

Türk Kamu Yönetiminde Kurumsal Risk Yönetimi: Güçlükler Ve Fırsatlar ¹

Enterprise Risk Management in Turkish Public Administration: Challenges and Opportunities

Ahmet TANER *

ÖZET

Kurumsal yönetim ve risk yönetimi temel olarak özel şirketler için geliştirilen model olsa da , kamu işletmeciliği yaklaşımının da etkisiyle, kamu sektörü için de tartışılmaya ve uygulanmaya çalışılmaktadır. Kurumsal yönetimin beş temel unsuru vardır: Katılımcılık, Şeffaflık, Hesap verebilirlik, Hukukun Üstünlüğü ve Stratejik vizyona sahip olmak. Türk kamu yönetimi sisteminin temel taşı olan 5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını ve uygulanmasını düzenlemekte ve kurumsal risk yönetiminin temel bileşenlerini içeren iç kontrol süreçlerini belirlemektedir. Kurumsal risk yönetimi ilkelerini de içeren standart ve koşullar, Maliye Bakanlığı'nın 2007 yılında yayınladığı Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile belirlenmiştir. Ancak, 5018 sayılı Kanun ve ikincil düzenlemeler uluslararası standartlara uygun bir kurumsal risk yönetimi sistemi öngörse de, kamu sektöründe bu standart ve şartların uygulanmasını sağlayacak yeterli kontrol ve izleme mekanizmalarının kurulmadığı görülmektedir. Bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı Kanun ile yürürlüğe konulan kurumsal yönetim ve risk yönetimi uygulamalarına ilişkin sonuçların, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimde elde edilen bilgi ve bulgular çerçevesinde analiz edilmesidir.

Anahtar Kavramlar: *Kurumsal risk yönetimi, İç kontrol, Dış Denetim, Sayıştay*

ABSTRACT

Corporate governance and risk management are models mainly developed for private sector, however they have been discussed and transferred to the public sector as well, as a result emergence of new public management paradigma. There are five basic elements of corporate governance: Participation, transparency, accountability, rule of law and strategic vision. The business and sectoral crises proved that there is strong relationship between corporate governance and risk management. Law No. 5018, which is a cornerstone for Turkish public administration system, regulates the structure and functioning of the public financial management, preparation and implementation of the public budgets and identifies internal control processes that include the basic components of corporate risk management. Standards and conditions, including the principles of corporate risk management, were determined by the Public Internal Control Standards Communiqué issued by the Ministry of Finance in 2007. Although the Law No. 5018 and the secondary regulations sets forth an enterprise risk management system in accordance with international standards, it is seen that adequate control and monitoring mechanisms have not been established in the public sector to ensure the implementation of these standards and conditions. This study aims to analyze the results of the implementation of corporate governance and risk management put into effect by the Law No. 5018 in the framework of the information and findings obtained in the external audit by Turkish Court of Accounts. It also aims to determine the areas needing improvement about corporate risk management and develop recommendations for necessary actions.

Keywords: *Corporate Risk Management, Internal Control, External Control.*

¹ Bu makale 26-28 Ekim 2023 tarihleri arasında Kırıkkale'de düzenlenen 23. Uluslararası Kamu Yönetimi Forumu'nda (KAYFOR23) aynı başlıkla sunulan ve özeti KAYFOR23 bildiri özet kitabında yer alan bildirinin tam metin hâlidir.

* Doç.Dr., Sayıştay Başkanlığı, taner.ahmet@yahoo.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1925-795X>.

