.

Y9: Çalışan hilelerinin önlenmesinde tedbir niteliğinde cezalandırma uygulamaları mevcuttur. İlk hata ve hile girişimlerinde ihtar cezası verilmektedir. Üç ihtardan sonra ise tazminatsız işten çıkarılma işlemi uygulanmaktadır. Ancak cezalandırma uygulamalarının doğ-

*rudan, hile önlemeye etkisi olacağını düşünmek doğru olmaz. Bu tür önlemlerin işe yaraması aynı zamanda kişinin tutum, davranış ve karakteriyle de ilişkilidir.*

*Y13: Firmamız bünyesinde etik ahlak kuralları prosedürleri vardır. İlgili ilke ve kurallara uyulmadığı takdirde cezalandırmaya gidilmektedir. Dikkat ya da bilgi eksikliğinden kaynaklanan kasıtsız ihmal ve hatalar için ilk olarak sözlü ya da yazılı uyarı yapılmaktadır. Ancak kasıtlı bir suiistimal söz konusuysa işten çıkarılma, olayın boyutu itibariyle de yasal işlem başlatma sürecine kadar uzanır. Bu tür prosedürler, hileye eğilimi olan kişiler için de caydırıcı nitelikte olacaktır.*

#### **4. İşletmenizde hile risklerine ilişkin etik komite, kurul ya da iç denetim gibi birimler mevcut mudur?**

Katılımcı işletmelerin % 29'u kurum bünyesinde komite, kurul ya da benzeri birimlerin mevcut olmadığı, risklere ilişkin takiplerin üst yönetim birimlerince yürütüldüğü ve kontrol edildiği bildirilmiştir. Geriye kalan katılımcı işletmelerin % 71'inde ise, hile risklerine ilişkin oluşturulmuş komite ya da birim bulunmaktadır. Bu doğrultuda, yöneticilerin cevapları incelendiğinde hile risklerine ilişkin oluşturulmuş çalışma grupları arasında % 20 oranında etik komite yer almaktayken, % 80'inde iç denetim birimleri bulunmaktadır.

*Y2: Kurum bünyesinde iç denetim birimi vardır. İş süreçlerindeki akışın iyileştirilmesi, riskli alan ve adımların belirlenmesi ve özellikle hile riskine ilişkin proaktif uygulamaları yürütmek üzere insan kaynakları departmanı ile entegre eylem planlarına ilişkin yönetimi yönlendirmesi, iç kontrol ve denetim mekanizmasının etkin işleme açısından önemlidir.*

*Y5: Firmamızda iç denetçi; mali yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, çıktıların doğruluğunu denetlemek, kurum içi amaç politika ve stratejik planlara ilişkin yürütülen programların etkinliğini denetlemek, ve hile riski yönetimine ilişkin e-posta hatlarına gelen ihbarları değerlendirmek, suç teşkil eden durumları bizlere bildirmek üzere kilit ve etkin bir pozisyonudur.*

#### **5. İşletmenizde ihbar hattı bulunmakta mıdır? Var ise hat kimler tarafından kullanılmaktadır?**

Görüşme gerçekleştirilen yöneticilerden sadece % 21'i işletmelerinde ihbar hattı niteliğinde uygulamaların olduğunu, geriye kalan katılımcılar ise bu tür uygulamaların bulunmadığını belirtmiştir. İhbar ya da şikayet hattı niteliğinde uygulamaları bulunan katılımcılar, kullanılan yöntem olarak e-mail kanalı belirtmişlerdir. İlgili mail hatları da doğrudan iç denetim birimlerine bağlıdır. Bildirimler içeriği doğrultusunda birim müdürlerine ya da üst yönetime yönlendirilmektedir. Finansal bir durum ile alakalı olması halinde ise birebir iç denetim birimi ilgilenmektedir. **İhbar hattı bulunduran iki katılımcının cevabı şöyledir:**

*Y5: İhbar hattı olarak e-mail kanalı bulunmaktadır. Bildirimler doğrudan iç denetim birimine iletilmektedir. İçeriği neticesinde, eylem planına ilişkin birim müdürü ya da üst yönetim ile paylaşılmaktadır. Bazen olay ve isim içeriği yer alırken bazen isim belirtilmeden sadece olay bildirimleri paylaşılmaktadır. İç denetim birimi de ön araştırma ve kontrolleri gerçekleştirdikten sonra yönetim devreye girmekte ve yaptırım süreci ile ilgilenmektedir. Aynı zamanda kurum içi ihbar hattı uygulamasının mevcut olduğu bilgisi de tüm personel ile paylaşılmaktadır.*

*Y14: Kurumun çıkarlarının gözetilmesi esasının benimsenmesi için etik kurul tarafından ihbar hattı olarak bir e-mail hesabı oluşturulmuştur. Burada önemli olan ihbar edenin davranışını etkileyecek işlem ve sonuçlara ilişkin güven sağlamak. İhbarın kime yapıldığı, takibinin nasıl gerçekleştiği, ihbar yapanın gizliliği gibi bilgilere sahip olunması ve sisteme güvenilmesi gerekir. Kurum içi çatışmalara fırsat vermemek adına kişisel şikayetler dışındaki kurumun maddi ve manevi itibarını ilgilendiren şikayetlerin e-mail üzerinden aktarılabilmesi ve sürecin nasıl işleyeceğine yönelik bilgilendirme şeffaf olarak paylaşılır. Bir personelimizin aynı birimde çalıştığı çalışma arkadaşının şüpheli davranışlarına ilişkin ihbarı neticesinde yapılan incelemelerle doğruluğu tespit edilmiş ciddi bir maddi zararın önüne geçilmiştir.*

## 6. İşletmenizde iş performansı, iş tatmini, örgütsel bağlılık, verilen ödüller, prim ve ikramiyeler gibi çalışan motivasyonunu arttırmaya yönelik uygulamalar var mıdır?

Katılımcıların % 100'ü, personel performansına dayalı prim ve ikramiye uygulamalarının olduğunu belirtmişlerdir. Süreklilik arz eden teşvik niteliğinde bu tür uygulamaların personelin kurum ve görev bağlılığı ve motivasyonu açısından önemli bir uygulama olacağı düşünülmektedir. Yine katılımcıların % 29'u prim ve ikramiye uygulamaları ile birlikte, iş performansına dayalı ödüllendirme ve terfi uygulamalarının da olduğunu belirtmişlerdir. Yöneticilerin bu hususta genel görüşü, personelin bağlı olduğu birim müdüründen ya da üst yönetimden gerekli beğeni ve takdiri görememesi ya da beklediği terfi ve kıdem artışının olmaması ciddi performans düşüklüğü ile sonuçlanacağıdır. Bunun yanı sıra çalışanların yetki ve görev dağılımı ile birlikte ücretlerinin dengeli dağılımı hilenin önlenmesi için önemli bir adım olacaktır. Bu soruya verilen **cevaplardan bazıları şöyledir:**

*Y3: Yönetim birimi olarak personellerin çalışma performansına dayalı terfi ve prim olanaklarının yanı sıra evlilik, çocuk, bayram ve doğum desteği gibi uygulamaları kurum politikası olarak benimsemekteyiz. Bu tür uygulamalar çalışan motivasyonu ve verimliliği açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda adil bir performans değerlendirme sürecini oluşturmak, adil ücretlendirme olanakları sunmak, ve farkı farkettiğimizi belirtmek üzere ödüllendirme yöntemleri geliştirmek üzere İK departmanımız farklı politikalar uygulamaktadır.*

*Y9: Kurum içi huzurlu ve mutlu bir çalışma ortamı ile çalışan motivasyonu kurumun başarısını arttırmanın, üçüncü taraflarla ilişki ve iletişimi kolaylaştırmanın da önemli bir ayağıdır. Bu bilinçte olan bizler de kurum değerlerini ve kültürünü benimseyen bir çalışan ödüllendirme sistemine sahibiz. Performansa dayalı prim uygulamaları ile birlikte, karlılık hedefine bağlı olarak da ekstra prim uygulamaları mevcuttur.*

## 7. İşletmeniz katılımcı yönetim anlayışını benimseyen bir kurum mudur? Bu bağlamda ne tür çalışmalar yürütülmektedir?

Katılımcıların % 78'i kurumlarında katılımcı yöne-

tim anlayışı benimsediklerini, karar verme sürecinde çalışanların da fikirlerini açıkça beyan edebildikleri bir ortam sağladıklarını belirtmiştir. Ortak görüş, çalışanlara daha fazla sorumluluk yüklemek, ortak bir amaç doğrultusunda motivasyonu arttırmak, ekip ruhunu oluşturmak örgütsel bağlılığı olumlu yönde etkileyeceğidir. Katılımcı yönetim anlayışını benimsemiş olduğunu belirten katılımcılarda dahil olmak üzere "kurumun etkinliğini sağlamak ve çalışanın verimliliğini arttırmak için modern anlayışın benimsenmesi günümüzün gerekliliklerindedir" şeklinde genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu bağlamda ne tür çalışmalar yürütmektesiniz sorusuna verilen **cevaplardan bazıları şöyledir:**

*Y4: Tüm birim yöneticilerinin rutin toplantılar da dahil olmak üzere fikirlerini ve eylem planlarını özgürce aktarabildikleri ve karar verme durumlarında da yine görüşlerine yer verildiği, söz sahibi oldukları ekip çalışmaları bizim için oldukça önemlidir.*

*Y5: Her ay düzenli olarak gerçekleştirdiğimiz kurum içi istişare toplantıları yapılmakta, birim müdürleri ve çalışanların katılımıyla aylık değerlendirme ve gelecek eylem planlarını içeren konular gündem başlıklarını oluşturmaktadır.*

*Y8: Birim yöneticileri ile yapılan haftalık toplantılarda faaliyetlerle ilgili tüm yöneticilerin görüşleri alınır ve değerlendirilir. Gerekli fizibilite çalışmaları yapıldıktan sonra olumlu olanlar ile ilgili aksiyon alınmaktadır.*

## 8. Kurum içi gözetime dayalı teknik takip ve şifreleme gibi uygulamalar mevcut mudur? Sizce caydırıcı nitelikte midir?

Katılımcı işletmelerin % 64'ü kurum bünyesinde kullanılan programlar bazında personellere yönelik kısıtlayıcı kontrollerin mevcut olduğunu belirtmişlerdir. İlgili uygulamaların, nerelerde ve hangi amaçla kullanıldığı da tüm çalışanlar tarafından bilinmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Teknik takip ya da şifreleme gibi yöntemlerin hile algısının oluşması ve önlenmesi sürecinde caydırıcı nitelikte olduğu düşünülmektedir. Diğer katılımcılar ise, bu tür uygulamaların personel açısından kurum içi güvensiz bir ortam algısı yarattığı, olumsuz etkilediği ve stres oluşturduğu görüşündedir.



*Y5: Günümüz teknoloji olanaklarıyla birlikte kurum içi veri ve bilgilerin dijital ortamda aktarılması ve kullanılması kolaylığı düşünülürken bu bilgilerin takibi ve kurum dışı aktarımını önlemek adına şifreleme uygulamamız vardır. Bu tür önlemlerin önemli ölçüde caydırıcı nitelikte olduğunu düşünmekteyim.*

*Y10: Gözetim ve yedekleme işlemleri yönetimi destekleyici ve takibini kolaylaştırıcı nitelikte bir enstrümandır. Kurum bünyesinde, her gün oluşturulan veriler bir veri tabanında toplanmakta ve yedeklenmektedir. Yine kişisel bilgisayarların amaç dışı kullanımını engellemek üzere kısıtlama fonksiyonları kullanılmaktadır.*

*Y11: Gözetim sistemleri her ne kadar bazı personel için mahremiyet ihlali şeklinde algılsa da hile ve amaç dışı eylemler için en etkin kontrol mekanizmalarından biridir. Aynı zamanda, performans değerlendirilmede, mesai saatlerinin etkin kullanımında ve disiplinli eylemlerin yapılmasında yardımcı olur.*

*Y12: Özellikle kurum içi yapılan habersiz gözetim uygulamalarında personel ve yönetim arasındaki güven duygusu olumsuz yönde etkilenecektir. Personel çalıştığı kuruma güvenmekle birlikte kurum yetkililerinin de kendine güvenmesini bekler. Dolayısıyla bu tür uygulamalar kurum içi çalışanları huzursuz edecek niteliktedir.*

## 5. SONUÇ

Hile riski yönetiminde proaktif yaklaşımlar, hilenin varlığını daha en baştan anlayabilmek ve zararını büyük boyutlara ulaşmadan önleyebilmek için hileyle mücadelede geliştirilmiş yöntemlerdir. Hilenin önlenmesi için öncelikli olan hilenin varlığını kabul ederek çalışmalara başlamaktır. Özellikle örgüt üst yönetiminin “bizde olmaz” düşüncesinden vazgeçip hile konusuna ciddiyetle eğilmesi gerekir.

Temel amacı hilenin hiç gerçekleşmemesi veya gerçekleşmesi halinde minimum zararla atlatılması olan yönetimin, proaktif politika ve uygulamalar içeren bir mücadele modeline geçmesi kaçınılmazdır. Dolayısıyla, hile henüz ortaya çıkmadan oluşturulacak hilenin önlenmesine yönelik proaktif uygulamalar, işletmenin maddi ve manevi tahribatının büyük bo-

ytulara ulaşmadan tedbir alınması açısından önemli bir rol oynamaktadır. Böylece hilelerin önlenmesi fikri aynı zamanda fırsat unsurunu ortadan kaldırmakta olup caydırıcı nitelikte olacaktır.

Çalışmada, çalışan hilelerinin önlenmesi sürecinde işletme yöneticilerinin sorumlulukları, proaktif yaklaşımlar çerçevesinde incelenmiştir. Bu bağlamda, kuramsal literatür ve dünyadaki çalışmaları ile güvence veren ACFE (Hile İnceleme Uzmanları Birliği) kurumunun raporları doğrultusunda hilelerin önlenmesinde kullanılan araçlar dikkate alınmıştır. Bunun yanı sıra İzmir ilinde farklı sektörlerde faaliyet gösteren kurumsal işletme yöneticileri ile yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak nitel bir araştırma yürütülmüştür.

Çalışma kapsamında gerçekleştirilen uygulama neticesinde; araştırmaya konu proaktif hile önleme politika ve araçlarının (katılımcı yönetim anlayışının benimsenmesi, yönetimin hileli davranışlara yönelik ilkeli ve kararlı tutumu, dürüstlük kurallarına uygun hareketi destekleyici ve hile riskini azaltıcı/caydırıcı mahiyette kurumsal bir yapı kurulması, etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, faaliyet ve iş süreçlerine yerleştirilmesi, iç denetim biriminin kurulması, kurum içi hile bilincinin oluşturulması, uygun personelin seçimi, kişilik ve performans değerlendirme analizleri ve kontrole dayalı işe alım, çalışanların yetki ve görev dağılımı, dengeli ve adaletli ücret dağılımı, ödül ve terfi sistemi, çalışana yönelik kısıtlayıcı ve caydırıcı kontroller, iş akdi feshi ve cezalandırma sistemi, kurum içi işlemlerde ve iletişim sistemlerinde şifreleme yapılması, kamera sistemleri, ihbar hatları) hile riskinin azaltılmasına ve önlenmesine yönelik kullanılabilecek etkin araçlar olduğu sonucuna varılmıştır. Uygulamada ulaşılan bu sonuçlar “hile karosu kuramı” ve ACFE tarafından yayınlanan uluslararası rapor verileri ile uyumludur. Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik açıklanan proaktif hile önleme araçlarının birinin diğerine üstünlüğü veya genel olarak hileli eylemler karşısında tamamıyla etkinliği gibi bir husus söz konusu değildir. Zira hile ile mücadelede ilgili yöntemlerin beraber kullanımı başarıyı artıracaktır.

Literatür ve çalışmada yapılan tespitlere göre; hile riskini azaltacak caydırıcı nitelikteki proaktif hile önleme araçlarının iş süreçlerine dahil edilmesi işletme

yönetiminin sorumluluğundadır. Ancak işletme yöneticilerinin faaliyetlerini doğrudan ve sürekli kontrol etme olanakları mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Hile önleme araçlarının en önemlisi etkin bir iç kontrol sisteminin faaliyet süreçlerine yerleştirilmesidir. Dolayısıyla, hileye imkan veren fırsatları azaltmak, hile girişiminde bulunanlara karşı caydırıcı önlemler almak ve bir bütün olarak dürüstlük kurallarına uygun hareket edilmesini destekleyen bir yapı ve iç kontrol sistemi oluşturmak da üst yönetimin asli görevleri arasındadır. Bu doğrultuda, kurum içi oluşturulan iç denetim birimleri, hileyi önlemeye ve ortaya çıkarmaya yönelik yönetime destek sağlayacaktır. Dolayısıyla, tüm bu hile önleme uygulamaları ile hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması fikri, güçlü bir caydırıcılığı ön plana çıkaracaktır. Böylece, üst yönetimde yürürlüğe konulan ve sıfır tolerans ilkesine dayanan hile ile mücadele uygulamaları tüm çalışanlarca da içselleştirilmiş ve kurum içi hile bilinci oluşturulmuş olacaktır.

Hiledeki risk, insan kaynaklı olmasındadır. Bu nedenle, öncelikli olarak hile riskini temelde minimize etmek, özellikle kritik pozisyonlara uygun personelin işe alınması ile sağlanabilir. Çalışmada katılımcıların verdikleri cevaplar doğrultusunda, personel seçimine ilişkin sürecin iyi yönetilmesi, gerekli doğrulama ve kontrollerin yapılarak kişilik testlerine tabi tutulması başlangıç aşamasında destekleyici unsur olarak öne çıkmaktadır. Faaliyet sürecinde, çalışanların yetki ve görev dağılımı ile birlikte ücretlerinin dengeli dağılımı da hilenin önlenmesi için önemli bir adım olacaktır. Çünkü, performansları ve başarıları ödüllendirilmeyen ve terfi edilmeyen çalışanlar hileli ve uygun olmayan davranışlarını haklı göstermeye yönelik bir bahane fırsatı yakalayabilir.

Katılımcı yönetim anlayışı ile kurum içerisinde karar alma sürecine personelin de dahil edilmesi ve söz hakkı verilmesi biçimindeki bir yönetim anlayışının benimsenmesi, çalışanların kuruma olan bağlılıklarını arttırarak çalışanları hile yapmaktan alıkoyar. Kurum içi işlem ve iletişim sistemlerinde şifreleme yapılması, kamera sistemleri ve ihbar hatları gibi çalışana

yönelik kısıtlayıcı kontroller hile girişimini önleyici nitelikte etkili araçlardır. Ayrıca, hileye başvuranların iş sözleşmelerinin feshedilmesi gibi cezalandırmalar da hileyi önlemeye yönelik önemli bir caydırma fonksiyonudur.

Sonuç itibariyle, hile riskini tümüyle önlemek, sıfıra indirmek mümkün değildir. Ancak gerekli önlem ve tedbirlerin alınması ve kontrollerin gerçekleştirilmesi ile en aza indirmek mümkündür. Bu bilince sahip örgüt yönetimi, hile riski yönetiminde de etkin role sahip olacaktır. Bu doğrultuda, örgüt yöneticileri, çalışan hilelerini önlemek için, hem iyi bir iç kontrol ve denetim koşulu sağlamalı hem de kendi içlerinde bir takım prosedürler geliştirerek var olması muhtemel hileleri en aza indirmeye çalışmalıdır. Bunun için de işletmeler/kurumlar öncelikle iç denetim ve iç kontrol sistemlerini sağlam oturtmalı, dışarıdan denetim yapacak şirketlere doğru bilgiler ulaştırılmalıdır.

Bunların dışında yönetimler, hileleri önlemek için bir takım araçlardan yararlanabilmeli, hileleri ortaya çıkartan birimler kurmalı, ihbar hatları gibi uygulamalardan yararlanmalıdır. Böylece yönetimden sorumlu olanların aktif gözetimiyle, hileye imkan veren fırsatları azaltma, hileyi önleme, tespit ve cezalandırma yönünde adımlar atılarak kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilenmiş olacaktır.

### Kaynakça

- ACFE, (2018). *Association of Certified Fraud Examiners, Reports to Nations: Global study on occupational fraud and abuse.* file:///D:/PROAKTİF%20YAKLAŞIMLAR/2018-report-to-the-nations.pdf (Erişim Tarihi:15.08.2019).
- Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde hile riski ve Türk işletmelerinde hile riskinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 48.
- Akpınar, M. (2011). Denetim anlayış ve metodolojisinde değişimin adı: İç denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 286-305.
- Aksoy, T., & Kahyaoglu, S. (2013). Measuring the internal audit performance: Tips for succesful implementation in Turkey. *American International Journal of Contemporary Research*, 3(4), 71-82.

- Aksoy, T., & Kahyaoğlu, S. (2012). An Empirical analysis on the determinants of fraud cases in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 3(1), 157-164.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm yönleriyle denetim: AB ile müzakere ve uyum sürecinde denetimde yeni bir paradigma* (2. basım). Ankara: Yetkin Yayınları, 1349-1384.
- Bozkurt, N. (2000). Kobilerde yapılan hileler, ortaya çıkartılması ve önlenmesi. *Yaklaşım Dergisi*, 96.
- Briggs, C. L. (1986). Studies in the social and cultural foundations of language, No. 1. *Learning how to Ask: A Sociolinguistic appraisal of the role of the interview in social science research*. Cambridge Üniversitesi.
- Coenen, T. (2008). *Essentials of corporate fraud*, USA: John Wiley Sons Inc.
- Durmuş, N. C., & Taş, O. (2008). *SPK düzenlemeleri ve 3568 mevzuat kapsamında denetim* (1. basım). İstanbul: Alfa Yayınları, 164.
- Elitaş, B. L. (2013). Muhasebe manipülasyonu ve muhasebe bilgi kalitesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40-47.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), (2018). BDS 240-Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileyle ilişkin sorumlulukları. T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/sayı: 31.05.2018/75935942.
- Moorthy, M. K., Seetharaman, A., Somasundaram, N.R., & Gopalan, M. (2009). Preventing employee theft and fraud. *European Journal of Social Sciences*, 12(2), 259-268.
- Omar, N., & Din, H. (2011). Fraud diamond risk indicator: An assessment of its importance and usage. *International Conference on Science and Social Research*, Ocak 2020.
- Patton, Q. M. (1987). *How to use qualitative methods in evaluation*. Thousand oaks, CA: Sage Publications.
- Rittenberg, E., Schwieger, J., & Johnstone, M. (2008). *Auditing: A business risk approach*. 6th ed. Toronto: Thomson South-Western.
- Robbins, S. P. (1998). *Organization behavior, concepts, controversies, application* (7. edition). Englewood Cliffs.
- Tarhan Mengi, B. (2012). Hile denetiminde yetkinliklerin değerlendirilmesi-Hile karosu. *Mali Çözüm Dergisi*, 22, 113-128.
- TDS Türkiye Denetim Standartları (2013). BDS (Bağımsız Denetim Standartları) No:240: Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileyle ilişkin sorumlulukları, 1-46.
- Turner, J. M., Theodore, J. M., & Srivastava, P. R. (2003). *An analysis of the fraud triangle*. University of Illinois, USA: 1-35.
- Ulucan Özkul, F., & Almalı Özdemir, Z., (2010). *İşletmelerde hile riski yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Ulucan Özkul, F., & Almalı Özdemir, Z., (2013). Çalışan hilelerinin önlenmesinde proaktif yaklaşımlar: Kurumsal işletmelerde insan kaynakları yöneticileri üzerine nitel bir araştırma. *Öneri Dergisi*, 40 (10), 75-89.
- Wells, J. T. (2001). Why employees commit fraud. *Journal of Accountancy*, 191(2), 89-91.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

# İÇ DENETİMİN ETKİLİLİĞİNİN VE KALİTESİNİN ARTIRILMASI: PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNDE BİR MODEL ÖNERİSİ

(TO INCREASE THE EFFECTIVENESS AND QUALITY OF INTERNAL AUDIT:  
A MODEL PROPOSAL FOR MEASURING THE PERFORMANCE)

Caner CENGİZ\*

## ÖZ

Organizasyon risklerine karşı “makul güvence” vermesi görevinin yanında, son yıllarda artan bir şekilde “yönetime değer katma” görevinin de önemli hale gelmesi, iç denetim işlevinin kalitesinin artırılmasını ve performansının ölçülmesini bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmıştır. İç denetim yöneticisince hazırlanan ve uygulamaya alınan kalite güvence ve geliştirme programlarının en önemli bileşeni ise performansın ölçülmesi ve izlenmesine yönelik oluşturulan sistemlerdir. Bu bakımdan, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde, performansın doğru göstergelerle ve hedeflere uygun şekilde ölçülmesine ilişkin modelin geliştirilmesiyle iç denetim sisteminin

etkinliğinin ve kalitesinin artırılmasına katkı sağlanabileceği öngörülmektedir. Bu çalışmada, iç denetim işlevinin kurumsallaşmaya olan katkısına ve önemine ait yazın incelenerek, kurumsallaşma yolundaki organizasyonlarda iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve kalitesinin artırılması amacıyla performansın ölçülmesine yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Denetimin Kalitesi, Etkin Denetim, Denetimin Performansı, Performans Modeli.

**JEL Kodları:** M40, M42

## ABSTRACT

In addition to the task of providing the “reasonable assurance” against organizational risks, the task of “adding value to management” has become increasingly important in recent years, making it a necessity to increase the quality of the internal audit function and measure its performance. The most important component of the quality assurance and improvement programs that prepared and implemented by the internal audit manager is the systems established for measuring and monitoring performance. In this regard, within the framework of the quality assurance and development program, it is anticipated that the development of a model for measuring performance with correct indicators and in accordance with the targets can contribute

to increasing the efficiency and quality of the internal audit system. In this study, a model proposal developed to measure performance in order to increase the efficiency and quality of internal audit activities in organizations on the way to institutionalization by examining the literature regarding the contribution and importance of the internal audit function to institutionalization.

**Keywords:** Internal Audit, Quality of Internal Audit, Effective Audit, Performance of Audit, Performance Model.

**JEL Classification:** M40, M42

\* İç Denetim Müdürü, Tarım Kredi Birlik Anonim Şirketi, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-4201-3008, ccengiz@tarimkredi.org.tr  
Yazı Gönderim Tarihi:10.02.2020, Yazı Kabul Tarihi: 27.03.2020.

## 1. GİRİŞ

Geleneksel aile işletmelerinin sahipleri, örgütlerin büyümesi ile birlikte işlerini, yanlarına aldıkları bir vekile devretmişler ve bu sorumlu müdür vasıtasıyla ticari işlerini takip etmeye başlamışlardır. Şirketlerin kurucu sahiplerinin tayin ettikleri ticari vekil ya da genel müdür, zamanla sadece kurucu sahiplerin değil tüm paydaşların çıkarlarını gözetmek ve şirketi kurallara bağlı olarak yönetmek zorunda kalmıştır. İşte geleneksel aile işletmelerinden kurumsal yönetime doğru evrilen bu süreç içerisinde “sahiplik” ile “yönetim” fonksiyonları birbirinden kaçınılmaz olarak ayrılmıştır. Yine bu süreç içerisinde sahipler, “denetim” işlevini kendi çıkarlarına hizmet edecek şekilde kullanmaya başlamışlar ve genel müdürlerin suiistimal etmemeleri amacıyla “denetim” işlevini, “yönetim” işlevinden ayırarak, kurumsal yönetimin bilimsel anlamda doğuşuna meşruiyet kazandırmışlardır (Aktan, 2005).

Aile işletmelerinin atadıkları müdür, işletme faaliyetlerin yönetirken ayrıca varlıkların korunmasından da sorumlu hale gelmiştir. Tüm'e göre, “*yönetim bu anlamdaki sorumluluklarını karşılamak için, işletmede kaliteli ve güvenilir finansal raporlama sistemi ile etkin bir iç kontrol sistemi kurmalı ve sürdürmelidir.*” (Tüm, 2013, s. 100). Bu amaçla üst yöneticiler operasyonel riskleri azaltacak kontrolleri uygulamaya almalıydılar. Ticari vekil ya da genel müdür, bu sorumluluklarını yerine getirmede iç denetimden istifade eder. İç denetçiler; şirket faaliyetlerinin geliştirilmesi, bu faaliyetlerin değerlendirilmesi ve verimliliğin artırılması konularında danışmanlık ve güvence hizmeti sunarak üst yönetimin ve hisse sahiplerinin beklentilerini karşılamaya çalışırlar (Tüm, 2013).

Operasyonel ve yönetsel faaliyetleri risk odaklı olarak denetleyen iç denetim birimleri, örgütün amaç ve hedefleri doğrultusunda yönetildiğine dair paydaşlara bir makul güvence verir. İç denetim birimleri, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri doğrultusunda varlığı ile bu ilkelerin sağlıklı olarak tesis edilmesine katkı sağlar (Yenigün, 2008).

İç denetim birimleri, işletmenin karşı karşıya bulunduğu suiistimal riskleri dâhil tüm operasyonel riskleri karşı makul güvence verecek şekilde yetkilendirilmiş

ve konumlandırılmıştır. Şirketlerin geçmişe dönük faaliyetlerinin denetlenmesi ve risklere ilişkin makul güvence vermenin yanında iç denetim işlevinden, günümüzde yönetime değer katması da beklenir hale gelmiştir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünce (IIA); “iş süreçlerine ilişkin analiz ve değerlendirmelerinden elde edilen anlayış ve yapılan tavsiyeler neticesinde, iç denetimin bir kurumun etkinlik ve veriminin geliştirilmesi için katalizör olduğu” vurgulanmaktadır (IAA, 2012).

Kurumsal yönetime yukarıda belirtilen katkılarının sağlanması için iç denetim fonksiyonunun belirli seviyede kalitesinin temin edilmesi ve bunun sürdürülebilir kılınması önemli bir gerekliliktir. Bu gerekliliğe uygun olarak IIA tarafından kalite güvence müessesesi, iç denetim standartlarına eklenmiş ve kalıcı bir zorunluluk haline getirilmiştir.

Denetimde kalite denilince, ilk akla gelen denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının kalitesidir. Bununla birlikte denetim raporlarının kalitesini etkileyen tüm hususlar değerlendirmeye alınmalıdır. Bu bakımdan; tanımlanmış denetim prosedürleri, denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, risk odaklı denetim planlanmalarının yapılması, denetim uygulamaları, denetimin dönemsel olarak gözden geçirilmesi ve sürekli izlemesi, rapor sonuçlarının yerine getirilmesi, iletişimi gibi denetim süreçlerinin tamamında, kalite ve standartlara uygunluk sağlanmalıdır (Ünlü, 2013).

Denetim kalitesinin beklenen düzeyde olmaması; denetim kaynaklarının verimsiz kullanılması, denetim sonuçlarının beklenen etki ve yararı göstermemesi, denetim sürecine olan inancın kaybedilmesi, denetimde elde edilen bilgiler gerçekçiliği konusunda şüphe oluşması, varlıkların ve kaynakların iyi yönetilmemesi ve yolsuzlukların artması gibi sonuçlar doğurmaktadır (Özgül, 2011).

Bu bakımdan kalite ve geliştirme programları, iç denetim çalışmalarının etkililiğini değerlendirir ve işletmenin gelişmesi için fırsatları tanımlar; ayrıca iç denetim standartlara uygunluğunun ve iç denetçilerin etik kurallara uymaları için tasarlanır. Kalite güvence ve geliştirme programları çerçevesinde iç denetim faaliyetinin performansının izlenmesi gerekmektedir. Sürekli izleme, denetimin gözetim sorumluluğu kap-

samında yürütülen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu çalışmada, “sürekli izleme” kapsamında iç denetim faaliyetlerinin temel performans göstergeleri; alan yazınından ve uygulanan kalite güvence ve geliştirme programlarından taranacak ve hedeflerle bağlantısı olan spesifik, ölçülebilir, kabul edilebilir, zaman sınırlı olan performans göstergeleri belirlenerek bir model önerisi geliştirilmektedir. Çalışma kapsamında belirlenen hipotezler, model önerisinin içerdiği hedefler ve hedeflere bağlı olarak derlenen göstergeler, anket yöntemiyle deneysel olarak iç denetçilere yöneltilmiş ve test edilmiştir.

## 2. ALAN YAZINI TARAMASI

İç denetimin kurumsal yönetim içindeki yeri ve önemi ile etkinliğinin artırılmasına ilişkin literatürde rastlanan görüşlerin bir kısmı aşağıda başlıklar halinde açıklanmaktadır.

### 2.1. Kurumsal Yönetim, İç Denetimin Kurumsal Yönetime Katkısı

Son yıllarda yaşanan büyük şirket skandallarından sonra, şirketlerin finansal yönetim süreçlerine dair güven zedelenmiş, kurumsal yönetim kavramı ve önemi, alan yazınında çokça açıklanır hale gelmiştir. Günlük hayatta ise sık sık duyduğumuz “kurumsal şirket” kavramı belirli bir nitelik göstergesi kimliğine bürünmüştür. “Çalıştığın şirket kurumsal mı?” şekline dönüşen bu simgesel soru, en dar anlamda “Çalıştığın şirkette, kurallar tanımlı, çalışanın hakları gözetiliyor ve iş güvenceniz var mı?” gibi eşdeğer anlamlara getirilmektedir. Oysaki, “kurumsal yönetim” kavramı, bundan daha geniş bir anlamı ihtiva eder.

Şehirli’ye göre, “bir şirketin faaliyeti; şirket pay sahiplerinden, yatırımcılarından, şirketle ticari münasebette olan kişilerden, işçi ve memurlardan, vergi alacaklısı ve topluma daha iyi bir hayat sağlama yükümünü yüklenmiş devletten oluşan ve şirketin başarılı işleyişinden yararlanabildiği gibi, başarısızlığından ve kötü idaresinden de olumsuz yönde etkilenebilen ve zarar görebilen büyük bir sosyal topluluğu ilgilendirmektedir.” (Şehirli, 1999, s. 8). Kurumsal yönetim anlayışı,

şı, kar amacı taşıyan geleneksel yapılarının yanında, hisse sahipleri dâhil tüm ilgili menfaat sahiplerinin haklarını gözetilen ve bu menfaat sahipleriyle ilişkileri düzenleyen bir yönetim felsefesidir (Şehirli, 1999). Bu kapsamda örgütün iyi yönetilmesi açısından gerekli olan formel ve informal kuralların tamamı, geniş anlamda kurumsal yönetimin olgunluk seviyesine işaret etmektedir.

İşletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması açısından hayati önem taşıyan kurumsallaşma kavramı, genel olarak bir işletmenin kişilerden bağımsız olarak standartlara ve prosedürlere sahip olması; değişen çevre koşullarını takip edecek sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak organizasyonel yapısını oluşturması; kendine özgü iş yapma yöntemlerini kültür haline getirmesi ve böylece diğer işletmelerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünme süreci olarak ifade edilebilir (Alkış & Temizkan, 2010).

Kurumsal yönetim anlayışının merkezinde, işletme faaliyetleriyle ilişkili tüm paydaşların hak ve çıkarlarını korunması ve ilgililere bu yönde bir güvence verilmesi esası bulunmaktadır (Tüm, 2013). Pay sahipleri, menfaat sahipleri, kamuyu aydınlatma platformu ve devlet, son olarak da yönetim kurulunu işletme ile ilişkili paydaşlar olarak sıralamak mümkündür. Bilhassa yönetim kurulunda bağımsız üyelerin bulunması, işletme ile ilişkili paydaşların çıkarlarının gözetilmesi, yükümlülüklerine dikkat edilmesi konularında tarafsız olabilmelerine olanak sağlamaktadır.

Bu bilgiler çerçevesinde “Kurumsallaşma” ya da “**Kurumsal Yönetim**” kavramının gerekliliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Yeterli bir organizasyon yapısının kurulması,
- Operasyonel yönetimin belirli ölçüde profesyonelleşmesi,
- Örgüt kültürünün yazılı hale getirilmesi,
- Operasyonel faaliyetlerin mali olarak kaydedilmesi,
- Operasyonel faaliyetlerin takip ve izlenmesine ilişkin bilgi sistemlerinin kullanılması,
- Faaliyetlerin belli bir stratejik plan çerçevesinde ilerletilmesi,

- İş kurallarının tanımlanması, politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- İş süreçlerinin standartlaştırılması ve standartlaştırılan süreçlere uyumun takip edilmesi,
- Operasyonel faaliyetlerin sonuçlarının düzenli olarak paydaşlarla paylaşılması,
- Eğitim faaliyetlerine önem verilmesi,
- Personelin yeteneklerinin tespit edilmesi ve niteliklerinin geliştirilmesi,
- Mali kayıtlara ve faaliyetlere ilişkin hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmesi,
- İç kontrol faaliyetlerinin sistematik hale getirilmesi,
- İç denetim sisteminin oluşturulması.

Dolayısı ile yukarıda kurumsallaşma gerekliliklerinin işletmeler için bir “yapılacaklar listesi” olarak benimsenmesi ile kurumsallaşmaya geçiş sürecine başlanabileceği söylemek mümkündür.

Kurumsallaşma süreci içerisinde operasyonel faaliyetler ve sonuçlarına ilişkin iç denetim birimlerinin güvence hizmeti sunmaları; kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesine ve paydaşların çıkarlarının korunmasına katkı sağlayacaktır. Yiğit (2018), “*sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerinin güçlendirilmesi için iç denetim kapsamında işletme faaliyetlerinin risk esaslı denetlenmesi ve denetimler sonucunda amaçlardan sapma olmadığına dair güvence verilmesi gerektiğini*” vurgulamaktadır. Yiğite göre, “*İç denetim faaliyetleri sonucunda oluşan raporlar vasıtasıyla üst yönetim, kurumsal yönetim kavramının işletme içerisinde etkinliği hakkında bilgilendirilmekte ve üst yönetime makul güvence sunulmaktadır. Sunulan bu raporlar sayesinde üst yönetim gerekli uyarılar neticesinde kararlar alarak işletmedeki kurumsal yönetim kavramının sağlıklı bir şekilde işletilmesini sağlamaktadır.*” (Yiğit, 2018, s. 88).

İşletmelerde etkin olarak yürütülen iç denetim faaliyetleri ile iç taraftaki risk durumları ve iş süreçlerinin verimliliği ölçülmekte ve değerlendirilmektedir. Ayrıca işletmenin faaliyette bulunduğu sektör de, riskleri bakımından derecelendirilmektedir. Tüm bu ölçme ve değerlendirme süreçleri ile kurumsal yönetimin geli-

şimine önemli bir katkı sunulmaktadır (Yiğit, 2018).

Kurumsallaşmanın temel amacı, kurallara dayalı bir yönetim modeli ile organizasyonu kişilerden bağımsız hale getirilerek işletmenin sürdürülebilirliğini temin etmek ve tüm paydaşların hak ve çıkarlarını korumak şeklinde tanımlanabilir. Bu kapsamda, örgüt üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi veya kötüye kullanılmasının engellenmesi, paydaş gruplarının haklarının korunması ve risklerin kontrol altına alınması, kamunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması açılarından iç denetim fonksiyonu ile kurumsallaşmanın amaçlarının örtüştüğünü ifade etmek mümkündür.

## 2.2. İç Denetimin Etkinliği ve Kalite Güvence ve Geliştirme Programları

Etkinlik ya da etkililik kavramı, örgütlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda istediği amaçlara ulaşma düzeyi ve derecesini ifade eder, böylece mevcut kaynak ile bu kaynağa ait potansiyelin arasındaki ilişkiyi inceler (Yükçü & Atağan, 2009).

İç denetim birimleri kurumlarının faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katma görevini yerine getirirken, bir taraftan da kendi faaliyetlerinin etkinliğini sürekli olarak gözlemelidir. Kaya çalışmasında; iç denetim faaliyetinin etkinliğini değerlendirmek için, altı boyutta ele alınması ve analiz edilmesi gerektiğini ifade ederek; uluslararası standartlara uygunluk, örgüt içi konum, örgüt içi kabul ve farkındalık, yeterlilik ve kapasite, hedeflere ulaşma ve değer katma, kalite güvence sistemi boyutlarına vurgu yapmıştır (Kaya, 2009).

Alan yazınında, iç denetim hizmetinin kalitesini farklı boyutlarla değerlendiren çalışmalar mevcuttur. Bazı araştırmalarda teknik yeterlilik, bağımsızlık ve denetim çıktıları, hizmet kalitesinin boyutları olarak ele alınırken; bazı çalışmalarda ise iç denetimin etkinliği, bağımsızlık, kurumsallaşma, yetkinlik, mesleki gelişim gibi boyutlar üzerinden değerlendirilmiştir. İç denetimin etkinliğini değerlendiren Bertan KAYA tarafından oluşturulmuş “İç Denetim Faaliyeti Değerlendirme Modeli (KİDDM)” bu konuda oldukça yeterli bir çözüm sunmaktadır (Kaya, 2009). Bu mo-

delde yukarıda ifade edildiği üzere **iç denetiminin etkinliğinin değerlendirilmesinde 6 kıstas** ele alınmıştır.

### 1- Uluslararası Standartlara uygunluk

Uluslararası İç Denetim Standartları'nın denetim birimi tarafından özümsemesi ve iç denetim uygulamalarında esas alınması şüphesiz iç denetim fonksiyonunun etkililiğini artıracaktır. Ayrıca, standartlara uygun bir iç denetim yönetmeliğinin oluşturulması gereklidir. İç denetim yönetmeliğinin kullanılan metodoloji, araç ve teknikleri açıklayan ve iç denetçilere yol gösteren bir "İç Denetim Rehberi" ile desteklenmesi de önemlidir.

### 2- Örgüt içi konum

İç denetim faaliyetinin etkililiğinin artırılmasında diğer önemli bir konu, denetim biriminin örgütsel konumudur. Örgüt hiyerarşisinde idari ve fonksiyonel olarak bağlı olduğu pozisyon şüphesiz iç denetimin etkililiğini doğrudan etkileyecektir.

İdari açıdan en üst icra birimi olan yöneticiye bağlı iken, yaptığı raporlamalar ile fonksiyonel açıdan yönetim kuruluna bağlı olması ideal olmalıdır. Uluslararası standartlarda "İç denetim faaliyetinin, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olması ve iç denetçilerin, tarafsız ve önyargısız bir şekilde her türlü çıkar çatışmasından kaçınması" gerektiği ilkesel bir karar olarak benimsenmiştir.

Bu durum, iç denetçilerin denetim görevleri dâhilinde, kurumun tüm bilgi sistemleri, raporlama faaliyetleri, veri tabanları ve insan kaynağına erişim yetkisi bulunmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca bağımsızlık ve tarafsızlığın teminatı olarak üst yönetime, yönetim kuruluna veya denetim komitesine gerekli olduğunda kolaylıkla erişebilmeleri, denetleyen-denetlenen veya danışman-danışan ilişkisi dışında farklı bir operasyonel ilişkinin söz konusu olmaması zaruridir.