GİRİŞ

Kurumsal yönetim ve risk yönetimi dünyada olduğu gibi ülkemizde de son dönemin yönetim alanındaki yenilikçi ve yükselen temaları olarak dikkat çekmektedir. Temel olarak özel şirketler için geliştirilen bu kavramlar, kamu yönetimi alanındaki yeniden yapılanma ve dönüşüm süreçleriyle birlikte, kamu işletmeciliği yaklaşımının da etkisiyle, kamu sektörü için de tartışılmaya ve uygulanmaya çalışılmaktadır. İşletmelerin gerek bireysel ölçekte gerekse de sektörel ölçekte karşılaştıkları krizler, kurumsal yönetim ile risk yönetimi arasında güçlü bir bağlantı kurulmasını sağlamış, kurumsal stratejilerin gerçekleşebilmesi açısından risklerin bütünsel değerlendirilmesi ve yönetilmesi ihtiyacı kurumsal risk yönetimi kavramına yönelik ilgiyi arttırmıştır. Dünyada kurumsal risk yönetimi konusunda genel büyük kabul gören en temel doküman ilk kez 2004 yılına yayımlanan daha sonra geçirdiği çeşitli güncellemeler sonrası 2017 yılında son halini alan COSO Kurumsal Risk Yönetim çerçevesidir. Bu çerçeve, risk yönetimini bütüncül bir perspektifte, kurumların stratejik, operasyonel ve yönetsel tüm risklerini kontrol etmeyi ve yönetmeyi hedefleyen bir yaklaşımla hazırlanmıştır.

Kamu yönetim sistemimizde 2000’li yılların ortalarında başlayan değişim ve dönüşüm süreçlerinin önemli çıktılarında birisi olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu temelinde şeffaflık ve hesap verebilirlik temelinde kurumsal risk yönetimi odaklı bir yönetim modelini idare sistemimize yerleştirmeyi hedeflemiştir. COSO Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesi riskleri oldukça geniş bir perspektifte, kurum stratejisi ve performansını etkileyen tüm karar alma süreçleriyle bağlantılı olarak ele almasına rağmen, ülkemizde kurumsal risk yönetimi mali yönetim ve kontrol süreçlerini merkezine alan iç kontrol odaklı bir yaklaşım üzerine inşa edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu gereği düzenlilik denetimleri kapsamında mali ve iş işlemlerin incelenmesi yanında kurumların mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmektedir. Kamu idareleri raporlarında, kurumsal yönetim ve risk yönetimine ilişkin olarak, ilgili kamu idaresindeki mevcut durumu değerlendiren bir bölüm bulunmaktadır. Bunun dışında Sayıştay, 2018 yılında itibaren kurumların kurumsal risk yönetimi, stratejik yönetim ve iç kontrol sistemi alanlarındaki mevcut durumlarını ve geçmiş yıllara göre elde ettikleri gelişmeyi istatistiksel olarak izlemekte, elde edilen sonuçlar Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nda TBMM ve kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Bu çalışma, kamu yönetim sistemimize 5018 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuatla yürürlüğe konulan kurumsal yönetim ve risk yönetimine ilişkin uygulama sonuçları, dış denetim faaliyetlerinde elde edilen veriler çerçevesinde analiz etmeyi, gelişim ihtiyacı olan alanları belirleyerek kontrol ve izlemeye ilişkin olarak, kamu idarelerinin bütçe türlerine göre alınması gereken tedbirlerle ilgili öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

1.KURUMSAL YÖNETİM VE RİSK YÖNETİMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kurumsal yönetim, bir kurumun veya şirketin amaç ve hedeflerine ulaşmak için faaliyetlerini ve kaynaklarını kontrol ve idare etme, denetleme ve yönlendirme süreçlerini kapsayan çağdaş bir yönetim sistemidir. Kurumsal yönetim yaklaşımında kurumun geleceği ile ilgili stratejik kararlar almak, politika ve prosedürleri belirlemek, kuruluşun etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlayacak iş süreçleri belirlemek büyük önem taşır. Katılımcılık, şeffaflık, hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğü ve stratejik vizyona sahip olma bu yönetim anlayışına yön veren ilkeler olarak sayılabilir.