### 3- Örgüt genelinde kabul ve farkındalık

İç denetim fonksiyonunun etkinliğinin artırılmasında diğer bir önemli husus ise örgüt genelinde iç denetim-

le ilgili kabul ve farkındalık düzeyidir. Daha çok örgüt kültürüne dayalı olan bu öge; iç denetim faaliyetinin vizyonunun, misyonunun, amaçları ve konumunun üst yönetim ve operasyonel yönetim tarafından bilinmesi ve anlamlandırılmasına ilişkindir. Bu noktada, iç denetimin misyonunun kurum amaç ve hedefleri ile örtüşmesi de son derece önemlidir. Ayrıca, operasyonel birim yöneticileri ile personelin iç denetim faaliyetine ilişkin doğru bilgi sahibi olmaları, iç denetçilerin bağımsız ve tarafsızlıklarından şüphe duymamaları, iç denetçilere güvenmeleri, iç denetçilerin ehliyet ve liyakatları hakkında tereddüt yaşamamaları gerekir. Bu hususlarla ilgili ortaya çıkan bir aksaklık ya da tereddüt, kurum genelinde iç denetime yönelik bir direnç oluşmasına sebep olacak ve iç denetim fonksiyonundan sağlanacak faydayı düşürecektir.

### 4- Yeterlilik ve kapasite

İç denetim fonksiyonunun etkinliğinin artırılmasında, iç denetçilerin yeterlilikleri ve iç denetim biriminin kapasitesi de son derece önemlidir. İç denetim ekibinde, çeşitli alanlarda (finans, muhasebe, hukuk, bilgi teknolojileri (BT), istatistik gibi) uzmanlığa ve tecrübeye sahip yeterli sayıda denetçi bulunması, iç denetçilerin risk yönetimi ve iç kontrol alanlarında yeterli bilgi ve deneyime sahip olması gereklidir. Bu kapsamda, risk odaklı (bazlı) iç denetim metodolojisi ve araçlarına hâkim olunmasına, bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanabilecek becerilere ihtiyaç duyulmaktadır. Sayıca yeterli bir ekibin, kurum içinde suistimal ve yolsuzluk belirtilerini tespit etmek ve önlemeye yönelik kontrolleri değerlendirebilecek düzeyde yetkinliğe sahip olması da iç denetimin etkinliğini artıracaktır.

### 5- Hedeflere ulaşma ve değer katma

Etkililikle ilgili bir diğer ölçüt ise örgütün hedeflere ulaşmasında oluşturulan katma değerdir. Denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve bunlara ilişkin önerilerin, üst ve operasyonel yönetim nezdinde kabul görmesi ve operasyonel iş birimlerinin çalışmalarına katkı sunarak, süreçlerde verimlilik artışının sağlanması da iç denetime olan inancı ve güveni sağlamlaştıracaktır.



Bu bakımdan, iç denetim faaliyetinin planlanması ve planlamaya sadık kalınması da son derece önemlidir. Kurum üst yönetimince talep edilen denetim ve inceleme görevlerinin denetim planlarını aksatmaması gerekir.

## 6- Kalite güvence sistemi

Şüphesiz, iç denetimin kalitesinin ve etkinliğinin bir diğer teminatı kalite güvence sistemleridir. İç denetim faaliyetinin bir kalite güvence ve geliştirme programının bulunması, program kapsamında iç ve dış değerlendirmeler yapılması, iç veya dış değerlendirmelerin iç denetimi bilen uzmanlarca yapılması, dış değerlendirmelerin kurum dışından en az beş yılda bir yetkin ve bağımsız bir gözden geçirme şeklinde yaptırılması son derece önemlidir. Ayrıca, iç ve dış değerlendirme sonuçlarının üst yönetime ve yönetim kuruluna sunulması etkinliğin artırılması amaç edinilmelidir.

Kaya, Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu olarak oluşturulduğunu belirttiği KİDDM değerlendirme modeli ile iç denetim birimlerinin; amaçlanan ideal durumdan fiili durumunun ne düzeyde farklı olduğunu tespitinde ve kendi durumlarını analiz etmelerinde kullanılabileceğini ifade etmektedir (Kaya, 2012).

Denetimin kalitesini etkileyen birçok faktör olmasından dolayı, **kalite düzeyinin ölçümüne** yönelik yapılan araştırmalarda da farklı farklı boyutlarla değerlendirme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yüzden denetim kalitesinin ölçümü yapılırken tek bir boyut üzerinden gitmek, tutarsız sonuçlara sebep olacaktır. Bu konudaki önemli çalışmalardan bir tanesi ise, 2004 tarihli Duff'ın çalışmasıdır. Duff, 56 maddeden oluşan bir anketi, denetçiler, finans direktörleri ve dış kullanıcı olarak da fon yöneticilerinden oluşan üç farklı gruba uygulamıştır. Bu anket sonucunda oluşturduğu "AUDITQUAL" isimli modelde, denetçinin itibar ve kapasitesinden oluşan "statü", "bağımsızlık" ve denetçinin uzmanlık ve tecrübesinden oluşan "bilgi", **teknik kaliteyi** oluşturmaktadır. Aynı zamanda "duyarlılık", "denetim dışı hizmetler", empati ve sunulan hizmetten oluşan "anlama" ise **hizmet kalitesini** oluşturmaktadır (Duff, 2004, s. 77; Serçe Işıklar, 2017, s. 70-72).

Bunun yanında iç denetim kalitesini, teknik yeterlilik, bağımsızlık, denetim çıktıları gibi başlıklar üzerinden değerlendiren çalışmaların yanında; iç denetim sürecini esas alarak, girdiler, süreç ve çıktılar üzerinden değerlendiren çalışmalar da mevcuttur. İç denetim hizmetinin kalitesini değerlendiren çalışmalarda belki de en önemli olgu ise hizmetin muhataplarının beklentilerine göre kalite algısının değiştiği hususudur.

Yönetim kurulu veya denetim komitelerinin bu anlamda odaklandığı nokta, iç denetim sürecinin çıktılarıdır. Dolayısı ile denetim ekibinin ortaya koyduğu raporlarda, denetlenen konunun öneminin, odaklanılan risklerin, bulguları destekleyen kanıtların belirtilmesinin önemi oldukça fazladır. Operasyonel ve üst yönetim seviyesinin beklenti algısı, kuruma katılan değerle orantılı olarak değişmektedir. Bu anlamda iş süreçlerinin iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin artırılması ve tasarruf sağlanması konusundaki bulgu ve öneriler önemli hale gelmektedir.

Bu çerçevede iç denetimin etkinliğinin artırılmasında ve kalitesinin sürdürülebilir kılınmasında kalite güvence sistemleri, şüphesiz en önemli bileşenlerdendir. *"Kalite Güvence ve Geliştirme Programı'nın (KGGP) oluşturulması ve uygulaması ile iç denetim faaliyetlerinde etkinliğin ve standartlara uyumun güvencesi sağlanmaktadır."* (Akçıl; 2009, s. 108).

Kalite Güvence ve Geliştirme Programları (KGGP); iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlar ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve kalitesinin geliştirilmesine ilişkin hazırlanan programlar olarak tanımlanabilir. İlke odaklı ve iç denetimin uygulanmasına dair bir çerçeve belirleyen IIA Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre; *"iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyeti için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve tüm yönleriyle bu programı sürdürmek zorundadır. Ayrıca bu standartların hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermesi gerektiği de standartlarda ifade edilmektedir."*

İç değerlendirme, denetim faaliyetinin sürekli izlenmesi ve dönemsel olarak gözden geçirilmesi faaliyetleridir. Standartlara göre; iç denetim faaliyetinin performansının izlenmesi, iç denetim alanında yetkin kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri ve öz değerlendirmeleri kapsar. İç değerlendirme faaliyet-

lerinin bir parçası olan sürekli izleme ise denetim ve danışmanlık görevlerinde denetim süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine dair yürütülen faaliyetlerdir. Bu bakımdan sürekli izleme faaliyetleri, iç denetim süreçlerin en önemli parçasıdır.

Kamu kesimi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından hazırlanan ve Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe alınan Kalite Güvence ve Geliştirme Programında, sürekli izlemenin genel itibariyle şu faaliyetleri kapsadığı belirtilmektedir:

- İç denetim görevlerinin planlanması ve gözetimi,
- Saha çalışmasından önce görev iş programının gözden geçirilmesi,
- İç denetim görevlerinin, belirlenen politika ve mevzuata uygunluğu,
- Denetlenen birimlerden ve diğer birimlerden geri bildirimler alınması,
- İç denetim görevlerinde yer almayan denetçiler tarafından çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,
- Yürütülen faaliyetlerin performans kriterleri çerçevesinde analizi,
- Düzenlenen raporların iç denetim yöneticisi tarafından gözden geçirilmesi.

Temelde denetimin gözetim sorumluluğu kapsamında olan sürekli izleme, kalite güvence ve geliştirme programlarının en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır (Aydın, 2013). Dönemsel gözden geçirme olarak ifade edilen faaliyet ise; iç denetimin standartları, mesleki kurallar ve iç denetim yönetmeliğine uyumu sağlama amaçlı olarak yılda bir veya birkaç kez yapılan değerlendirmelerdir.

Anlaşıldığı üzere, KGGP’nin iç değerlendirmeler kapsamındaki en önemli unsuru, iç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesi ve gözetim sorumluluğudur. Denetim performansının en önemli göstergesi ise iç denetim faaliyetleri ile yönetime değer katılmasıdır (Akçıl, 2009).

### 2.3. Performans Ölçüm Modelleri ve Performans Göstergeleri

Performans ölçümü, işletme/kurum faaliyetlerinin başarısının ölçüldüğü bir süreç olarak tanımlanabil-

mektedir. İş süreçlerinin performans ölçümü ile faaliyetlerin durumu ve gelecekte bulunulmak istenen durum doğru biçimde değerlendirilebilir. Böylelikle etkili yönetim için gerekli bilgiler elde edilebilir. Zira ölçülemeyen şey yönetilemez. Buradan hareketle işletmelerin süreçlerini yönetebilmeleri için doğru bir performans ölçümüne ihtiyaç duyulduğu aşikârdır (Çınaroğlu, 2012). Genellikle performans ölçüm modellerinde bireysel olarak belirlenen ölçütler bir araya getirilerek bir sistem oluşturulmaktadır.

İşletmelerde **performans ölçüm modelleri** incelendiğinde bunlar içerisinde farklı öncelikleri ön plana çıkaran, farklı alt başlıklara yer veren modellerin bulunduğu görülmektedir. Bunlar arasında müşterileri ön planda tutan müşteri değer analizi (customer value analysis), işletmenin sahip olduğu marka değerini ön planda tutan marka değeri analizi (brand value analysis), kalite unsurunu ön planda tutan kalite mükemmellik modeli (EFQM), muhasebe uygulamalarına dayalı olan faaliyet tabanlı maliyetleme (activity based costing), işletmenin yarattığı ekonomik değere odaklı olan ekonomik katma değer (economic value added) gibi yaklaşımlar bulunmaktadır. Görüldüğü gibi bu modellerin öncelikleri ve odak noktaları birbirinden oldukça farklıdır. Modellerin bir kısmında yalnızca müşterilere, bir kısmında kalite unsuruna, bir kısmında ekonomik unsurlara vurgu yapılmaktadır. Bu noktada işletme yöneticilerinin bu farklı odak noktalarını bir araya getirerek daha sistematik bir bakış açısı ile bütüncül resmi görmelerini sağlayacak yaklaşımlara ihtiyaçları vardır (Çınaroğlu, 2012, s. 122).

Geleneksel ve sadece finansal sonuçlar üzerinden performansın ölçülmesine ilişkin yöntemlerin eleştirilmesi ve yetersiz bulunması sonrasında Kaplan ve Norton (1996), **Dengeli Sonuç Kartı** (Balanced Scorecard) yöntemini literatüre kazandırmışlardır. Stratejik yönetim ve performans ölçümde sistemli bir yaklaşım olan Dengeli Sonuç Kartı yöntemi; misyonun, vizyonun ve stratejilerin, finansal ve finansal olmayan göstergelere indirildiği bir çerçeve sunmaktadır. Kaplan ve Norton’a göre, “*Bu yöntemde geleneksel olarak performans değerlendirmede kullanılan finansal ölçüler; müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ile öğrenme ve gelişme boyutundaki finansal olmayan performans*

ölçütlerinin kullanımı ile desteklenmektedir.” (Kaplan & Norton, 1996, s. 56) Dengeli Sonuç Kartı, stratejik amaçlar ile performans ölçütleri arasında bir bağ kurar ve bu ilişkiyi ön plana çıkaran yapı sunmaktadır (Güner, 2008).

Performans ölçümü konusunda alan yazınına yansımış modellerden; finansal göstergeler ile finansal olmayan göstergeleri aynı potada eriten, performans yönetimi ile işletmenin stratejilerini birlikte kurgulayan bu yöntem, kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmede en önemli yöntemdir. Dengeli Sonuç Kartı yönteminde göstergelerin, gerçekleşen sonuçlar ve değişen iş koşulları doğrultusunda sürekli olarak gözden geçirilmesi son derece önemlidir (Güran v.dğr., 2015).

Performans yönetim sisteminin işletmelerde kurulmasında, performans ölçüm yöntemleri kadar bir diğer önemli konu ise **performans göstergelerinin belirlenmesidir**. “Göstergelerin strateji ile ilişkili olması, dengeli sonuç kartının dört boyutu arasındaki neden sonuç ilişkilerini yansıtması, sürekli olarak güncellenmesi, rakamsal olarak ifade edilebiliyor olması, ulaşılabilir ve kolay anlaşılır olması, ortalamalardan çok performansın gerçek durumunu yansıtacak verilerden oluşması, belli faaliyetlerin belli zamanlarda tamamlanması kriterine değil bu faaliyetin tamamlanması sonucu elde edilecek faydanın ölçülmesi kriterine dayanması, istenmeyen davranışların ortaya çıkmasına neden olmaması ve kıyaslamalara olanak vermesi gerekmektedir.” (Güran v.dğr., 2015, s. 71). Performans göstergelerinin bugüne kadarki seyri, sektör ortalamaları, çalışanların, müşterilerin ve paydaşların geri bildirimleri, performans hedeflerinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır (Güran v.dğr., 2015).

Kritik performans faktörlerinin doğru saptanması ve sayısal olarak gereğinden fazla olmaması, dengeli sonuç kartı yönteminin temel odak noktasını oluşturur. Aksi takdirde yöneticilerin bu göstergeleri anlamaları ve analiz etmeleri zorlaşarak sistemin etkinliği azalabilecektir. Tüm bunlarla birlikte performans hedeflerinin gerçekçi olması, hedeflere göre göstergelerin ağırlıklandırılabilmesi ve performanstan sorumlu tutulan birimin takip ve izlemesinde olması gerekmektedir (Güran v.dğr., 2015).

### 3. İÇ DENETİM PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNE İLİŞKİN MODELLER

Kurumsallaşma yolunda iç denetimin etkinliğinin artırılmasında önemli bir kaynak olan iç denetim standartlarında, “iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayacak bir kalite güvence geliştirme programı hazırlama görevi”nin iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olduğu belirtilmektedir (IIA, Erişim Tarihi: 24.12.2019). Dolayısıyla iç denetimin etkinliğini belirlemeye yönelik performans ölçüm modelini KGGP çerçevesinde belirlemek iç denetim yöneticisine yerine getirilmesi gereken bir eylemdir. Bu konuda -özellikle Türk kamu yönetimi iç denetiminde- yerleşmiş bir model bulunmamaktadır. Aşağıdaki bölümlerde daha önceki çalışmalara konu olan bazı modeller ile tarafımızca geliştirilen model önerisi hakkında bilgi verilmektedir.

#### 3.1. Alan Yazınında Geçen (Bilinen) Ölçüm Modelleri

İç denetim faaliyetinin performansının ölçümüne ilişkin konuyla ilgili yapılan belki de en önemli çalışma Ziegenfuss’a aittir. Ziegenfuss performans ölçütlerini; personel deneyimi; denetim komitesi tarafından izlenen denetim faaliyetleri, iç denetimden yönetimin beklentileri, uygulamaya alınan denetim önerilerinin yüzdesi ve denetçinin eğitim seviyeleri olmak üzere beş boyutta değerlendiren bir model sunmuştur (Ziegenfuss, 2000). Sonrasında Rupšys ve Boguslauskas performans ölçütlerini, iç denetimin tanımlanmış üç boyutuna makul şekilde entegre edilebileceğini öne sürerek, girdi-süreç-çıkış ekseninde açıklamaya çalışmışlardır (Rupšys & Boguslauskas, 2007).

Uluslararası alan yazınında bu konuda birçok çalışma mevcuttur, bununla birlikte Türkçe alan yazını incelendiğinde iç denetim birimlerinin performanslarını ölçmeye yönelik oluşturulan sadece bir çalışmaya rastlanılmıştır. Görmen (2017), çalışmasında; iç denetim fonksiyonunun performansının ölçülmesine ilişkin bir model önerisi sunularak alan yazınına çok önemli bir katkı sağlamıştır.

Görmen’in model önerisinin, hem içerdiği göstergelerin sadece kamu kurumları uygulamalarına ilişkin

olması hem de göstergelerin örgüt kültürü ve yönetsel amaçlarına göre revize edilmesini gerektirmesi bakımından bir takım kısıtlara sahip olduğu ifade edilmektedir. Buna rağmen Görmen'in model önerisi, geliştirilecek olan modeller için de bir kaynak olması açısından son derece değerlidir. Kamu kurumlarının uygulamalarına yönelik olmakla beraber, kamu kurumları tarafından uygulamaya alınan bazı Kalite Güvence ve Geliştirme Programları incelendiğinde, performans ölçümü için kullanılan göstergelerin neredeyse tamamının Görmen'in model önerisine de "Performans Göstergesi" olarak dâhil edildiği anlaşılmaktadır. Bu yüzden Görmen'in çalışmasının oldukça kapsamlı bir çalışma olduğunu kabul etmek gereklidir.

Bununla birlikte geliştirilecek modellerin, hedefler ile göstergelerin ilişkili olup olmadığını, yani göstergelerin hedefleri etkileyebilme ve hedefe hizmet edebilme bağlantısını ortaya koyması; göstergelerin iç denetçilerin çalışma performansına doğrudan bağlı ve spesifik olması, yani iç denetçiler üstün bir çalışma performansı gösterdiklerinde hedeflerin gerçekleşmesini etkileyebilmeleri ve göstergelerin sayısının gereğinden fazla olmaması açısından kısıtları bulunmamalıdır.

### 3.2. Önerilen Ölçüm Modeli

Yapılan çalışma ile yazında yer alan performans hedefleri ve göstergeler irdelenmiş, SMART<sup>1</sup> metodolojisine uygun olarak tekrar değerlendirilmiş, genel geçer kabul edilebilecek ve farklı organizasyonlar tarafından da uygulanabilecek şekilde sadeleştirilerek Dengeli Sonuç Kartı yöntemiyle dört farklı boyutta sunulmuştur. Kullanılan **SMART metodolojisi** bir kısaltma olup, açılımı şu şekildedir:

**Spesifik (Specific):** Hedefin net ve spesifik olmasına işaret eder. Tam olarak ne elde etmek istendiği tanımlanırken; ne, neden, kim, ne için, nerede sorularının karşılanması gereklidir.

**Ölçülebilir (Measurable):** Ölçülebilir ve sayısal hedefler olması önemlidir. Böylece ilerleme takip edebilir ve motivasyon korunabilir.

**Ulaşılabilir (Accepted):** Hedefin ayrıca gerçekçi olması ve elde edilebilir olabilmesi gerekir. Başka bir deyişle, yetenekleri zorlamalı fakat yine de mümkün olmalıdır.

**İlgili (Realistic/Relevant):** Bu adım, göstergelerin hedeflere, hedeflerin de stratejilere bağlı olduğundan emin olmak içindir. "Gerçekten istenen bu mu?" ve "Neden bunu yapıyoruz?" soruları bu aşamada önem arz eder. İlgili olması halinde bu sorulara "evet" cevabı verilmelidir.

**Zaman Sınırlı (Timely):** Odaklanacak bir son tarihin olması gerekir. Günlük görevlerin, uzun vadeli hedeflere göre önceliklendirilmesinde yardımcı olur.

Bu metodolojik ilkeler çerçevesinde, genellikle kullanılan hedef/performance göstergesi eşleştirmeleri yeniden değerlendirilmiştir. Örneğin, "iç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını geliştirmek" şeklinde belirtilen bir hedefin, iç denetçilerin çalışma performansı ile doğrudan bir ilgisinin bulunmadığı, ancak iç denetim faaliyetinin etkinliğinin artırılması açısından önemli bir boyut olduğu, ancak "bağımsızlık ve tarafsızlığın geliştirilmesi" konusunun örgüt kültürü, üst yöneticilerin tutumları ve iç denetim birimlerinin statüsüne de bağlı olması nedeniyle iç denetçilerin başarısının ya da performansının değerlendirilmesi için spesifik bir hedef olamayacağı düşünüldüğü için kapsam dışına çıkarılmıştır.

Örgütten örgüte değişen tanımlanmış vizyon, misyon, strateji, amaç ve hedefler olmasına karşın, iç denetim birimi için uluslararası standartlardan yola çıkarak Dengeli Sonuç Kartı'nın boyutları, hem kamu kesimine hem de özel sektöre uygulanabilecek şekilde değerlendirilmiş ve geliştirilen model önerisinde ele alınmıştır.

Bu minvalde araştırma kapsamında oluşturulan **hipotezler şu şekildedir:**

1 Ken Blanchard'ın 1985'de yayınlanan "Leadership and the One Minute Manager" adlı eserinde "SMART" teriminin ilk defa kullanıldığı ifade edilmektedir. Ancak, Blanchard'dan daha önce George T. Doran'ın (1981) proje ve program yönetimi disiplini SMART hedefler kavramını geliştirdiği de iddia edilmektedir. Doran'ın makalesi, Blanchard'ın kitabından önce 1981'de yayınlandığından dolayı SMART hedeflerini belgeleyen ilk makale olarak görünmektedir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Morrison, M. (2010). History of SMART objectives, Rapid Business Improvement, <https://rapidbi.com/history-of-smart-objectives/> (Erişim Tarihi, 21.10.2019).

**Hipotez 1:** İç denetim birimlerince iç denetim faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmekte ve faaliyetlerin kalitesi geliştirilmektedir.

**Hipotez 2:** İç denetim birimlerinde iç denetim faaliyetleri için hazırlanmış ve uygulamada bulunan yeterli bir kalite güvence ve geliştirme programı vardır.

**Hipotez 3:** Denetimin kalitesi, kalite güvence ve geliştirme programının varlığına doğrudan bağlıdır.

**Hipotez 4:** Denetimin kalitesi için, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının mutlaka izlenmesi ve ölçülmesi gereklidir.

Yukarıda ifade edilen hipotezlerle birlikte, yapılan sadeleştirmeler neticesinde belirlenen hedeflere uygun performans göstergeleri, anket uygulaması yoluyla “iç denetim” alanında çalışanlara önermeler şeklinde yöneltilmiş ve derecelendirilmiş, 5’li likert ölçeği ile göstergelerin güvenilirliği teyit edilmeye çalışılmıştır.

Ampirik açıdan test edilmek üzere ankete dâhil edilen **hedefler** ve SMART metodolojisiyle hedeflere uygun haldeki **performans göstergeleri (PG)** şu şekildedir:

#### ❖ Müşteri Perspektifi

**Hedef 1:** Paydaşların beklentilerini dikkate alan bir anlayış içinde faaliyet göstermesi.

PG. 1.1. Denetlenen birim memnuniyetinin oranı.

PG. 1.2. Denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı.

**Hedef 2:** İç denetçilerin, hem üst yönetimle hem de denetlenen birim yöneticileriyle etkin bir iletişim içerisinde bulunması.

PG. 2.1. Denetlenen birim tarafından kabul edilen öneri oranı.

**Hedef 3:** İç denetimin üst yöneticiler tarafından anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması.

PG. 3.1. İç denetim yöneticisi tarafından denetlenen birim ya da sürecin üst düzey yöneticilerine yapılan tekliflerin kabul oranı.

**Hedef 4:** Üst yönetim ve denetlenen birimler nezdinde katma değer yaratılması.

PG. 4.1. Öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı.

**Hedef 5:** Denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerinin oluşturulması ve geliştirilmesinin desteklenmesi.

PG. 5.1. Denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı.

#### ❖ İş Süreçleri Perspektifi

**Hedef 6:** İç denetim bulgularının izlenmesine yönelik etkili bir sistemin kurulması.

PG. 6.1. Denetim önerilerinin yerine getirilme oranı.

**Hedef 7:** İç denetçilerin birbirleri ile uyum içerisinde ekip ruhuyla çalışmasının sağlanması.

PG. 7.1. İç denetçilerin iş memnuniyeti oranı.

**Hedef 8:** İç denetimin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasının sağlanması.

PG. 8.1. Denetim programına göre denetimlerin, gerçekleşen denetimlere oranı.

PG. 8.2. Tamamlanan denetim sayısının iç denetçi sayısına oranı.

**Hedef 9:** KGGP olumlu sonuçlarını idame ettirilmesi.

PG. 9.1. Denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarında elde edilen bulgulara yönelik yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı.

**Hedef 10:** Denetim raporlarının; yazışma kurları ve denetim mevzuatına uygun, bulguların ise sebep-sonuç ilişkisini ortaya koyan, doğru, tarafsız, güvenilir, açık, kısa, yapıcı ve tam olması.

PG. 10.1. Düzenlenen raporların İç Denetim Yöneticisince tetkik edilmesi ve reddedilmemesi.

PG. 10.2. Denetlenen birim tarafından kabul edilen bulgu sayısı.

### ❖ Yenilik-Öğrenme Perspektifi

**Hedef 11:** İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan meslek içi eğitim ve sertifikasyon sayısının ve çeşitliliğinin artırılması.

PG. 11.1. İç denetçilerin yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı.

PG. 11.2. Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi iç denetçilerin oranı.

### ❖ Finansal Perspektifi

**Hedef 12:** Harcama yetkililiğinin etkin bir şekilde kullanılması

PG. 12.1. Tahsis edilen denetim bütçesinin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı.

Model önerisindeki performans göstergelerinin geçerliliği, farklı iş kollarında çalışan 47 İç Denetçi nezdinde yapılan ampirik çalışma ile test edilmiştir. Bu katılım sayısının, iç denetçilerin hem kamu kesimi hem de özel sektör çalışanı oldukları düşünüldüğünde yeterli olduğu kabul edilmiştir.

**İç denetçilere uygulanan anket** iki kısımdan oluşmaktadır (Ek 1). İlk 4 önerme, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programlarının iç denetim birimlerinde var olup olmadığı, yeterliliği, kaliteye katkısı, performansın izlenmesi ve ölçülmesini içerip içermediğine ilişkin olarak katılımcılara yöneltilmiştir. Devam eden önermelerde ise, “İç denetim faaliyetlerinin performansının ölçülmesinde temel göstergeler neler olmalıdır?” sorusunun cevabı aranmıştır.

Ankete verilen cevapların (Ek 2) değerlendirmesi “Sonuç” bölümünde yapılmıştır.

## 4. SONUÇ

İç denetim faaliyetinin performansının ölçümüne ilişkin Türkçe yazınındaki çalışmaların az ve yetersiz olduğu görülmektedir. Yapılan çalışma ile; iç denetimin performansını ölçmeye yönelik kalitatif ve kantitatif göstergeleri bir araya getiren bir model geliştirilmesinin yanı sıra uluslararası standartlara uygun olarak

belirlenen hedefler ve bu hedeflere bağlı göstergeler deneysel olarak test edilmiş ve hem kamu kesimi hem de özel sektör için uygulanabilir ve sadeleştirilmiş bir çerçeve sunulmaya çalışılmıştır.

İç denetim faaliyetleri ile gözetilen “Hedefler”; “Müşteri Perspektifi”, “İş Süreçleri Perspektifi”, “Yenilik-Öğrenme Perspektifi” ve “Finansal Perspektif” olmak üzere dört boyutta ele alınarak bu hedeflerle ilgili performans göstergeleri, alan yazınından ve uygulamalardan taranarak belirlenmiştir. Böylelikle, dört farklı hedef boyutunda, iç denetim birimlerinin görev ve sorumlulukları ile doğrudan bağlantılı ve uluslararası standartlarda iç denetim işlevinin stratejik amaçları ile ilişkilendirilmiş bir yapı oluşturulmuştur.

Hedefler ve hedeflere hizmet eden performans göstergeleri, sınırlı bir ampirik çalışmayla test edilmiş ve elde edilen sonuçlar makale ekinde istatistiki verilerle birlikte sunulmuştur. **Anket sonuçlarına göre**, araştırmada kurulan hipotezlerin ve teyide sunulan 12 hedefe bağlı 16 göstergenin güvenilirliği ve geçerliliği güçlü bir şekilde kabul görmektedir (Ek 2).

Ankette, iç denetim çalışanlarının görüşüne sunulan performans göstergelerine “Katılıyorum” veya “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde cevap verenlerin yüzde (%) oranları toplandığında 16 performans göstergesi için % 53,33 ile % 84,78 arasında değişen oranlarda “Katılıyorum” yönünde görüş bildirilmiştir.

Benzer şekilde oluşturulan hipotezlere de % 61,70 ile % 87,23 arasında değişen oranlarda “Katılıyorum” yönünde görüş bildirilmiştir. Böylece hipotezlerin güvenilirliği teyit edilmiş; iç denetim faaliyetlerinin kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmesi gerektiği, denetimin kalitesi ile kalite güvence ve geliştirme programları arasında pozitif bir ilişki olduğu, kalite güvence ve geliştirme programları çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesi ve ölçülmesinin elzem olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

**En güçlü oranda teyit edilen performans göstergesi** % 84,78 ile “Öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı” olmuştur. Bu sonuca göre denetimin başarı-

sının ölçümündeki “kaynak tasarrufu sağlanması ve gelir miktarının artırılması” şeklindeki göstergenin denetçiler için en öncelikli ve önemli konulardan olduğu anlaşılmaktadır.

“Denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı” ve “Denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı” şeklindeki performans göstergeleri ise, diğer performans göstergelerine göre iç denetçiler tarafından %53,33 ile en düşük oranda teyit edilen performans göstergeleri olmuştur. Bu sonuç, denetimle ilgili alınan şikâyetlerin denetçilerin başarısının ölçümü için bir gösterge olamayacağına dair iç denetçiler nezdinde tereddüt oluşturduğuna işaret etmektedir. Benzer şekilde, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi konularında tespit ve önerilerde bulunulmasına da iç denetçiler diğer göstergelere kıyasla tereddütlü yaklaşmışlar ve bunun iç denetçiler için açık ve objektif bir gösterge olmadığına dair bir yaklaşım sergilemişlerdir.

Çalışmanın en önemli sınırlılığı ise hedeflere bağlı olarak sunulan göstergelerin daha geniş örneklem gruplarında test edilememiş olmasıdır. Bu sebeple ileriki çalışmalarda, bu modelin kullanımı sonrasında elde edilen sonuçlar yanında üst yönetici ve paydaşlardan alınacak geri bildirimlerden oluşan bilgiler de göz önüne alınarak modelin geliştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Önerilen modelin kullanımıyla birlikte modelde iyileştirme yapılması ve kurumsal gelişimi tetikleyecek yanlar ortaya konulabilmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca modelin uygulanması sırasında iç denetim yöneticisince her bir göstergenin yüzdesel olarak ağırlıkları belirlenmelidir. Gerçekleşen performans sonuçları, belirlenen ağırlıklar ile çarpılarak “nihai başarı puanı” hesaplanabilecektir. Bu modelin uygulanması ile birlikte, uluslararası standartlara ve kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin hedeflere ne düzeyde ulaşıldığına yönelik ölçümler yapılabilecek ve iç denetim hizmetinin etkinliği ve kalitesinin artırılmasına katkı sağlanmış olacaktır.

EK-1





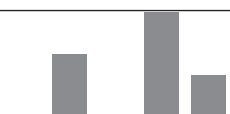






Tablo 1. İç Denetim Faaliyetlerinin Performans Göstergeleri Anketi

| İletişim Bilgileri*  |  | 1-Kesinlikle Katılmıyorum<br>(Kesinlikle Yetersizdir) | 2-Katılmıyorum<br>(Yetersizdir) | 3-Fikrim Yok<br>(Bilğim Yok) | 4-Katılıyorum<br>(Yeterlidir) | 5-Kesinlikle Katılıyorum<br>(Kesinlikle Yeterlidir) |
|--|--|---|---------------------------------|------------------------------|-------------------------------|---|
| Adı Soyadı :   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| Mesleği :  |  |   |                                 |                              |                               |   |
| Kurumu :   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| E-Posta :  |  |   |                                 |                              |                               |   |
| *Kimlik bilgilerinin verilmesi zorunlu değildir. Sadece iletişim amaçlıdır.  |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>İÇ DENEYİM FAALİYETLERİNİN PERFORMANS GÖSTERGELERİ ANKETİ</b>   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Bu anket, sadece İç Denetim alanında çalışanlara yönelik olarak hazırlanmıştır. Mesleğiniz 'İç Denetçi' değilse ya da iç denetim alanında çalışmıyorsanız lütfen ankete katılmayınız.</b>   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 1</b>  | İç denetim birimimizce iç denetim faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmekte ve faaliyetlerin kalitesi geliştirilmektedir.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 2</b>  | İç denetim faaliyetleri için hazırlanmış ve uygulamada bulunan yeterli bir kalite güvence ve geliştirme programımız vardır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 3</b>  | Denetimin kalitesi, kalite güvence ve geliştirme programının varlığına doğrudan bağlıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 4</b>  | Denetimin kalitesi için, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının mutlaka izlenmesi ve ölçülmesi gereklidir.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Devam eden önermeler, İç Denetim Faaliyetlerinin Performans Göstergeleri'nin araştırılmasına ilişkindir.</b>  |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>A. Müşteri perspektifi açısından:</b>   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 5</b>  | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim memnuniyetinin oranı' performans göstergesi olmalıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 6</b>  | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 7</b>  | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim tarafından kabul edilen öneri oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 8</b>  | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetim yöneticisi tarafından denetlenen birim ya da sürecin üst düzey yöneticilerine yapılan tekliflerin kabul oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 9</b>  | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, artırılan gelir miktarı' performans göstergesi olmalıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 10</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı' performans göstergesi olmalıdır. |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>B. İş süreçleri perspektifi açısından:</b>  |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 11</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim önerilerinin yerine getirilme oranı' performans göstergesi olmalıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 12</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin iş memnuniyeti oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 13</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim programına göre denetimlerin, gerçekleşen denetimlere oranı' performans göstergesi olmalıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 14</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tamamlanan denetim sayısının iç denetçi sayısına oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 15</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarında elde edilen bulgulara yönelik yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 16</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'düzenlenen raporların İç Denetim Yöneticisince tetkik edilmesi ve reddedilmemesi' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 17</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim tarafından kabul edilen bulgu sayısı' performans göstergesi olmalıdır.  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>C. Yenilik-öğrenme perspektifi açısından:</b>   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 18</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 19</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>D. Finansal perspektif açısından:</b>   |  |   |                                 |                              |                               |   |
| <b>Soru 20</b>   | İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tahsis edilen denetim bütçesinin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.   |   |                                 |                              |                               |   |
| Bu anketi talep ederek online olarak da katılım sağlayabilirsiniz. Online talepler ve iletişim için: <a href="http://www.linkedin.com/in/canercengiz-80317016a">www.linkedin.com/in/canercengiz-80317016a</a> (LinkedIn) ve <a href="mailto:ccengiz@tarimkredi.org.tr">ccengiz@tarimkredi.org.tr</a> |  |   |                                 |                              |                               |   |



## EK-2

Tablo 2. Anket Sonuçları

| ANKET SONUÇLARI   | Kesinlikle Katılmıyorum<br>(Kesinlikle 'Yetersizdir') | Katılmıyorum<br>(Yetersizdir) | Fikrim Yok<br>(Bilğim Yok) | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum<br>(Kesinlikle 'Yeterlidir') | TOPLAM | 1     | 2      | 3      | 4      | 5      | Yantların Dağılımı<br>(Grafiksel Gösterim)  |
|---|---|-------------------------------|----------------------------|-------------|---|--------|-------|--------|--------|--------|--------|---|
|   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 1- İç denetim birimimizde iç denetim faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında devamlı izlenmekte ve faaliyetlerin kalitesi geliştirilmektedir.  | 1   | 13                            | 1                          | 19          | 13  | 47     | 2,13% | 27,66% | 2,13%  | 40,43% | 27,66% |    |
| 2- İç denetimin faaliyetleri için hazırlanmış ve uygulamada bulunan yeterli bir kalite güvence ve geliştirme programımız vardır.  | 4   | 12                            | 2                          | 21          | 8   | 47     | 8,51% | 25,53% | 4,26%  | 44,68% | 17,02% |    |
| 3- Denetimin kalitesi, kalite güvence ve geliştirme programının varlığına doğrudan bağlıdır.  | 2   | 10                            | 2                          | 24          | 9   | 47     | 4,26% | 21,28% | 4,26%  | 51,06% | 19,15% |    |
| 4- Denetimin kalitesi için, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin performansının muttaka izlenmesi ve ölçülmesi gereklidir.   | 3   | 2                             | 1                          | 25          | 16  | 47     | 6,38% | 4,26%  | 2,13%  | 53,19% | 34,04% |    |
| <b>Müşteri Perspektifi</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| <b>Hedef 1. Paydaşların beklentilerini dikkate alan bir anlayış içinde faaliyet göstermesi.</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 1.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim memnuniyetinin oranı' performans göstergesi olmalıdır.  | 3   | 12                            | 3                          | 19          | 9   | 46     | 6,52% | 26,09% | 6,52%  | 41,30% | 19,57% |   |
| 1.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı' performans göstergesi olmalıdır.   | 1   | 16                            | 4                          | 21          | 3   | 45     | 2,22% | 35,56% | 8,89%  | 46,67% | 6,67%  |  |
| <b>Hedef 2. İç denetçilerin, hem üst yönetimle hem de denetlenen birim yöneticileriyle etkin bir iletişim içerisinde bulunması.</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 2.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetimlerle ilgili gelen şikâyet sayısı' performans göstergesi olmalıdır.   | 3   | 6                             | 1                          | 25          | 10  | 45     | 6,67% | 13,33% | 2,22%  | 55,56% | 22,22% |  |
| <b>Hedef 3. İç denetimin üst yöneticiler tarafından anlaşılması ve sahiplenilmesinin sağlanması.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 3.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetim yöneticisi tarafından denetlenen birim ya da süreç üst düzey yöneticilerine yapılan tekliflerin kabul oranı' performans göstergesi olmalıdır.   | 3   | 7                             | 5                          | 24          | 7   | 46     | 6,52% | 15,22% | 10,87% | 52,17% | 15,22% |  |
| <b>Hedef 4. Üst yönetim ve denetlenen birimler nezdinde katma değer yaratılması.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 4.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'öneriye ilişkin belirlenen eylemlerin kuruma kazandırdığı kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı' performans göstergesi olmalıdır.   | 0   | 4                             | 3                          | 22          | 17  | 46     | 0,00% | 8,70%  | 6,52%  | 47,83% | 36,96% |  |
| <b>Hedef 5. Denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistem ve süreçlerinin oluşturulması ve geliştirilmesinin desteklenmesi.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 5.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim ve danışmanlık görevlerinde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması veya geliştirilmesi konularında iç denetçilerce raporlanan tespit, öneri ya da sonuç/değerlendirme maddesi sayısı' performans göstergesi olmalıdır. | 3   | 11                            | 7                          | 20          | 4   | 45     | 6,67% | 24,44% | 15,56% | 44,44% | 8,89%  |  |
| <b>İş Süreçleri Perspektifi</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| <b>Hedef 6. İç denetim bulgularının izlenmesine yönelik etkili bir sistemin kurulması.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 6.1. İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması amacıyla 'denetim önerilerinin yerine getirilme oranı' performans göstergesi olmalıdır.   | 4   | 8                             | 2                          | 18          | 12  | 44     | 9,09% | 18,18% | 4,55%  | 40,91% | 27,27% |  |

| ANKET SONUÇLARI  | Kesinlikle Katılmıyorum<br>(Kesinlikle Yetersizdir) | Katılmıyorum<br>(Yetersizdir) | Fikrim Yok<br>(Bilğim Yok) | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum<br>(Kesinlikle Yeterlidir) | TOPLAM | 1     | 2      | 3      | 4      | 5      | Yanıtların Dağılımı<br>(Grafiksel Gösterim) |
|--|---|-------------------------------|----------------------------|-------------|---|--------|-------|--------|--------|--------|--------|---|
|  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| <b>Hedef 7. İç denetçilerin birbirleri ile uyum içerisinde ekip ruhuyla çalışmasının sağlanması.</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 7.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin iş memnuniyeti oranı' performans göstergesi olmalıdır.  | 2   | 14                            | 3                          | 24          | 3   | 46     | 4,35% | 30,43% | 6,52%  | 52,17% | 6,52%  |   |
| <b>Hedef 8. İç denetimin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasının sağlanması.</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 8.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim programına göre denetimlerin, gerçekleştirilen denetimlere oranı' performans göstergesi olmalıdır.  | 1   | 8                             | 1                          | 21          | 15  | 46     | 2,17% | 17,39% | 2,17%  | 45,65% | 32,61% |   |
| 8.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tamamlanan denetim sayısının iç denetçi sayısına oranı' performans göstergesi olmalıdır.  | 1   | 12                            | 5                          | 22          | 6   | 46     | 2,17% | 26,09% | 10,87% | 47,83% | 13,04% |   |
| <b>Hedef 9. KGGP olumlu sonuçlarının idame ettirilmesi.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 9.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarında elde edilen bulgulara yönelik yapılan düzeltici işlemlerin tamamlanma oranı' performans göstergesi olmalıdır. | 3   | 7                             | 2                          | 21          | 11  | 44     | 6,82% | 15,91% | 4,55%  | 47,73% | 25,00% |   |
| <b>Hedef 10. Denetim raporlarının; yazışma kuralları ve denetim mevzuatına uygun, bulguların ise sebep-sonuç ilişkisini ortaya koyan, doğru, tarafsız, güvenilir, açık, kısa, yapıcı ve tam olması.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 10.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'düzenlenen raporların İç Denetim Yöneticisince tetkik edilmesi ve reddedilmemesi' performans göstergesi olmalıdır.   | 2   | 14                            | 3                          | 18          | 9   | 46     | 4,35% | 30,43% | 6,52%  | 39,13% | 19,57% |   |
| 10.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'denetlenen birim tarafından kabul edilen bulgu sayısı' performans göstergesi olmalıdır.  | 3   | 12                            | 2                          | 21          | 7   | 45     | 6,67% | 26,67% | 4,44%  | 46,67% | 15,56% |   |
| <b>Yenilik-Öğrenme Perspektifi</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| <b>Hedef 11. İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan meslek içi eğitim ve sertifikasyon sayısının ve çeşitliliğinin artırılması.</b>   |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 11.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'iç denetçilerin yetkinlik seviyesinin artırılmasına yönelik planlanan eğitim sayısı ve bu eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.                             | 2   | 3                             | 4                          | 24          | 13  | 46     | 4,35% | 6,52%  | 8,70%  | 52,17% | 28,26% |   |
| 11.2. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi iç denetçilerin oranı' performans göstergesi olmalıdır.   | 1   | 10                            | 4                          | 17          | 13  | 45     | 2,22% | 22,22% | 8,89%  | 37,78% | 28,89% |   |
| <b>Finansal Perspektifi</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| <b>Hedef 12. Harcama yetkililiğinin etkin bir şekilde kullanılması.</b>  |   |                               |                            |             |   |        |       |        |        |        |        |   |
| 12.1. İç denetim faaliyetlerinin performansının izlenmesinde 'tahsis edilen denetim bütçesinin yıl içerisinde planlandığı şekilde harcanma oranı' performans göstergesi olmalıdır.   | 3   | 11                            | 3                          | 20          | 8   | 45     | 6,67% | 24,44% | 6,67%  | 44,44% | 17,78% |   |