Kurumsal yönetim stratejik planlama, organizasyon yapısı, liderlik ve karar verme, finansal yönetim, insan kaynakları yönetimi gibi bileşenleri içinde barındırır. Bunlar arasında yakın bir bağlantı vardır. Stratejik planlama kapsamında, kurumun misyon, vizyon ve uzun vadeli hedeflerini tanımlanırken, liderlik ve karar verme süreçleriyle organizasyonun çeşitli seviyelerinde ihtiyaç duyulan yönetim becerileri ortaya konulur. Yöneticilerde şirketin hedeflerine ulaşmak için kararlar alması, kaynak tahsis etmesi ve yönlendirmesi beklenir. Her kuruluş hedeflerine yerine getirirken hem finansal kaynaklara hem de insan kaynaklarına ihtiyaç duyar. Çalışanların işe alımı, eğitimi ve motive edilmesi ve performans değerlendirmesi bu sürecin önemli bir parçasıdır. Bu bileşenlerin başarılı ve etkin şekilde sürdürülmesi şirketler için artan kârlılığı, büyümeyi ve sürdürülebilirliği, kamu kurumları için ise kamu hizmetlerinde etkinliği ortaya çıkarır.

Kurumsal yönetim anlayışı ilk başta özel sektörde gelişim göstermiş olsa da, bu kavramın tüm dünyada popülerleşmesinde Dünya Bankası ve OECD gibi uluslararası örgütlerin üstlendiği inisiyatif etkili olmuştur. OECD'nin 1999 yılında yayımladığı Kurumsal Yönetim Prensipleri, önce 2004 ve 2015 yıllarında, son olarak da 2023 yılında güncellenmiştir. Prensiplerde kurumsal yönetim özel sektör perspektifli bir yaklaşımla “Firmanın üst yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer paydaşlar arasındaki ilişkiler” içeren bir kavram olarak tanımlanmıştır (OECD, 2023:6). Dünya Bankası'nın kurumsal yönetim yaklaşımı daha geniş bir perspektife dayandırır: Bir kurumun beşerî ve mali sermaye için cazibe noktası olabilmesine, etkin çalışmasına ve böylece parçası olduğu toplumun değerlerine saygı göstermenin yanında uzun dönemde ortaklarına ekonomik açıdan yararlı olmasına imkân tanıyan her türlü hukuki düzenleme ve uygulamalarıdır (Aytar, 202:79). Esasında her iki yaklaşım da yönetsel süreçlerde çok taraflılığa etkileşime ve paydaşlar arası iletişime odaklanan yönleriyle benzeşen özellikler gösterir. Kurumsal yönetim, yapılar ve süreçlerle tanımlanan bir ilişkiler sistemidir. Bu ilişkiler farklı çıkarları olan taraflar arasındaki gerçekleşebilir. Buna rağmen dayandığı temel ilkeler sayesinde, kurumsal yönetimde paydaşlar arasındaki ilişkiler doğruluk, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik prensipleri, sayesinde bir çıkar çatışmasına dönmez (Worldbank, 2010:14).

Kurumsal yönetim yaklaşımından istenen sonuçların alınabilmesi için risk yönetimi gibi yenilikçi yönetim araçlarıyla desteklemesi gerekir. Risk yönetimi, kurumların amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini etkileyebilecek olay ve gelişmelere karşı hazırlıklı olmayı ve bu risklere karşı gerekli adımları atabilmeyi içerir. İşletmelerin gerek bireysel ölçekte gerekse de sektörel ölçekte karşılaştıkları krizler, kurumsal yönetim ile risk yönetimi arasında güçlü bir bağlantı kurulmasını sağlamış, kurumsal stratejilerin gerçekleşebilmesi açısından risklerin bütünsel değerlendirilmesi ve yönetilmesi ihtiyacı kurumsal risk yönetimi kavramına yönelik ilgiyi arttırmıştır. Çağdaş yönetim araçlarından biri olan kurumsal risk yönetimi, kuruluşların stratejik hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek, mevcut varlık ve kaynaklarını tehdit edebilecek riskleri tanımlamayı, değerlendirmeyi, önceliklendirmeyi, kontrol etmeyi ve yaratacağı olumsuz etkileri azaltmayı hedefleyen sistematik süreçler bütünüdür. Kurumsal risk yönetiminin amacı, risklerin yaratacağı olumsuz etkileri en aza indirmek ve kurumun önüne çıkan fırsatları en iyi şekilde değerlendirerek başarı şansını en üst düzeye çıkarmaktır.