## Kaynakça

- Akçıl, M. (2009). İç denetimde kalite güvence ve geliştirme programı. *Denetisim Dergisi*, 108-113.
- Aktan, C. C. (2005). *Geleneksel şirket yönetimi ve kurumsal şirket yönetimi*. <http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/geleneksel.htm> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 17.10.2019).
- Alkış, H. & Temizkan V. (2010). İşletmelerin kurumsallaşma düzeyinin belirlenmesi: (Haddehaneler) Karabük Demir-Çelik örneği. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 21(76), 73-92.
- Aydın, F. (2013). İç denetim birimi yöneticilerinin kalite güvence ve geliştirme programındaki rolü. *Denetisim Dergisi*, (11), 21-24.
- Çınaroğlu, S. (2012). İşletmelerde performans ölçüm modelleri. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2), 119-134.
- Duff, A., (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*. Edinburgh: University of Paisley, Published by The Institute Of Chartered Accountants Of Scotland.
- Görmen, M. (2017). Kamuda iç denetim performansının ölçümünde bir model önerisi: Dengeli başarı göstergesi (DBG) yaklaşımı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 975 – 997.
- Güner, M. F. (2008). Bir stratejik yönetim modeli olarak balanced scorecard. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(1), 247-265.
- Güran, M. C. & Kahveci, E. & Oyman, S. (2015). Performans ölçümünde dengeli sonuç kartı uygulaması. *Verimlilik Dergisi*, 0(1), 55-85.
- Kaplan, R. S. & Norton D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39(1), 53-79.
- Kaya, B. (2009). İç denetim faaliyetiniz etkin mi?, [http://bertan-kaya.net/11/c-denetim-faaliyetiniz-etkin-mi-kddm-c-denetim-deerlendirme-modeli/\\_adresinden](http://bertan-kaya.net/11/c-denetim-faaliyetiniz-etkin-mi-kddm-c-denetim-deerlendirme-modeli/_adresinden) alındı. (Erişim Tarihi, 19.10.2019).
- Rupšys R., Boguslauskas V. (2007). *Measuring performance of internal auditing: Empirical evidence*, Kauno Technologijos Universitetas, ISSN 1392-2785, (5), 9-15.
- Özgül, A. (2011). *İç denetimde kalite güvence geliştirme programı ve bir uygulama* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Serçe Işıklar, A. (2017). *İç denetim hizmet kalitesi ölçümü* (Basılmamış doktora tezi). Yaşar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Şehirli, K. (1999). *Kurumsal Yönetim Araştırma Raporu (Yeterlik etüdü)*, SPK Denetleme Dairesi, <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/477> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- Tüm, K. (2013). Kurumsal yönetim, iç denetim ve iç denetimin kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(2), 93-112.
- Ünlü, V. (2013). Denetiminde kalite için dönemsel gözden geçirme faaliyeti. *Denetisim Dergisi*, (11), 32-40.
- Yiğit, C. (2018). *İç denetimin kurumsal yönetime etkisi ve banka uygulaması* (Basılmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yenigün, T. (2008) *Kurumsal yönetim ve işletme içi denetim* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yükçü, S. & Ataçan, G. (2009). Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarının yarattığı karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.
- Ziegenfuss, D. E. (2000). Developing an internal auditing department balanced scorecard. *Managerial Auditing Journal*, 15( ½), 12-19.

## İnternet Kaynakları

- IIA, (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- TIDE, (2012). *İç denetimin katma değerine ve iç denetim kapasite modeli (Ek Rehber)*. [https://www.tide.org.tr/uploads/SG\\_Ic\\_Denetimin\\_Katma\\_Degeri.pdf](https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Ic_Denetimin_Katma_Degeri.pdf), (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- IIA, (2012). *İç denetimin katma değerine ve iç denetim kapasite modeli (Ek Rehber)*. [https://www.tide.org.tr/uploads/SG\\_Ic\\_Denetimin\\_Katma\\_Degeri.pdf](https://www.tide.org.tr/uploads/SG_Ic_Denetimin_Katma_Degeri.pdf), (Erişim Tarihi, 19.10.2019).
- Resmi Gazete, *İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı*, T.C. Resmi Gazete. Tarih/Sayı: 5 Nisan 2016/ 29675, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/04/20160405-5.htm> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 19.10.2019).

# STRATEJİK PLANLAMA, İÇ KONTROL VE KALİTE YÖNETİMİNDE RİSK YÖNETİMİ SÜREÇLERİ (RISK MANAGEMENT PROCESSES IN STRATEGICAL PLANNING, INTERNAL CONTROL AND QUALITY MANAGEMENT)

Hüseyin Cahit KARAMAN\* / Mustafa Kemal TOSUNER\*\*

## ÖZ

Özel sektörde benimsenen bazı yönetim modellerinin 1980'lerden sonra kamu yönetimine girmesiyle birlikte stratejik yönetim, toplam kalite yönetimi ve risk yönetimi gibi kavramlar mevzuatta yerini alarak uygulama alanı bulmaya başlamıştır. Organizasyonlarda hedeflere ulaşılmasıyla ilgili belirsizlikleri ve bunların etkilerini ifade eden risk kavramı etrafında yoğunlaşan risk yönetim sistemi, hem ayrı bir yaklaşım olarak hem de Türk kamu yönetimine giren kalite yönetim sistemi, stratejik yönetim ve iç kontrol sistemlerinin içinde farklı açılardan ele alınan bir alt sistem olarak dikkat çekmektedir.

Bu çalışmada, Türk kamu yönetiminde stratejik yönetim ve planlama, iç kontrol ile kalite yönetim sistemi uygulamalarındaki risk yönetim süreçleri karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırmada 2018 yılında yenilenen Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Kamu İç Kontrol Rehberi ve TSE EN ISO 9001:2015 standart şartları esas alınmıştır. 2018 yılında stratejik planlama kılavuzunun yenilenmesi

üzerine 2019 yılından itibaren tüm sistemlerin risk tabanlı bir yaklaşımla işletildiği görülmüştür. Çalışmada ilk olarak stratejik yönetim sisteminde risk yönetimi kavramı ve süreci incelenmiş, daha sonra sırasıyla iç kontrol ve kalite yönetim sisteminin risk yönetimi süreçleri incelenmiştir. Söz konusu sistemlerin benzer ilkeler, organlar ve operasyonel süreçlerden oluştuğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra izleme, raporlama ve denetim faaliyetlerinin de benzer olduğu ortaya konmuştur. Bu nedenle, kaynakların daha etkin ve verimli biçimde kullanılmasını sağlamak amacıyla kamu idareleri için risk yönetim sistemlerinin ve süreçlerinin bir bütün olarak ele alınıp birlikte organize edilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Risk Yönetimi, Stratejik Planlama, İç Kontrol, Kalite Yönetimi.

**JEL Kodları:** G32, M42

## ABSTRACT

*With the introduction of some management models adopted in the private sector into public administration after the 1980s, concepts such as strategic management, total quality management and risk management have started to find their implementation area by taking their place in the legislation. The risk management system, which concentrates around the concept of risk, which expresses the uncertainties about the achievement of the goals in the organizations and their effects, draws attention both as a separate approach and as a sub-system that is handled from different perspectives within the system of quality management, strategic management and internal control systems that are included in the Turkish public administration.*

*In this study, the risk management processes in strategic management and planning, internal control system and quality management system in Turkish public administration are compared. The comparison is based on the Strategic Planning Guide for Public Administrations revised in 2018, Public*

*Internal Control Guide and TSE EN ISO 9001:2015 standard requirements. It's seen that all the systems are operated with a risk-based approach since 2019 upon renewal of the strategic planning guide in 2018. In the study, firstly the risk management concept and process in strategic management; then the internal control system and risk management processes in the quality management system have been examined, respectively. It has been observed that these systems consisted of the similar principles, bodies and operational processes. Moreover, it has been revealed that the monitoring, reporting and auditing activities are also similar. So, it has been evaluated that the risk management systems and processes for public administrations should be considered and organized together as a whole to ensure the resources to be used more effectively and efficiently.*

**Keywords:** Risk Management, Strategic Planning, Internal Control, Quality Management.

**JEL Classification:** G32, M42

\* Kamu Yönetimi Uzmanı, DSİ Genel Müdürlüğü SGD Başkanlığı, Ankara, Orcid Id:0000-0002-3526-9718, hckaraman@dsi.gov.tr

\*\* Uluslararası İlişkiler ve AB Uzmanı, DSİ Genel Müdürlüğü SGD Başkanlığı, Ankara, Orcid Id:0000-0001-7423-3382, mktosuner@dsi.gov.tr, Yazı Gönderim Tarihi: 11.03.2020, Yazı Kabul Tarihi: 06.05.2020.

## 1. GİRİŞ

Yönetim, bir küme bireyin ortak bir amaç doğrultusunda yönlendirilmesi, onlara önderlik edilmesi, onların çabalarının eşgüdümlemesi ve denetlenmesidir (Ergun, 2004, s. 63). İşletmeler/kurumlar, çevresindeki diğer ekonomik, politik ve sosyal organizasyonlarla uygun ilişkiler sürdürmelidir. Bu organizasyon grupları; müşteriler, tedarikçiler, rakipler, hissedarlar, finansal kurumlar, kamu kurumları ve topluluklar gibi her biri söz konusu organizasyona göre kendi hedefleri olan çeşitli örgütsel yapılardır (Vasile & Simon, 2019 s. 10).

Her türde ve büyüklükteki kuruluş; hedeflerine ulaşım ulaşamayacağını ve ne zaman ulaşacağını belirsizleştiren iç ve dış faktörler ve etkilerle karşı karşıyadır. Bu belirsizliğin bir örgütün hedefleri üzerindeki etkisi "risk" tir (Florea & Florea, 2016, s. 73). Riskin pek çok tanımı olmakla beraber, çoğu organizasyonun faaliyetlerine ilişkindir. Riskler, var olan faaliyetlerden, dış çevredeki değişikliklerden ve yönetimin aldığı kararlardan kaynaklanmaktadır (Karagiorgos, 2010, s. 4).

**Risk Yönetimi**, risk/kazanç dengesinin işletmenin üst yönetiminin risk alma potansiyeline uygun olarak oluşturulmasıdır. İşletmeler ekonomik olarak kazanç elde etmek amacı ile kurulmakta, bu kazancı elde etmek için belirli risklerin alınması gerekmektedir (TÜSİAD, 2008, s. 17). Risk yönetimi, finans yöneticileri tarafından en önemli hedeflerden biri olarak sıralanmaktadır. Bu nedenle, risk yönetimi hakkında geniş bir literatür geliştirilmiştir. Değişen iş ortamında, bir şirketin risk profilini izleme ve risk yönetim süreçlerini iyileştirmek için alanları tanımlamada iç denetim önemli bir rol oynamaktadır (Drogalas & Sipi, 2017, 104).

1980'lerden sonra kamusal mülkiyet ve kamuda hizmet anlayışının değişmesinden sonra kamu hizmetlerinin piyasa koşullarına bırakılmasını müteakip; stratejik yönetim, toplam kalite yönetimi ve performans yönetimi gibi modeller özel sektör yanında kamu sektöründe de kullanılmaya başlanmıştır (Erkul, 2009, s. 51).

Mitolojide Athena'nın usta bir savaşçı olmasına rağmen barıştan, adaletten ve ilkelerden yana olduğu, bu

nedenle de stratejiler geliştirerek mücadele ettiğinden bahsedilmektedir (Sears, 2019, s. 192). Strateji, uzun dönemli amaçlara erişmek için geliştirilmiş kapsayıcı ve genel bir plandır. Strateji, stratejik planlamanın sonucunda ortaya çıkar.

**Stratejik yönetim** ise örgütün geleceğe yönelik amaç ve hedeflerinin saptanarak ve bunlara ulaşabilmek için yapılması gerekenlerin belirlenmesine olanak sağlar ki bunun özünde de stratejik planlama vardır (Ergun, 2004, ss. 71-72). Sahip olduğu kaynaklar ve dış çevredeki fırsat ile zayıflık ve tehditlerin bertaraf edilmesi olarak değerlendirildiğinde stratejik yönetim bir anlamda riskleri yönetmektir. Bu anlayış ve felsefe zaman içerisinde risk yönetimi kavramını öne çıkarmıştır. Aynı şekilde modern yönetim anlayışı içerisinde gelişen toplam kalite yönetimi anlayışı da geçen zaman içerisinde kavram ve ilkelerine risk yönetimini dâhil etmek durumunda kalmıştır. Diğer yönetim aracı olan iç kontrol ise yine benzer şekilde örgütün mekanizmalarını izleyip raporlarken bünyesinde risk yönetimi uygulamalarını da barındırmaktadır.

**Stratejik planlamanın** öncülleri olarak Türkiye Cumhuriyetinde planlama 1933 yılında yapılan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı ile başlamaktadır. 1938 yılında yapılan İkinci Sanayi Planı ise İkinci Dünya Savaşı nedeniyle uygulanamamıştır. Daha sonra 1946 yılında İvedili Sanayi Planı ile 1947 yılında Türkiye İktisadi Kalkınma Planları yine uygulanamamıştır (Ergun, 2004, s. 74). 1960 sonrasında planlı kalkınma dönemlerine geçilmesiyle başlayan ulusal kalkınma planları marifetiyle planlama süreci, batıdaki örneklerinden sonra ülkemizde de ikibinli yıllarda kurum bazında stratejik planlamaya dönüşmüştür. Kamu idarelerinde kalkınma planlarına istinaden stratejik plan hazırlama zorunluluğu 2003 tarihli *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* ile getirilmiştir.

Kamu idarelerinde stratejik planlar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile zorunlu hale getirilmiş olup, *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ve Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu* kapsamında hazırlanmaktadır. Yönetmeliğin 2018 yılı Şubat ayında güncellenmesini takiben Kılavuzun da 3'üncü sürümü yayınlanmıştır.

Bu kapsamda 2019 yılından itibaren idarelerin stratejik planlarını yeni mevzuata göre hazırlaması zorunluluğu getirilmiştir. Kılavuzda, idarelerin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturacakları hedeflerin belirlenmesi ve bu hedeflerin detaylandırılması aşamalarında, hedeflere ilişkin risklerin analizi ile alınacak önlemlerin tespitinin gerekliliği ifade edilmektedir. Ayrıca, hedefe varmada karşılaşılabilecek riskler, açıklamaları ve kontrol faaliyetleriyle birlikte tanımlanması beklenmektedir [Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB), 2019].

Risk analizine ilişkin detaylı çalışmaların *Kamu İç Kontrol Rehberine* göre gerçekleştirilmesi gerektiği, stratejik plan kapsamında idarelerin asgari seviyede hedefe ilişkin risk ifadesi ile riskin açıklamasını ve kontrol faaliyetlerini belirlemesi gerektiğinden bahsedilmektedir. Yapılacak çalışmalar ne kadar detaylı yapılırsa alternatif stratejilerin de o kadar sağlıklı belirlenebileceği, hedeflerin gerçekleşmesinin önündeki risklerin (setlerin) baştan tespit edilerek bunlara karşı önlem alınmasının stratejik planın uygulama etkinliğini artacağı vurgulanmaktadır. Kılavuzda ise, hedef risklerinin belirlenmesi ve analizinde temelde iç kontrol bağlamında gerçekleştirilen risk analizi çalışmalarından yararlanılması gerektiği belirtilmektedir (SBB, 2019). Risk değerlendirmesi sonucunda; hedef, performans göstergesi, gösterge değerleri, göstergenin hedefe etkisi, stratejiler ve maliyette değişiklik yapılabilmektedir. Risk analizi çalışmalarının, sadece stratejik planın hazırlanması aşamasında değil uygulama ile izleme ve değerlendirme aşamalarında da, sürekli gözden geçirilmesi gereken bir döngü olması nedeniyle, iç kontrol süreci içerisinde düzenli olarak yapılacağı değerlendirilmektedir (SBB, 2019).

**İç kontrol** 5018 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde; idarenin amaçlarına ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi için, idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreç ile iç denetimi de kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmaktadır.

Maliye Bakanlığınca 26 Aralık 2007 tarihli Genel Tebliğe belirlenen Kamu İç Kontrol Standartlarının beş

ana bölümünden ikincisi olan risk yönetimi; sürecin aşamalarını ve süreçte yer alan aktörlerin rol ve sorumlulukları ile araçlarını ele almaktadır. Risk yönetimi ile yakından ilişkili olan kontrol faaliyetleri kapsamında, kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürleri belirlenmekte ve belgelendirilmektedir. Hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği ve bir dizi kontrol faaliyeti ile risk yönetim süreci tamamlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2014).

**Kalite yönetimi**, son otuz yılda dünyanın önemli yönetim sistemlerinden biri olmuştur (Carlos Sa, J. v.dğr., 2019, s. 1066). Kalite yönetimi sisteminde risk kavramı, ürün ve hizmet uygunluğunu etkileyen risk ve fırsatları belirleme olarak tanımlanmaktadır. TS EN ISO 9001:2015 risk tabanlı düşünme yaklaşımına göre; risklerin tanımlanarak ele alınması ve kontrol edilmesinin sistem içerisinde oluşturulduğu, uygulandığı, sürdürülebilmesi ve iyileştirilmesinin güvence altına alınması gerektiği değerlendirilmektedir. Buna göre riski ele almanın bütünüleyici, tamamlayıcı hedeflere ulaşma ihtimalini artırarak ürün ve hizmet kalitesi ile müşteri güven ve memnuniyetini artıracak beklenmektedir. Risklerin ele alınması; risk alma, riski paylaşma, riskten kaçınma ve risk kaynağını ortadan kaldırma seçeneklerini içermektedir. Fırsatlar kapsamında ise idarenin veya paydaşların ihtiyaçlarının karşılanması, yeni ürünlerin tanıtımı, ortaklıklar bulunması veya yeni teknoloji kullanımı gibi fırsatların doğabileceği öngörülmektedir (TSE, 2015).

Yapılan literatür taraması neticesinde; Stratejik Planlama, İç Kontrol ve Kalite Yönetimi konularında muhtelif münferit araştırmaların yapıldığı müşahade edilmesine rağmen, bu başlıkların gerek karşılaştırmalı gerekse ortak bağlamdaki bir konu özelinde irdelendiği çalışmalara rastlanılamamıştır.

Bu çalışmada esas itibarıyla, kamu idarelerinde yürütülen; stratejik planlama, iç kontrol ve kalite yönetimi süreçleri muhtevastaki risk kavramı ile risk yönetim süreçlerinin benzerlikleri/farklılıkları karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve kamuda yönetim/denetim mekanizmalarındaki yansımaları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## 2. STRATEJİK YÖNETİM VE PLANLAMA SÜRECİNDE RİSK YÖNETİMİ

Kamu yönetimi üzerinde her geçen gün artan kalite, performans, rekabet ve maliyet baskısı, stratejik planlamayı güncel tartışma konularından biri haline getirmiştir. Küreselleşmenin yarattığı belirsizliklerle mücadele isteği, faaliyetlere uzun vadeli bir perspektifle bakma ve örgütlerin iç süreçlerle dış çevre faktörleri arasındaki etkileşimi dikkate alma zorunluluğu, 1950'lerde özel sektörde uygulanmaya başlanan stratejik planlama yaklaşımına, 1970'lerde de kamu sektörünün dâhil olmasına neden olmuştur (Eren, Veyssel v.dğr., 2014, s. 122). 1980'lerden itibaren pek çok ülkede stratejik planlama kamu kurumlarının karar alma süreçlerinin iyileştirilmesi ve performanslarının artırılmasını sağlamaya yönelik bir yönetim aracı olarak yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.

ABD'de 1993 tarihli Yönetim Performansı ve Sonuçları Kanunu ile federal kurumların stratejik plan oluşturmaları ve bu planları bütçe ve performans ölçümleri ile ilişkilendirmeleri zorunlu hale gelmiştir. Türkiye'deki uygulama, gerek uygulama süreçleri, gerekse kabul edilen stratejik planlama modeli açısından ABD'de federal düzeydeki uygulamalara benzetilmektedir (Coşkun, 2011, s. 113).

1970'lerden bu yana kamu kurumları verimlilik ve performans artışına odaklanan birçok uygulamayı hayata geçirme eğilimindedir. Kamu kurumlarındaki bu gelişmelerin ilk aşamasını kalite odaklı çalışmalar oluşturmuştur. Bu çalışmalardan çok kısa bir süre sonra, *özel sektörde iyi sonuç veren uygulamalar kamu sektöründe de iyi sonuç verir* varsayımı ile bazı özel sektör yönetim uygulamaları adapte edilmeye başlanmıştır. Bu yönetim uygulamalarının en başında Stratejik Planlama çalışmaları yer almaktadır (Çiğdem, 2007, s. 14).

**Türkiye'de** kamu sektöründe stratejik planlama, ikibinli yıllarda ulusal planlama kapsamında ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda kamu kurumlarının bu yöntemi benimsemeleri ve uygulamaları için yasal ve yönetsel altyapı oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kanun kamu kurumlarında stratejik planlamayı bir yükümlülük haline getirmiştir.

Stratejik yönetim süreci; kamunun orta ve uzun vadede odaklanmak istediği önceliklerin belirlenmesi, makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejilere göre paylaşılması ve etkin kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ile bunun üzerine inşa edilmeye çalışılan bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine temel teşkil etmektedir.

Planlamanın bütçe ile ilişkisinin artması ile birlikte yerleşmesi ve politika üretme kapasitesinin artırılması amacıyla kurum bazında gerçekleştirilmesine çalışılmıştır. Planlamanın kurumsal ölçekli inşa edilmesinin ana nedeni, politika üretme kapasitesinin en alt seviyede kurulmasını sağlamak ve böylece kalkınma planlaması uygulamalarını en alt seviyeye indirebilmektir (Özgüven, 2011, s. 244).

5018 sayılı Kanun'da stratejik plan, kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan olarak tanımlanmış olup, kamu idarelerine misyon ve vizyonlarını oluşturma, amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptama, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçme ve uygulamanın izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlama görevi verilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesine göre, stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine (mülga) Kalkınma Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede hazırlanan *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* 26.05.2006 tarih ve 26179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kamuda stratejik planlamaya ilişkin elde edilen deneyimler ve kamu idarelerinden gelen talepler doğrultusunda Yönetmelik'in yenilenmesi ihtiyacı hâsıl olmuştur. Bu kapsamda yenilenen Yönetmelik 26.02.2018 tarih ve 30344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, Yönetmelik çerçevesinde Kılavuz'un üçüncü sürümü de Mayıs 2018 itibarıyla yayımlanmıştır.

Kılavuzda, “*hedefler oluşturulurken hedef riskleri tespit edilmelidir.*” ifadesi bulunmaktadır. Buna göre hedeflerin belirlenmesi ve detaylandırılması aşamalarında her bir hedefe ilişkin risklerin tespit edilerek analiz edilmesi ve bu risklere ilişkin önlemlerin belirlenmesi gerektiği hedefe ulaşmada karşılaşılabilecek riskler, açıklamaları ve kontrol faaliyetleriyle birlikte tanımlanması hususu belirtilmiştir (SBB, 2019).

Öte yandan risk analizine ilişkin detaylı çalışmaların *Kamu İç Kontrol Rehberine* göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir birlikte stratejik plan kapsamında idarelerin asgari seviyede hedefe ilişkin risk ifadesi ile riskin açıklamasını ve kontrol faaliyetlerini belirlemesi gerekir. Bu çalışma ne kadar detaylı yapırsa alternatif stratejilerin de o kadar sağlıklı belirleneceği, hedeflerin gerçekleşmesinin önündeki engellerin baştan tespit edilerek önlem alınacağı ve stratejik planın uygulama etkinliğinin artacağı ifade edilmektedir (SBB, 2019).

Ayrıca hedef risklerinin belirlenmesinde ve analizinde temelde iç kontrol bağlamında gerçekleştirilen risk analizi çalışmalarından yararlanır. Bununla birlikte durum analizi bulguları ile iç denetim raporları da dikkate alınır. Risk değerlendirmesi sonucunda; hedef, performans göstergesi, gösterge değerleri, göstergenin hedefe etkisi, stratejiler ve maliyette değişiklikler yapılabileceği ifade edilmektedir. Risk analizi çalışmalarının, sadece stratejik planın hazırlanma aşamasında değil uygulama ile izleme ve değerlendirme aşamalarında da sürekli gözden geçirilmesi gereken bir döngü olduğu, bu doğrultuda risk analizi çalışmalarının iç kontrol süreci içerisinde düzenli olarak yapılması gerektiği bildirilmektedir (SBB, 2019).

İzleme ve değerlendirme sürecinde hedeflerin ve ilgili performans göstergeleri ile risklerin takibi, hedeften sorumlu birimin harcama yetkilisinin sorumluluğundadır. Ancak hedeflerin ve ilgili performans göstergeleri ile risklerin takibinin, ilgili hedeften sorumlu birimin harcama yetkilisine verilmesi, işbirliği yapılacak diğer birimlerin sorumluluk düzeyini azaltmaz. Her yılın ilk altı ayında ulaşılan performans düzeyi dikkate alınarak izlemenin yapıldığı, yılın sonu itibarıyla hedeflenen değere ulaşıp ulaşılamayacağını analizinin yapılacağı, hedeflenen değere ulaşılmasının engelleyecek hususlar ve riskler varsa bunların değerlendirileceği ifade edilmektedir (SBB, 2019).

Performans göstergelerinin devam ettirilmesinde kurumsal, yasal, çevresel vb. unsurlar açısından risklerin neler olduğu ve bu riskleri ortadan kaldırmak ve sürdürülebilirliği sağlamak için hangi tedbirlerin alınması gerektiği hususu sorgulanmaktadır. Stratejik planın güncellenmesinde ise; mevcut risklerin değiştirilmesi, çıkarılması ya da yeni bir risk eklenmesinin tartışılması istenmektedir. Stratejik Plan Değerlendirme Raporunda ise stratejik planda belirlenen risklerin gerçekleşip gerçekleşmediği ve bu risklere karşı hangi önlemlerin alındığı ile öngörül(e) meyen risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı sorgulanmaktadır (SBB, 2019).

Stratejik plandan sonraki önemli unsur olan Performans programlarında kamu idaresinin amaç ve hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta, öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise İdare faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır. Performans programları, stratejik planlarla bütçeler arasında daha güçlü bir bağ kurulmasını sağlayan araçlardır. Bu kapsamda, performans programlarında, stratejik planlarda yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflere ilişkin yıllık hedefler, söz konusu hedefleri gerçekleştirmek üzere belirlenen faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyaçları yer almaktadır. Performans hedeflerine ne derece ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek üzere oluşturulan performans göstergelerine de burada yer verilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019). Performans programı, stratejik planın bir yıllık planlamasını yapmak için hazırlandığından, hazırlık aşamasında yine risk değerlendirme süreçlerinden yararlanması gerekmektedir.

İdare faaliyet raporlarının hazırlanmasındaki amaç, idarelerin stratejik planlarında ve bu planların yıllık izdüşümü niteliğinde olan performans programlarında öngördükleri ve gerçekleştirmeyi planladıkları faaliyet ve hedefler hakkındaki sonuçların raporlanmasıdır. Dolayısıyla idarelerin performans programlarında gerçekleştirmeyi planladıkları hedeflerin gerçekleştirme sonuçlarını faaliyet raporlarında göstermesi gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2019). Faaliyet raporları da tıpkı stratejik plan değerlendirme raporu gibi idarenin yıllık performansının ölçülmesinin ve değerlendirmesinin yapıldığı bir belge olduğundan



belgenin hazırlanmasında yine risk değerlendirme süreçlerinden yararlanılması gerekmektedir.

Ayrıca SBB tarafından Eylül 2019'da yayımlanan *Program Bütçe Rehberi* ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde 2020 yılından itibaren program bütçe uygulamasına geçilmiştir. Bu model ile performans esaslı bütçeleme sisteminin daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi için harcama önceliklerinin geliştirilmesine katkı sağlayan program bütçe yaklaşımı mevcut bütçe yapısına dâhil edilmektedir. Performans esaslı bütçeleme sistemi gelinen noktada program bütçe sistemine evrilmiştir. Bu kapsamda program bütçe sistemine geçilerek;

- Bütçe sistemi ve bütçe sınıflandırmasının; kamu kaynaklarıyla kamu hizmetleri arasında bağ kurulması ve harcama önceliği geliştirilmesine uygun hale getirilmesi,
- Performans esaslı bütçe uygulamaları ile üretilen performans bilgisinin karar alma süreçlerini destekleyecek şekilde bütçe süreçlerine dâhil edilmesi,
- Üst politika belgeleri ile bütçe arasında dil ve kavram birliğinin oluşturulması, bütçenin üst politika belgeleri ve idarelerin politika dokümanlarıyla bütünleşik hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

Program bütçe yaklaşımının; program sınıflandırması ve performans bilgisinin geliştirilmesi, bütçe hazırlık ve uygulama süreçlerinin program bütçe yaklaşımına uygun olarak tasarlanması, program maliyetlendirme yönteminin geliştirilmesi ve program izleme ve değerlendirme sürecinin belirlenmesi şeklinde kademeli olarak hayata geçirilmesi planlanmaktadır (SBB, 2019). Bu kapsamda merkezi yönetim kamu idareleri 2020 yılı performans programlarını Rehberde belirtilen usul ve esaslar dâhilinde hazırlamışlardır.

Program bütçe kapsamında 15 Nisan 2020'de Program Bütçe Esaslarına Göre Performans Programı İzleme Rehberi yayımlanmıştır. Rehberin amacı; program bütçe anlayışına uygun olarak hazırlanan performans programlarının sorumlu kamu idareleri tarafından izlenmesi ile raporlanması sürecine yön vermek ve bu sürece ilişkin temel ilke ve esasları belirlemektir. Ayrıca Rehber kapsamında üretilen ve üretilecek rapor ve tabloların, idare faaliyet raporlarında da kullanıl-

masına yönelik düzenleme yapılacaktır (SBB, 2020).

Rehber kapsamında kamu idareleri tarafından hazırlanacak izleme raporlarında, hedef ve gösterge gerçekleştirmelerini etkileyecek sorun ve risklerin tespit edilmesi ve iyileştirmeye yönelik alınacak tedbirlere yer verilmesi gerekmektedir (SBB, 2020). Yapılan güncelleme ve düzenlemelerle risk yönetimi süreci program bütçe yaklaşımının içinde de kendine yer bulmaktadır. Ancak bu kapsamda gerçekleştirilmesi öngörülen risk değerlendirmeleri için ayrı bir süreç tanımı veya bir yöntem belirlenmesi yapılmadığı görülmektedir.

### 3. İÇ KONTROL SİSTEMİ KAPSAMINDA RİSK YÖNETİMİ

İç kontrol kavramı ilk olarak 1940'lı yıllarda ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan rapor, kılavuz ve standartlarda bahsedilmektedir.

İç kontrol, risk yönetimi, hileli finansal raporlamanın önlenmesi, kurumsal yönetim ve suistimali önleme alanlarında kapsamlı rehberler hazırlamak suretiyle fikir önderliği yapmak amacıyla; Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Amerikan Muhasebe Birliği, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü öncülüğünde 1985 yılında COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) kurulmuştur (COSO, 2020). COSO tarafından ilk olarak yayınlanan iki çerçeve bulunmaktadır. Bunlardan birincisi 1992 yılında yayımlanan İç Kontrol-Entegre Çerçevesi (Internal Control-Integrated Framework), ikincisi ise 2004 yılında yayımlanan "Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçevesi" ERM (Enterprise Risk Management-Integrated Framework)'dir. Birinci çerçeve, yayımından itibaren tüm ülkelerde ve kurumlarda, hedeflenen amaç ve alınan risk tutumu doğrultusunda riskin tanımlanması ve değerlendirilmesi amacıyla uygulanmıştır (Buluç, 2018).

Teknolojinin hızlı gelişimi, internetin ve mobil iletişimin yaygınlaşması, bilginin çok hızlı bir şekilde yayılması, küreselleşmenin artması, rekabetin küresel hale gelmesi, iş hayatının ve kurumsal yapının kar-

maşıklaşmasına sebep olmuştur. Gelişmiş ülkelerde yaşanan finansal raporlama skandalları ve bunun sonucunda yasal düzenlemelerin öngördüğü yükümlülüklerin artması, 2008'de ABD'de ipotek karşılığı krediler krizi olarak başlayan finansal krizin küresel etkilerini, müşteri taleplerindeki değişimler, gibi pek çok faktör kuruluşların karşı karşıya kaldığı riskleri artırmış ve kurumsal sürdürülebilirliği tehdit eder boyuta gelmiştir (Buluç, 2018).

1992 yılında yayınlanan İç Kontrol-Entegre Çerçevesi (ICIF) 2013 yılında revize edilerek yayımlanmıştır. COSO, Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi (ERM) ise revize edilerek Haziran 2017 tarihinde, "Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performansla Entegre Edilmiş" ERM (Enterprise Risk Management-Integrating with Strategy and Performance) adıyla yeniden yayınlanmıştır. Yeniden yayımlamanın nedeni olarak, çerçevenin ilk çıktığı dönemden sonra yeni risklerin ortaya çıkması, risklerin daha karmaşıklaşması, paydaşların risk yönetimi farkındalığının artması, daha iyi risk raporlaması beklentileri ve kurumsal risk yönetimindeki gelişmelerin olduğu düşünülmektedir (Buluç, 2018). COSO ERM 2017 çerçevesinin isminde COSO ERM 2004 çerçevesinden farklı olarak, strateji ve performans arasındaki ilişki ön plana çıkarılmıştır. Bu şekilde stratejik yönetim ve performans arasındaki en güçlü ilişkinin risk yönetimi olduğu kabul ve ilan edilmiştir.

Kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına artan tepkiler sonucunda yöneticilerin kamu fonlarının verimliliği ve rasyonel kullanımına ilişkin hesap vermelerinin önem kazanmasıyla iç kontrolün kamu sektöründe de uygulanabileceği kabul görmüştür. Bu doğrultuda Avrupa Birliği Komisyonu'nca "Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları", INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) tarafından "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu" ve ABD Sayıştay'ı tarafından da "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" yayımlanmıştır (Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, 2013).

İç kontrolün amacı, kurum tarafından belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılabilecek muhtemel risklerin tespiti ve bu risklere yönelik kontrol mekanizmaları geliştirilmesidir. İç Kontrol uygulamalarında katlanılacak maliyetlerde etkinliğin sağlanabilmesi açısından, belirlenen kontrol faaliyet-

lerinin bütün iş süreçlerine değil, risk değerlendirmesi sonucunda tespit edilen ve riskli olduğu düşünülen faaliyet alanlarına uygulanması esastır (A.S.P.B, 2013). COSO tarafından tanımlanan ve kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşan iç kontrol süreci, Uluslararası Sayıştaylar Birliği, Avrupa Komisyonu ve benzer uluslararası kuruluşlarca da referans olarak kabul edilen bir modeldir (MB, 2014).

Ülkemizde ise 5018 sayılı Kanun, iç kontrol sürecinin işleyişini ve aktörlerin rol ve sorumluluklarını tanımlamış, iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntem belirleme ve bu alanda koordinasyonu sağlayarak kamu idarelerine rehberlik etme görevini Hazine ve Maliye Bakanlığına vermiştir. Bu göreve istinaden Bakanlık, önce 2007 yılında *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*'ni ardından 2014 yılında *Kamu İç Kontrol Rehberi*'ni yayımlamıştır.

Rehber, iç kontrol standartlarının uygulanmasına ışık tutmak üzere iç kontrolün temel unsurlarını tüm paydaşların kullanabilecekleri yöntem, araç ve örneklerle açıklayan bir yol gösterici olarak tasarlanmıştır (MB, 2014). Rehber, Kamu İç Kontrol Standartları esas alınmak üzere 5 ana bölümden oluşmaktadır. Rehberin İkinci bölümünde; risk yönetiminin önemi ve amaçları, risk yönetimi sürecinin aşamaları ve süreçte yer alan aktörlerin rol ve sorumlulukları, *Risk Stratejisi Belgesi* (RSB) ile kullanılacak iletişim ve raporlama araçları ele alınmıştır. Üçüncü bölümünde ise; risk yönetimi ile yakından ilişkili olan kontrol faaliyetleri kapsamında, kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı ilkesi, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği ve bilgi işlem kontrolleri açıklanarak bir dizi kontrol faaliyeti (onay, yetkilendirme, doğrulama, hesapların mutabakatı vb.) incelenmiştir (MB, 2014).

Risk yönetimi; risk stratejisinin belirlenmesi, risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin gözden geçirilmesi ve raporlanması aşamalarını kapsar. Risk yönetiminin idarenin tamamında aynı tutarlılıkta uygulanması gerekir ki, bu da "Kurumsal Risk Yönetimi" kavramını ortaya çıkarmaktadır. **Kurumsal risk yönetimi**, idarenin tamamını içine alan bir süreç olup, risk yönetim süreçlerinin bir bütün olarak görülmesini ve yönetilmesini sağlar.

Risk yönetiminde; amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi ni olumsuz etkileyebileceği değerlendirilen olay veya durumlar *risk*, amaç ve hedefler üzerinde olumlu etkide bulunabileceği değerlendirilen olay veya durumlar ise *fırsat* olarak tanımlanır. Gerçekleşme olasılığı olan ve gerçekleştiğinde idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyebileceği değerlendirilen olay ya da durumların tanımlanması, değerlendirilmesi ve bunlara uygun cevapların verilmesi ile bu temelde yürütülen tüm faaliyetler risk yönetiminin konusunu oluşturur.

Risk değerlendirme, kurumun amaçlarını gerçekleştirirken önlerine çıkabilecek risklerin tanımının yapılması, incelenmesi ve alınacak tedbirlerin belirlenmesi sürecidir. Kurumun faaliyetleri ile ilgili risklerin belirli dönemlerde gözden geçirilmesi, önleyici hekimlik yapılarak testi kırılmadan önce gerekli tedbirlerin alınması ve risklerin getirdiği fırsatların kurumun gelişmesi ve ilerlemesi için kullanılmasıdır (Karaman, 2014, s. 29). Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Risk değerlendirmesi süreci; risk tespiti, risk ölçme, organizasyonun göğüsleyebileceği risk kapasitesini belirleme, risklere verilecek yanıtları üretme aşamalarından oluşur (Akyel, 2010, s. 87).

İdareler, risk yönetimi uygularken risk değerlendirme standartlarında yer alan standartlar ve bunlara ilişkin genel şartları dikkate alırlar. Bu şartlar; “(1) idarelerce, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskler tespit edilmelidir. (2) Risklerin gerçekleşme ihtimali ve beklenen etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir. (3) Risklere karşı alınacak tedbirler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.” şeklinde ifade edilmektedir (MB, 2014).

Risk yönetimine ilişkin kurumsal yaklaşıma ve üst düzey politikalara *Risk Yönetimi Stratejisi*; bu yaklaşım ve politikaların dokümanite edildiği belgeye ise *Risk Stratejisi Belgesi* (RSB) denir. Risk stratejisi idarenin risklere karşı davranışını yansıtır ve risk yönetim süreci için bir form oluşturur. İdarelerce risk stratejisinin yılda en az bir kez gözden geçirilmesi ve gerekli görüldüğü takdirde güncellenmesi gerekmektedir. Stratejik Plan hazırlanırken yürürlükte bulunan Risk Stratejisi Belgesinin de dikkate alınması beklenmek-

tedir. Ayrıca kurumsal risk stratejisinin üst politika belgeleri ile uyumlu olması gerekmekte olup, üç yılda bir hazırlanması ve fakat yıllık olarak revize edilmesi öngörülmektedir (MB, 2014).

Risk Stratejisi Belgesinde risklerin hangi seviyeye kadar yönetileceği (birim/alt birim/taşra birimleri gibi) hususunun açıklığa kavuşturulması risk yönetimi açısından önemli bir konudur. Risk yönetiminin en önemli yürütme organı İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu (İKİYK)'dur. İKİYK, idarenin risk yönetiminin geliştirilmesine ilişkin politika ve yönergeler oluşturarak üst yöneticinin onayına sunar, harcama birimlerine ait risklerden ortak yönetilmesi gerekenleri ve bunlara ilişkin politika ve prosedürleri belirler, diğer idarelerle ortak yönetilmesi gereken riskleri belirler ve ilgili idarelerle ortak yönetilmesi konusunda gerekli önlemlerin alınmasını sağlar (MB, 2014).

Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) idarenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi açısından kabul edilebilir güvence sağlamaya yönelik yönetsel bir araçtır. Bu bağlamda idarelerin KRY çalışmalarını stratejik plan ve performans programı hazırlık çalışmaları ile birlikte yürütmeleri gerekmektedir. İdareler öncelikle stratejik planda belirlenen amaçları gerçekleştirmeyi sağlayacak hedefler ile riskler arasında bir denge kurarlar ve RSB ile belirlenmiş olan risk iştahları çerçevesinde hedeflerini belirlerler. Risk yönetimi döngüsü, stratejik plan hazırlık aşamasında hedeflerin belirlenmesi ile başlayan ve hedeflerin arzu edilen şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin analiz edilmesiyle sonuçlanan bütün aşamalarında dikkate alınır. İdareler; stratejik, birim ve faaliyet düzeylerinde riskleri yönetmelidir.

Risk yönetimi, kurumsal yönetimin temel unsurudur. Yönetim, risk yönetimi çerçevesinin inşasından ve iletilmesinden sorumludur. İç denetim ise bu aşamada sürece güvence vermek ve danışmanlık yapmak suretiyle katkı sağlamaktadır (Can & Çetin, 2019, s. 165). KRY yalnızca tehdit ve tehlikelerden korunma değil aynı zamanda değer yaratma kökenli olup, kuruluşların hedeflenen sonuçlara ulaşması için kullanılan bir araçtır (Mandalas & Can, 2019, s. 79).

İdari seviyede risk yönetimi; tüm idareyi kapsayan, stratejik hedeflere ilişkin kararların verildiği ve ida-

renin üst yönetiminin sorumluluğunda olan alandır. İdareler riskleri tespit sürecine, stratejik düzeyden faaliyet düzeyine ya da faaliyet düzeyinden stratejik düzeye doğru bir yaklaşım belirleyebilecekleri gibi her iki yöntemi birlikte uygulayarak da risk yönetimi sürecini kurgulayabilirler. İdareler; stratejik, birim (program/proje) ve alt birim (faaliyet /operasyonel) düzeyinde risklerini tespit ederler. Genel kural olarak, idareyi etkileyebilecek stratejik riskler, stratejik plan hazırlama aşamasında tespit edilir. Stratejik amaç ve hedefler çerçevesinde birim ve alt birimler de yıllık hedeflerini belirleyerek bunlara ilişkin riskleri tespit ederler. Birim ve faaliyet düzeyindeki riskler belirlenirken stratejik riskler göz önünde bulundurulur. Tespit edilen riskler hedefler ile ilişkilendirilmelidir. Ancak, bazı risklerin doğrudan değil dolaylı olarak hedefleri etkileyebileceğini de dikkatten kaçırmamak gerekir. Risklerin tespitinde tehdit ya da fırsatları dikkate alarak risklerin belirlenmesi ve gruplandırılması (ekonomik, sosyal, kültürel, politik, teknolojik, yasal, etik, çevre vb.), paydaş analizi yapılması gereklidir (MB, 2014).

İç kontrol kapsamındaki risk yönetimi süreci görünen (fenomen) ve görünmeyen (numen) olarak idarenin hiyerarşisi içerisinde örgütlenmekte, yönetsel tüm karar ve uygulamalara aktif olarak katılmaktadır.

#### 4. KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ TS EN ISO 9001:2015 STANDART ŞARTLARINDA UYGULANAN RİSK YÖNETİMİ

Kalite yönetimi, bir grup insanı önceden belirlenmiş amaçlara doğru yönlendirmek, aralarındaki işbirliği ve koordinasyonu sağlamak diğer bir ifadeyle, belli amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen işlemler bütünüdür. Kalite yönetim sistemi ile ilgili tüm tanımların işlediği ortak husus, kalite yönetiminin amaca yönelik süreç odaklı olduğudur. Yönetim bir süreçtir ve süreç odaklıdır (Afacan, 2007, s.10). **Süreç yönetimi** bir organizasyon içinde yürütülen işlerin süreçler bazında tanımlanarak, amaç ve hedefler doğrultusunda idamesi, güncelleştirilmesi, iyileştirilmesi ve bunların sürekliliğinin sağlanmasıdır (Aras, 2004, s. 8). Bir kuruluşta kalite yönetim sisteminin kurulabilmesi için

açık ve gerçekçi bir planın varlığına ihtiyaç vardır. Plan, organizasyona gerekli mesajların ve hedeflerin verilmesi ve bunlara nasıl ve ne sürede ulaşılabileceğini göstermesi açısından büyük önem taşır (Afacan, 2007, s. 36).

Kalite yönetim sistemi (KYS), Türkiye'de 1990'lı yıllardan itibaren gündeme gelen ve geniş bir uygulama alanına sahip sistemlerden biridir. Türkiye'de kaliteye duyulan ilgi serbest ekonomiye geçiş ile artmaya başlamıştır. Sanayi kuruluşlarının yabancı kuruluşlar ile yaptıkları ortaklıkları, Türkiye'de kalite belgeli üretimin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Özel sektörde yaşanan bu gelişmeler benzer şekilde kamu kurumlarını da etkilemiş olup, aynı dönemlerde kamu idareleri de kalite yönetimini kabullenerek teşkilatlarında uygulamaya başlamışlardır.

**ISO 9000**, kuruluşun yönetimi ile ilgilidir ve kuruluşun tüm faaliyetlerinin sürekli iyileştirilmesini öngörür. ISO 9001:2000 standardında, etkin bir kalite yönetim sisteminin sahip olması gereken asgari şartlar tanımlanmıştır (Kalite Ofisi, 2003). ISO 9000 ailesi kalite yönetiminin çeşitli yönlerini ele alsa da, KYS sadece bir standardın gerekliliklerini karşılayacak şekilde oluşturulacak bir yapılandırma değildir. Bunun yerine, süreçlerin kontrollü koşullar altında çalışması, işletmenin verimliliğinin artırılması ve müşteri memnuniyetinin sağlanmasıdır (Domingues, J. P. v.dğr. 2019, s. 970). Bir iktisadi kuruluşun kalite yönetim sistemi sadece bir ana şirketin ve ayrı iş birimlerinin etkin yenilikçi gelişimi için ortam oluşturmakla kalmayıp, aynı zamanda örgütsel değişikliklerin yayılmasını ve lansmanını hızlandırabilen kurumsal bir yeniliktir (Troshkova, &Levshina, 2018, s. 193).

TS EN ISO Kalite Yönetim Sistemi Standardı zaman içerisinde değişimler göstermiş, günün koşullarına uygun olarak güncellemeler yapılmıştır. Burada incelenecek olan standart en son sürümü olan **"TS EN ISO 9001:2015 Kalite Yönetim Standardı"**dır. Söz konusu standardın bir önceki sürümü olan TS EN ISO 9001:2008'den **en önemli farkı ise standardın risk tabanlı olmasıdır**. Bu tarihten itibaren kalite yönetim sistemi de risk tabanlı olarak uygulanmaktadır. Uluslararası Akreditasyon Forumu (IAF) geçiş için resmi süreyi 3 yıl olarak yayınlayarak, firmaların 15 Eylül 2018 tarihine kadar mevcut kalite yönetim

sistemlerini ISO 9001:2015 şartlarına uygun hale getirmelerini öngörmüştür.

Standardın yeni sürümünde diğer yönetim sistemleri ile uyumlu olması açısından İleri Seviye Yapının (HLS-High Level Structure) kullanılmış olması, risk esaslı düşünme üzerine vurgu, dokümantasyon şartlarında esneklik, hizmet sunumu yapan kuruluşlar için daha uygulanabilir bir yapı ve daha az gereklilikler temel farkları oluşturmaktadır (Kalitest, 2018). TS EN ISO 9001:2015 Risk Tabanlı yaklaşımına göre; risklerin tanımlanarak ele alınması ve kontrol edilmesinin sistem içerisinde oluşturulması, uygulanması, sürdürülebilmesi ve iyileştirilmesinin güvence altına alınması gerekmektedir. Buna göre riski ele almanın bütünlüyci, tamamlayıcı hedeflere ulaşma ihtimalini artırarak ürün ve hizmet kalitesi ile müşteri güven ve memnuniyetini artıracığı beklenmektedir. Risk kavramı kalite yönetimi sisteminde ürün ve hizmet uygunluğunu etkileyen risk ve fırsatları belirleme olarak değerlendirilmektedir (TSE, 2015). Standardın planlama maddesinde (madde 6) birinci başlık "*Risk ve Fırsatları Belirleme Faaliyetleri*" olarak ifade edilmiştir. Risklerin ele alınması, riskten kaçınma, riski alma, riski paylaşma ve risk kaynağını ortadan kaldırma seçeneklerini içerebilmektedir. Fırsatlar kapsamında ise idarenin veya paydaşların ihtiyaçlarının karşılanması, yeni ürünlerin tanıtımı veya yeni teknoloji kullanımı gibi fırsatlar doğurabileceği beklenmektedir (TSE, 2015).

TS EN ISO 9001:2015 standardı; "Planla-Uygula-Kontrol Et-Önlem Al" (PUKÖ) döngüsü ve risk temelli düşünmeyi içeren süreç yaklaşımını uygulamaktadır. Süreç yaklaşımı kuruluşa, süreçleri ve onların karşılıklı etkileşimlerinin planlamasını sağlamaktadır. Sürekli iyileştirme döngüsü olarak bilinen PUKÖ Döngüsü, Deming Döngüsü veya Shewhart Döngüsü olarak da adlandırılmaktadır. PUKÖ Döngüsü bir değişimi ya da çalışmayı gerçekleştirmek için kullanılan ve dört adımdan oluşan basit bir araçtır. Özellikle döngü denmesinin sebebi tek seferlik değil, tekrar tekrar kullanılarak sürekli iyileştirmenin gerçekleştirilmesidir (Kalder, 2019).

Risk temelli düşünme kuruluşa, süreçleri ve kalite yönetim sisteminin planlanan sonuçlardan sapmaya yol açan faktörlerin, olumsuz etkileri asgari seviyeye

indirecek önleyici kontrolleri uygulamasını ve ortaya çıktıkça fırsatlardan fayda sağlamasını hedeflemektedir (TSE, 2015). Riske dayalı düşünmenin benimsenmesi KYS'yi ve amaçlanan sonuçlarını etkileyebilecek risklerin ve fırsatların kuruluş tarafından tanımlanması ve yönetilmesini gerektirir. ISO 9001, 2015, Güçlü Yönler, Zayıflık, Fırsatlar ve Tehditler (SWOT) analizi, Başarısızlık Modu Etkisi Analizi (FMEA) ve Operasyonel Risk Değerlendirmesi İçin Risk Matrisi ile güçlendirilmiştir (Fonseca & Domingues, 2016, s. 157).

Süreç yaklaşımı, kuruluşun kalite politikası ve stratejik yönüne göre istenen sonuçlara erişmek için, süreçlerin sistematik tanımlanmasını, yönetimini ve birbiriyle etkileşimini içerir. Süreçler, yapısal özelliği dönüştürme ve tekrarlanabilirlik ile çıktılarını sınırlayan değişkenlik ve belirsizlik özelliklerine sahiptir. Dönüştürme, belirli girdi alarak faydalı bir dizi çıktı elde etmeyi; tekrarlanabilirlik ise faaliyetler arasında girdi-çıkı ilişkisini sağlayan iş akışlarının her zaman aynı sırada gerçekleştiğini gösterir (Aras, 2004, s. 30).

Risk temelli düşünmenin etkin bir kalite yönetim sistemine erişmek için zorunlu olduğu, beklenen uygunsuzlukları yok etmek için ise önleyici faaliyetlerin gerçekleşmesi önceki standartta da yer almaktadır. Risk temelli düşünme kavramı, standardın önceki sürümlerinde dolaylı olarak planlama, gözden geçirme ve iyileştirme ile ilgili şartların içerisinde yer almaktaydı. Ancak bu sürümünün öncekinden farkı, kuruluşun standardın getirmiş olduğu şartları sağlamak için risk ve fırsatları belirlemek amacıyla faaliyetlerin planlanması ve uygulanması gerektiğidir. PUKÖ döngüsü ve risk temelli düşünme yaklaşımının birleşik bir süreçte değerlendirilmesi, bu yaklaşımları kalite yönetim sisteminin diğer yönetim sistemleri ile uyumlu hale getirebileceği düşünülmektedir.

**Yönetimin Gözden Geçirme (YGG) toplantıları**, bir işletmenin mevcut durumunun belirlenmesi ve gelecekteki planlamalarının yapılması için düzenlenen toplantılara verilen isimdir. Yılda ne kadar yapılacağı konusunda bir standart olmayan YGG toplantıları için, yönetim sisteminin kuruluş içi olgunluğuna bağlı olarak bir periyod belirlenebilmekle beraber, en az yıllık olarak tekrarlanması gereken ve işletmenin yöneticilerinin katıldığı gündemi belli olan toplan-

tılardır. Üst yönetimin bu toplantıda yer alması çok önemlidir, çünkü sistemin etkinlik sorgulamasını yapacak olan sorumlular üst yönetim kademesidir (Consulta, 2019).

Kuruluşun diğer birimlerinin strateji birimi ile uyumu, YGG kapsamında risk ve fırsatları belirleme faaliyetleri için önem arz etmekte, kuruluşun gerçekleştirmekte olduğu tüm faaliyetlerin etkinliğinde iyileştirme fırsatlarına zemin hazırlayacağı düşünülmektedir. YGG toplantı sonuçlarının ise bu kapsamda, kuruluşun faaliyetlerinde yapılacak iyileştirmeler için fırsatların belirlenmesi şeklinde olması beklenmektedir.

Süreçler özelindeki uygunsuzlukların belirlenmesi ve bu uygunsuzlukları giderme amaçlı düzeltici faaliyetler dâhilinde tayin edilen risk ve fırsatların güncellenmesi, sürekli iyileştirmenin bir parçası olarak görülmekte bunun yanında kuruluşun güncel ihtiyaç ve fırsatlarını belirlemesi ve değerlendirmesine katkı sağlamaktadır. Kalite yönetim sisteminin temel amaçlarından biri önleyici olma özelliğidir. Dolayısıyla standartta, önleyici faaliyetle ilgili ayrı bir madde veya alt madde yer almamakta olup, önleyici faaliyet, risk temelli düşünme aracılığıyla beklenmektedir (TSE, 2015).

Kuruluşun risklerinin belirlenmesi adına faaliyet planlaması yapılırken risk yönetimi için biçimsel bir metot veya dökümü çıkarılmış bir risk yönetimi süreci ile ilgili şart bulunmamaktadır. Standartta; kuruluşların, istenen düzeyden daha geniş kapsamlı bir risk yönetim metodolojisi geliştirip geliştirmemekte özgür olduğu, dolayısıyla diğer kılavuz ve/veya rehberlerin de uygulanabileceği belirtilmektedir (TSE, 2015). Ayrıca normlar hiyerarşisinde standartlar kamu idareleri için düzenlenen ilgili mevzuattan sonra gelmektedir. Dolayısıyla standartlar, kamu idareleri için geçerli mevzuata uyulmak suretiyle oluşturulan risk süreçlerinden sonraki aşamayı ilgilendirmektedir.

Sunulan hizmetlerin KYS şartlarına uygunluğu, dönemsel raporlar (iç tetkik raporları, kalite yönetim sistemi performans raporu vb.) ve toplantılarla (merkez kalite kurulu ve yönetimin kalite sistemini gözden geçirme toplantısı) izlenmekte, ölçülmekte, analiz ve

değerlendirilmesi yapılmaktadır. Ele alınan risk ve fırsatlar ile ilgili çalışmalar YGG toplantıları ile izlenmekte ve değerlendirilmekte olup, iç ve dış tetkik süreçlerinde de kontrol ve denetimi yapılmaktadır.

**ISO 31000 Risk Yönetimi** ise risk yönetimi açısından yaklaşım gösteren bir standarttır. Bu standart, kuruluşun pek çok faaliyetinin risk oluşturabileceği ve bu nedenle karşı karşıya kalınabilecek riskleri belirleyerek analiz edilmesine olanak sağlamaktadır. Riskin derecelendirmesini yaparak, riskin değiştirilip değiştirilmeyeceğini değerlendirerek yönetir. Bu süreç boyunca kuruluş, faaliyetlerindeki değişimleri kontrol eder, paydaşlarıyla iletişim kurar, onlara danışır ve riskin ele alınması için ilave hususların olup olmadığından emin olur. Mevcut riskleri değiştiren faktörler kontrol edilerek risk izlenir ve gözden geçirilir (TSE, 2020). Standart, bu sistematik süreci ayrıntısıyla açıklamaktadır.

Bu standart, kuruluşların, riski bir dereceye kadar yönettiği, risk yönetimini etkin kılmak için genel idaresi, stratejisi ve planlaması, yönetimi, rapor verme süreçleri, politikaları, değerleri ve kültürü doğrultusunda risk yönetimi ile ilgili süreci bütünleştirmek amaçlı bir çerçeve geliştirmesini, uygulamasını ve sürekli olarak iyileştirmesini tavsiye eder (TSE, 2020).

## 5. RİSK YÖNETİM SÜREÇLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI

Kamu idarelerinde muhtelif zaman ve koşullar altında, stratejik yönetim, iç kontrol süreci ve kalite yönetim sistemi gibi modern ve post modern araçlar uygulanagelmıştır. Bu sistemlerin doğuş ve gelişim süreçleri benzer ve zamansal olarak da birbirlerine uyum göstermektedir. Bu yönetim sistemlerinden stratejik yönetim ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanun'a istinaden kamu idareleri en az üç stratejik plan hazırlamışlardır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin uygulamaya geçilmesiyle birlikte, tüm kamu idareleri stratejik planlarını yenilemişlerdir. Dolayısıyla kamu idareleri stratejik plan hazırlama konusunda belirli bir bilgi birikimine sahiptirler. Ancak 2019 yılında yapılan planların diğerlerinden farkı, 2018 yılında yenilenen kılavuza göre risk tabanlı hazırlanması ile

izleme ve değerlendirmenin de bu kılavuza göre oluşturulmasının beklenmesidir.

Diğer yandan ISO 9001 standardının 2015 yılında risk tabanlı olarak değiştirilmesiyle kalite yönetim sistemi uygulayan kamu idareleri de bu değişikliğe göre belgelerini 2018 Eylül sonuna kadar güncellenmek durumunda kalmıştır. Bu husus kamu idareleri için yeni bir iş ve iş yükü gibi algılsa da, esasen iç kontrol sürecini tam olarak oturtmuş idareler için bir fırsat olarak değerlendirilebilir. Zira iç kontrol sisteminin önemi bileşenlerinden olan risk yönetiminin diğer sistemlerin altlığı olabileceği düşünülmektedir.

Stratejik plan hazırlanırken yürürlükte bulunan RSB'nin göz önünde bulundurulması beklenmek-

tedir. Hedeflerin belirlenmesi ve detaylandırılması aşamalarında her bir hedefe ilişkin risklerin tespit edilerek analiz edilmesi ve bu risklere ilişkin önlemlerin belirlenmesi, hedefe ulaşmada karşılaşılabilecek riskler için kontrol faaliyetlerinin de düzenlenmesi beklenmektedir. Böylelikle hedef risklerinin belirlenmesinde ve analizinde temelde iç kontrol bağlamında gerçekleştirilen risk analizi çalışmalarından yararlanılarak stratejik plan hazırlık aşamasında destekleyici ve yol gösterici dokümanlarla fayda sağlanmaktadır. Diğer yandan risk yönetim sürecinde idareler, öncelikle stratejik planda gösterilen amaçları gerçekleştirmeyi sağlayacak hedeflerle bu hedeflere ulaşırken karşılaşılabilecekleri riskler arasında bir denge kurarak amaç hedef ilişkisini sağlıklı kurabilirler.

Tablo 1. Risk Yönetiminin Türkiye'de Sistemlere Entegrasyonu

| Sistem             | Kavram                                 | Tarih              |
|--------------------|--|--------------------|
| İç Kontrol         | Risk Değerlendirme                     | Şubat 2014         |
| Stratejik Planlama | Hedef Riskleri ve Kontrol Faaliyetleri | Mayıs 2018         |
| Kalite Yönetimi    | Risk Tabanlı Yaklaşım                  | Eylül 2018'e kadar |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Aynı şekilde risk analizinin sadece stratejik planın hazırlanma aşamasında değil, planın uygulama, izleme ve değerlendirme aşamalarında da sürekli gözden geçirilmesi gerekmektedir. Kurulan döngünün iç kontrol süreci ile risk analizi çerçevesinde düzenli olarak yapılarak stratejik yönetim süreci boyunca destek verdiği görülmektedir.

Stratejik plan izleme ve değerlendirme süreci; planda yer alan hedeflerin ve ilgili performans göstergeleri ile risklerin takibi, her yılın ilk altı ayında ulaşılan performans düzeyi dikkate alınarak izlemenin yapıldığı yılın sonu itibarıyla hedeflenen değere ulaşıp ulaşılamayacağını analizi, hedeflenen değere ulaşılmasını engelleyecek hususlar ve riskler varsa bunların değer-

Tablo 2. Risk Yönetiminin Sistemlerde Tanımlanması

| Sistem             | Tanım   | Mevzuat  |
|--------------------|---|--|
| Stratejik Planlama | Hedef Riskleri ve Kontrol Faaliyetleri; hedeflerin belirlenmesi ve detaylandırılması aşamalarında her bir hedefe ilişkin risklerin tespit edilerek analiz edilmesi ve bu risklere ilişkin önlemlerin belirlenmesi                 | Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunun 3. Sürüm (Bölüm 5.E.) |
| İç Kontrol         | Risk stratejisinin belirlenmesi, risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin gözden geçirilmesi ve raporlanması   | Kamu İç Kontrol Rehberi (Bölüm 2)  |
| Kalite Yönetimi    | Risk ve Fırsatları Belirleme Faaliyetleri; risklerin ele alınması, riskten kaçınma, riski alma, riski paylaşma ve risk kaynağını ortadan kaldırma. Fırsatlar kapsamında ise idarenin veya paydaşların ihtiyaçlarının karşılanması | TS EN ISO 9001; Planlama (Madde 6)                                       |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Tablo 3. Yönetim Sistemlerinin İşleyiş Mekanizmaları

| Sistem             | Karar Organı                            | Katılımcılar   | Çıktılar                       |
|--------------------|---|--|--------------------------------|
| İç Kontrol         | İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu | Bir üst yönetici yardımcısı veya birim yöneticisi başkanlığında birim yöneticileri veya görevlendirecekleri yardımcılar  | İzleme/Değerlendirme Raporları |
| Stratejik Planlama | Strateji Geliştirme Kurulu              | Üst yöneticinin başkanlığında üst yönetici yardımcıları, idarenin harcama yetkilileri ile ihtiyaç duyması halinde üst yöneticinin görevlendireceği diğer kişiler | İzleme/Değerlendirme Raporları |
| Kalite Yönetimi    | YGG Toplantıları                        | Üst yönetim ve KYS Temsilcileri  | İzleme/Değerlendirme Raporları |

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

lendireceği risk değerlendirme sürecidir. Dolayısıyla planın işleyişinin iç kontrol süreci ile de takibi mümkün görünmektedir.

Performans göstergeleri düzeyindeki izleme/değerlendirmede ise; performans göstergesinin devam ettirilmesinde kurumsal, yasal, çevresel vb. unsurlar açısından risklerin neler olduğu ve bu riskleri ortadan kaldırmak ve sürdürülebilirliği sağlamak için hangi tedbirlerin alınması gerektiği hususu da yine iç kontrol kapsamında risk yönetimi süreci ile takip edilebilmektedir.

Stratejik Plan Değerlendirme Raporu ve stratejik planın güncellenmesinde, stratejik planda belirlenen risklerin gerçekleşip gerçekleşmediği, bu risklere karşı hangi önlemler alındığı ve öngörül(e)meyen riskler ortaya çıkıp çıkmadığı sorgulanmaktadır. Ayrıca mevcut risklerin değiştirilmesi, çıkarılması ya da yeni bir risk eklenmesinde yine iç kontrol kapsamında risk yönetimi sürecinden yararlanılarak, her iki sürecin birbiriyle etkileşimi mümkün kılınmaktadır.

İdarelerin, program bütçe esaslarına göre, performans programı izleme rehberi kapsamında hazırlayacakları izleme raporlarında; hedef ve gösterge gerçekleştirmelerini etkileyecek sorun ve risklerin tespit edilmesi ve iyileştirmeye yönelik alınacak tedbirlere yer verilmesi beklenmektedir.

Kalite yönetim sistemi açısından, kuruluşun risklerinin belirlenmesi, faaliyetlerin planlanması risk yönetimi için biçimsel bir metot veya dökümü çıkarılmış bir risk yönetimi süreci ile ilgili şart bulunmamakta-

dır. Bu çerçevede istenenden daha geniş kapsamlı bir risk yönetim modeli geliştirip geliştirmemeye karar verilebileceği, dolayısıyla diğer kılavuz veya standartların da uygulanabileceği belirtilmektedir. İdare bütün uygulamalarında, risk temelli düşünmeden ve riskleri belirleme için yaptığı faaliyetlerden sorumlu bulunmaktadır.

Bu itibarla iç kontrol sistemini ve risk yönetimi sürecini işleten bir idarenin kalite yönetim sisteminin beklediği tüm iş, işlem ve süreçleri barındırdığı görülmektedir. Bu nedenle, iç kontrol sistemine atıf yapılarak idarelerin kalite belgesine sahip olması mümkün görünmekte olup, fazladan iş yükü ve ayrıca bir maliyet olmadan her iki sistemin varlığını sürdürebilmesi mümkün görünmektedir.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmeler ve kamu idareleri için kalite, esneklik, verimlilik ve teknoloji yönetimi gibi kavramlar önemini hiç yitirmemektedir. Devam eden dijital dönüşümün konuşulup tartışıldığı günümüz şartlarında ülkemizde, kaynakların etkin kullanımı, izlenebilirlik, hedeflerle yönetim ve kurumsallaşma gibi yaklaşımlar bile henüz tam uygulanamamaktadır (Karakuş, 2019, s. 463).

Sayıştay Başkanlığı (2019) 2018 Yılı İdare Faaliyet Raporunda; "Denetlenen kamu idarelerinin; iç kontrol ve mali yönetim ile stratejik yönetim sistemlerinin gelişim süreçlerinin düzenlenen formlar aracılığıyla takip edilmesine, mevzuat değişikliği gerektirenler dâhil de-



netimler sonucu tespit edilen hususlara uyum seviyelerinin izlenmesine, bu suretle denetimler yoluyla kamu yönetimine sağlanan katkı ve rehberlik hizmetinin etkinliğinin değerlendirilmesine odaklanılması” hususu yer almakta olup, 2018 yılında stratejik plan hazırlama sürecinin risk esaslı olarak değişmesi nedeniyle denetim sürecinin, iç kontrol ve risk yönetim süreci de dikkate alınarak yeniden değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

ISO 9001 belgesi kuruluşlar için dünya çapında geçerliliği olan, kalite güvencesi konusunda müşterilere teminat veren bir belgedir. Kuruluşların uluslararası düzeyde rekabet gücüne kavuşabilmeleri için sadece kaliteli ürün veya hizmeti düşük maliyetle sunmaları yeterli olmamakta, çeşitli milletlerle kuracakları iş ilişkilerinde dünya çapında güvenilirlik tesis eden bazı belge ve donanımına sahip olmaları gerekmektedir. Geçerli mevzuat uyarınca kamu idarelerinin hazırlamakla yükümlü olduğu stratejik planlama ve iç kontrol gibi faaliyetler, yine kaynakların etkin ve verimli kullanılarak, vatandaş odaklı hizmet sunan kurumlara dönüşmesini sağlama amacıyla yapılmaktadır.

Bu sistemlerden kalite yönetim sistemi 2015 yılında yapılan standart değişikliği ile risk tabanlı olarak uygulanmaya geçilmiştir. Stratejik planlama mevzuatında 2018 yılında değişikliğe gidilerek, süreç risk esaslı hale getirilmiştir. İç kontrol sürecinin ise beş bileşeninden birisi risk değerlendirmesidir.

Kamu idarelerinde iyi yönetim/yönetişim ilkelerine hizmet eden bu üç uygulamanın, çağın gereklerine uygun olarak sürekli bir güncelleme içerisinde olan mevzuat gereği, birbirleriyle sürekli etkileşim ve iletişim içerisinde yürütülmesi beklendiğinden, kurumların organizasyonel yapılarındaki işbölümü gereği farklı birimler eliyle yürütüldüğü gözlemlenmektedir. Stratejik planlar, stratejik plan izleme ve değerlendirme sürecinde Strateji Geliştirme Kurulu tarafından yapılan izleme ve değerlendirme toplantılarıyla; iç kontrol faaliyetleri İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu tarafından yapılan risk yönetimi eylem planlarıyla; kalite yönetim sistemleri ise kalite kurulları veya kalite temsilcilerinin üst yönetimle bir araya geldiği YGG toplantılarıyla izlenmekte ve değerlendirilmektedir.

Kamu idarelerinde stratejik planlar yıllık olarak performans programı (program bütçe) ile uygulanmakta ve idare faaliyet raporlarının yanı sıra program bütçe esaslarına göre yapılan üçer aylık izleme raporlarıyla değerlendirilmektedir. İç Kontrol faaliyetleri, iç kontrol risk eylem planları ile yıllık olarak değerlendirilmektedir. Kalite yönetim sistemleri de performans raporları ile izlenerek yıllık değerlendirme raporları düzenlenmektedir.

Her sistem kendi kılavuz ve standardına göre farklı adlar altında kurullar/organlar belirlemekte, sistemlerin yönetimi kurullar aracılığı ile yönetilmekte ve kurullarının tamamı üst yönetici ve harcama yetkililerinin katılımıyla gerçekleşmektedir. Bu farklı süreçler, organlar, iş ve işlemler arasında birbirinin benzeri yapı ve örgütlenmeler ortaya çıkardığından, yapılan çalışmalar iyi niyetli de olsa idarenin zaman ve muhtelif kaynaklarının etkin ve verimli kullanıl(a)mamasına neden olabilmektedir. Bu çalışmada, kamu idarelerindeki yönetim sistemlerinde sadece risk yönetimi süreçleri irdelenmeye çalışılmış olup, diğer yönetim süreçlerinin de incelenmesi halinde buna benzer durumlarla karşılaşılabileceği tahmin edilmektedir.

Bu bakımdan; 5018 sayılı Kanun ile çerçevesi çizilen ve geçen zaman zarfında güncellenerek geliştirilen kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ilkesi doğrultusunda kamu idarelerindeki yönetim/yönetişim süreçlerinin belli hususlar bakımından geliştirilebileceği düşünülmektedir.

Buna göre stratejik plandaki amaç, hedef, performans göstergesi ve faaliyetlerin gerçekleşmesindeki risklerin, stratejik planlama sürecinin araçları olan performans programı, faaliyet raporu ile izleme ve değerlendirme raporları marifetiyle takip edilmesi, kalite yönetim sistemi kapsamında ise risk yönetiminin bu süreç ve dokümanlara atıf yapılarak takip edilmesinin sağlanması gerekli görülmektedir.

Kurumsal risk değerlendirmesi çalışmalarının da benzer şekilde iç kontrol sistemi dâhilinde yapıldığından, kalite yönetim sistemi kapsamındaki risk yönetiminin bu süreç ve dokümanlara atıf yapılarak takip edilmesi uygun olacaktır.

Her üç sistem ile ilgili kurul ve toplantıların, gerekli mevzuat değişikliği yapılarak bütünleşmesinin sağ-

lanması, mevzuat değişikliği sağlanamıyorsa mezkûr kurul ve toplantıların eş zamanlı yapılarak zaman ve kaynak israfının önlenmesi zaruri görülmektedir.

Bu süreçlerin yönetim bilgi sistemleri prensibi çerçevesinde, geliştirilecek yazılımlar marifetiyle birbirine uyumlu şekilde izlenmesi, süreçlerin ve sonuçlarının e-bütçe (program bütçe) portalına entegre edilmesine olanak sağlayacaktır.

Üst yönetim ve harcama birimlerinde her üç sürece ait yöneticilerin ve sorumluların, iş ve işlemlerle ilgili gerekli ve yeterli eğitimleri de almak şartıyla, süreçleri birlikte takip ve koordine edecek şekilde örgütlenmesi, insan kaynağının etkili ve verimli kullanılmasına da katkı sağlayacaktır.

Özellikle dış ve iç denetim/tetkik faaliyetlerinin, risk yönetim sürecinin tüm sistemlerdeki risk değerlendirmelerini içerecek şekilde olup olmadığının anlaşılmasına ve sistemler arasındaki uygulamaların karşılaştırmalı analizinin yapılmasına yönelik şekilde yürütülmesi ve raporlanması önem arz etmektedir.

## Kaynakça

- Afacan, C. (2007). *Kalite yönetim sistemi ve stratejik planlamada kalite iyileştirmesinde doğrusal programlama uygulaması* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı (2013). *İç Kontrol El Kitabı*. Ankara.
- Akyel, R. (2010). Türkiye'de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 83-98.
- Aras, A. A. (2005). *Sürdürülebilir süreç yönetimi*. İstanbul: KalDer Yayınları.
- Buluç, A. (2017). *COSO kurumsal risk yönetimi çerçevesi, strateji ve performansla entegre şekilde*. <https://teolupus.com/teo/haziran-2017-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi-strateji-ve-performansla-entegre-sekilde/> (Erişim Tarihi, 30.04.2020).
- Can, E. N., & Çetin, C. (2019). COSO ERM 2017 çerçevesinde kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(41), 153-166.
- Carlos Sa, J. & Barreto L. & Amaral A. & Carvalho F. (2019). Perception of the importance to implement ISO 9001 in organizations related to people linked to quality – an empirical study. *International Journal for Quality Research*, 13(4), 1055-1070.

- Coşkun, S. (2011). Kamu yönetiminde stratejik plan uygulamaları: ABD örneği. *Amme İdaresi Dergisi*, 44(1), 113-134.
- Çiğdem, B. T. (2007). *Kamu kurumlarında stratejik planlama* (Basılmamış yüksek lisans tezi). İTÜ Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Domingues, J. P. & Angelica M. R. & Luis F. & Paulo A. & Putnik G. D. (2019). The added value of the ISO 9001:2015 international standard from an auditors' perspective: a cb-sem based evaluation. *International Journal for Quality Research*, 13(4), 967-986.
- Drogalas, G. & Siopi, S. (2017). Risk management and internal audit: evidence from Greece. *Risk governance & control: Financial markets & institutions*, 7(3), 104-110.
- Eren, V., Orhan, U. & Dönmez, D. (2014). Üniversitelerde stratejik planlama süreci: Devlet ve vakıf üniversitelerinde karşılaştırmalı bir araştırma. *Amme İdaresi Dergisi*, (2), 121-143.
- Ergun, T. (2004). *Kamu yönetimi kuram siyasa uygulama*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Erkul, H. (2009). Belediyelerde stratejik planlama: Malatya belediyesi stratejik planı'nın irdelenmesi. *Ulusal Kalkınma ve Yerel Yönetimler Konferansı* (ss. 49-65). Ankara: TODAİE Yayınları.
- Florea, R. & Florea, R. (2016). Internal audit and risk management. ISO 31000 and ERM approaches. *Economy Transdisciplinary Cognition*, 19(1), 72-77.
- Fonseca, L. & Domingues, J. P. (2016). ISO 9001:2015 edition management, quality and value. *International Journal for Quality Research*, 11(1), 149-158.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2019). *Performans Programı Hazırlama Rehberi*. Ankara.
- Karakuş, G. (2019). KKP sistemi ile ISO 9001 KYS şartları ne ölçüde karşılanabilir? *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 14(52), 456-485.
- Karaman, M. (2014). *Kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol standartlarında yaşanan sorunların değerlendirilmesi* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Türk Hava Kuruumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karagiorgos, T. & Drogalas G. & Eleftheriadis I. & Christodoulou P. (2010). Internal audit contribution to efficient risk management. *Journal of Business Management*, 2(1), 1-14.
- Mandalas, M. D. & Can, E. N. (2019). Kurumsal risk yönetimi kapsamında risk odaklı denetim analizi; Marmara bölgesindeki devlet üniversitelerine yönelik bir araştırma. *Denetim Dergisi*, (20), 78-95.
- Maliye Bakanlığı (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*. Ankara.
- Özgülven, B. (2011). Geleceği planlamak mı yoksa geleceğe göre planlanmak mı? *Kamu Yönetimi ve Teknoloji KAYFOR Konferansı* (ss. 236-254) Ankara: TODAİE Yayınları.

- Sayıştay Başkanlığı (2019). *2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Sears, K. (2019). *Mitoloji 101* (Ekin Duru, Çev.). İstanbul: Say Yayınları.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019). *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu 3*. Sürüm. Ankara.
- S.B.B. (2019). *Program Bütçe Rehberi*. Ankara.
- S.B.B. (2020). *Program Bütçe Esaslarına Göre Performans Programı İzleme Rehberi*. Ankara
- Troshkova, E. V. & Levshina, V. V. (2018). Quality management system of complex economic entity as organizational innovation. *International Journal for Quality Research*, 12(1), 193-208.
- TS EN ISO 9001 (Eylül 2015). *Kalite Yönetim Sistemi – Şartlar*. Türk Standartları Enstitüsü. Ankara.
- Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD), (2008). Kurumsal risk yönetimi çalışma grubu. İstanbul.
- Vasile, E. & Simion, D. O. (2019). The role of information systems in economic organizations for the strategic management. *Internal Auditing & Risk Management*, 2(54), 9-24.

### İnternet Kaynakları

- COSO, coso.org. (2020). <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>. (Erişim Tarihi: 30.04.2020).
- TS ISO 31000 Risk Yönetimi (2020). <https://www.tse.org.tr/IcerikDetay?ID=2041&ParentID=1060>. (Erişim Tarihi, 30.04.2020).
- Consulta (2019). <http://consulta.com.tr/icerik/yonetimi-gozden-gecirme-toplantilari-nasil-yapilmalidir/735>. (Erişim Tarihi, 5.12.2019).
- Kalder (2019). <http://www.kalderankara.org/bilgi-merkezi/yonetim-ve-kalite-araclari/puko-dongusu-3>. (Erişim Tarihi, 12.02.2019).
- Kalitest (2018). <https://www.kalitest.com.tr/Haber/18/ISO-90012015-Kalite-Yonetim-Sistemi-Standardi-Yayinlandi>. (Erişim Tarihi, 29.11.2018).
- Kalite Ofisi (2003). ISO 9001 Fırsatı, [www.kaliteofisi.com](http://www.kaliteofisi.com). (Erişim Tarihi, 12.02.2018).



## ABONELİK FORMU

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

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

(Denetisim Dergisinin satış fiyatı KDV dahil 50 TL'dir. Yılda iki sayı yayımlanır.)

### 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)

KURUM ADI / ÜNVANI : .....

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ  
İSTENİLEN ADRES : .....

TELEFON / FAKS : ..... E-POSTA: .....

FATURADA YER ALMASI  
İSTENİLEN BİLGİLER : .....

### ÖDEME BİLGİLERİ

Abonelik bedeli Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu IBAN hesabına yatırıldıktan sonra, dekontun ve derginin gönderileceği posta adresinin iletilmesi gerekmektedir.

### 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

## A- GENEL ESASLAR

1. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) yayın organı olan Denetişim Dergisi, sosyal bilimler alanında ve kamu yönetiminde denetim/iç denetim sisteminin gelişimine katkı sağlamanın yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini amaçlayan, Tübitak ULAKBİM kriterlerini gözeten, bilimsel içerikte "hakemli dergi"dir; 6 ayda bir yayımlanır. Yayımlanma dili Türkçedir. (İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.)
2. Gönderilen yazılar derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetişim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konularda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
3. Gönderilen 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.
4. Gönderilen yazılar, Yayın Kurulu tarafından bir ön değerlendirmeye ve intihal sorgulamasına 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 yazıların bütün hakları Denetişim Dergisine aittir. Yazıların içeriğinden yazarları, reklamların içeriğinden ilan sahipleri sorumludur. Yazıların araştırma ve yayın etiğine uygun olması esas olup, bu hususta COPE (Committee On Publication Ethics) standartları gözetilir.
6. Dergimizde yayımlanan yazılardan "Denetişim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.
7. Yayımlanmasına karar verilen yazılardaki basit yazım ve dizim hataları, yazara gönderilmeksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilir.
8. 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 yazının yayımlanmasını müteakiben yapılır.
9. Yazılar, elektronik ortamda "denetisim@kidderr.org.tr" adresine word dosyası formatında gönderilmelidir. Gönderilen e-posta metninde, yazarın isim ve unvanı, açık adresi, telefon numarası, e-posta adresi ile telif ücreti ödenebilmesi için gerekli olan T.C. kimlik numarası ve banka hesap numarası bilgileri belirtilmelidir.
10. Aynı sayı içerisinde, aynı yazara ait tek yazarlı birden fazla eser yayınlanamaz.

## B- YAZIM KURALLARI

1. Gönderilen 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 (1,0) 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. Yazı; 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.
    - **BAŞLIK ve Yazar Adı:** Yazı başlığı, makalenin içeriğini yansıtabilecek 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 ancak italik/eğik şekilde ve parantez içinde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazar ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın 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, Orcid numaraları ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde yazılmalıdır.
    - **ÖZ:** Bu kısımda, yazıda ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Türkçe özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
    - **Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde yazıda ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcüklere yer verilmelidir. Anahtar kelimeler 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
    - **Jel Kodları:** Bu bölümde yazıda ele alınan konulara ilişkin JEL kodlarına yer verilmelidir.
    - **ÖZ, Anahtar Kelimeler ve Jel Kodlarının İngilizceleri (ABSTRACT, Keywords, JEL Classification)** aynı sırayla, anlam farkı olmaksızın, aynı biçim özellikleriyle ancak italik olarak yer almalıdır.
    - **1. GİRİŞ:** Giriş bölümünde yazının konusu, konu ile ilgili özet arka plan, yazının amacı ve ele alınan konular ile yönetime yer verilmelidir.
    - **2. AÇIKLAMA, TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER:** Bu kısımda yazının konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulama ve standartlar ile gelişmelere yer verilerek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
    - **3. SONUÇ:** Yazıda ele alınan konu bu kısımda çok öz bir şekilde ele alınmalı, değerlendirme ve öneriler özetlenmelidir.
  3. Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
    - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelere sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelere ortalanarak yazılmalıdır. Bu nesnelere alıntı yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, 1 satır aralıklı olarak ve ortalanarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca Kaynakça kısmında muttaka belirtilmelidir.
    - Ekler, Kaynakça'dan önce verilmelidir. Bunlara metin içinde yapılan göndermeler; (Ek 1: Kurumlara Göre İç Denetçi Sayıları Tablosu), (Ek 2: Şekil xx) ya da (Ek 3: yyy Grafiği) 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. Dipnotlar ve Kaynakça aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır.
    - Yararlanılan kaynaklar "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, metin içi kaynak gösterme yöntemiyle (APA stilinde) yazılmalı ve makalenin sonunda Kaynakça bölümünde yer almalıdır.
    - Kaynakçada yazarların önce soyadları ilk harfleri büyük diğerleri küçük şekilde, sonra adlarının sadece ilk harfleri büyük harfle kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalı, yazı içinde atıf yapılmayan kaynaklara yer verilmemelidir.
    - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar türüne bakılmaksızın yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
    - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazar belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.
- Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için Kaynakça kullanım örnekleri aşağıda ve ilişikteki makale şablonunda gösterilmektedir.
- Kaynakça**
- Kitap:*
- İnalçık, H. (2017). *Osmanlı imparatorluğu klasik çağ (1300-1600)* (24. baskı). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Kepeççi C. (1998). *Bağımsız Denetim* (3. baskı). Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Çeviri Kitap:*
- Müftüler M. (2001). *Türkiye ve AB: Soğuk savaş sonrası ilişkiler*. (Coşkun Coşar, Çev.). İstanbul: Astra Yayınları.
- Makale/Yazı:*
- Okur, M. (2018). Makale örneği. *Denetişim Dergisi*, 1(12), 37-38.
- Yazar A., Çizer V., & Okur M. (2018, 20 Şubat). İnternette alınmış yazarlı yazı: Yazım kuralları ve değerlendirme esasları. *Kidderr*. [http://www.kidderr.org.tr/?page\\_id=112](http://www.kidderr.org.tr/?page_id=112) adresinden alındı.
- Bildiri/Tez:*
- Çizer, V. (2015). Konferans bildirisi örneği. *İç denetim konferansı* (ss. 4-45). Ankara: KİDDER Yayınları.
- Tezci, J. (2016). *İç denetimin gelişimi* (Basılmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Yukarıdaki yazım kurallarına ve makale şablonuna [http://www.kidderr.org.tr/?page\\_id=112](http://www.kidderr.org.tr/?page_id=112) adresinden ulaşabilirsiniz.**



HAKEMLİ **Denetisim**  
Ortak Aklın Harmanı

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