Kurumsal risk yönetimi, riski minimize etmek yerine yönetmeyi amaçlayarak bütüncül bir anlayışla önleyici kontrollere odaklanan bir yaklaşım sergiler. Kurumsal yönetişim, paydaşlar

arasındaki çıkar ayrışmalarını, bilgi asimetrisinin yarattığı sorunları ve bunlardan kaynaklı maliyetleri ortadan kaldırmayı hedeflemektedir (Aytar, 2022:7).

Kurumdaki etkin bir risk yönetim sisteminin kurulması sayesinde;

- Kurumlarda riskin önemine ilişkin farkındalık ve risk kültürü gelişir.
- Kritik kararların kurumsal risk algısı göz önünde bulundurularak alınmasına yardımcı olur.
- Karar alma süreçleri desteklenir,
- Riskler gerçekleşmeden önce doğru aksiyonların alınmasıyla risklerin gerçekleşmesi halinde karşılaşılabilecek kayıplar önlenir,
- Üst yönetimin risk odaklı hareket etmesi sayesinde gözetim faaliyetleri desteklenir.
- Kurumun sunduğu hizmetlerin sürekliliği ve kalitesine ilişkin güvence artar (İlgar ve Erdoğan, 2018:65).

Kurumsal risk yönetimine ilişkin temel standartlar ve çerçeveler incelendiğinde, kurumsal risk yönetiminin,

- a) Risklerin tanımlanması,
 - b) Risklerin önceliklendirilmesi,
 - c) Risk yönetimine yönelik stratejilerinin belirlenmesi,
 - d) Risklerin izlenmesi ve raporlanması,
- şeklinde aşamalarından oluştuğu görülür.

Risklerin tanımlanması, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek olay ve durumların belirlenmesini ifade etmektedir. Bu süre, hem yeni risklerin tanımlanmasını hem de mevcut risklerin gözden geçirilmesini içerir. Risklerin önceliklendirilmesi adımı, risk seviyelerinin belirlenmesi ve risklerin önceliklendirilmesi olmak üzere iki aşamayı kapsamaktadır. Risklerin tanımlanmasının ardından ilgili riskler etki ve olasılık seviyeleri ile hâlihazırda kurum tarafından uygulanan risk yönetimi faaliyetlerine göre değerlendirilmektedir (TÜSİAD, 2008:51). Risklerin ölçülmesi risk seviyeleri belirlenmesi açısından kritik önemdedir. Risklerin ölçülmesinde risk seviyelerinin yanında , risk iştahı, birbiriyle ilişkili riskler, kurumun riske karşı göstereceği dayanıklılığı, risk kültürü ve kurum yöneticilerinin öncelikleri gibi kriterler de etkili olmaktadır. Sonrasında, kurum tarafından belirlenen öncelikli alanlar doğrultusunda her bir risk için bir risk yönetimi stratejisi belirlenir. Bu stratejiler temelde 4 bileşenden oluşur. Bunlar; riskten kaçınmak, riski kabullenmek, riski devretmek ve riski azaltmaktır. Risklerin kontrolüne yönelik stratejiler oluşturulurken, risk iştahı başta olmak üzere fayda ve maliyet analizi, üst yönetimin gündemi, yasal düzenlemeler ve paydaş beklentileri gibi faktörler değerlendirilmelidir. Kurumsal risk yönetimi yaklaşımının kurum içerisinde katma değer sağlaması ve süreklilik arz etmesi için uygulanacak en önemli adım, risklerin izlenmesi ve raporlanmasıdır (İlgar ve Erdoğan, 2018:68).

2.COSO KURUMSAL RİSK YÖNETİM ÇERÇEVESİ

Kurumsal risk yönetiminin gelişiminde dünyada yaşanan finansal krizlerin tetikleyici bir etkisinden bahsetmek mümkündür. Bu kapsamda 2000’li yıllarda ABD’de finans sektöründe başlayan krizle birlikte kurumsal risk yönetiminin önemi artmıştır. Kamu veya özel her kurumda ve kurumların tüm faaliyetlerinde uygulanabilecek ortak bir modele gereksinim duyulmuştur. Bu nedenle COSO hileli mali raporlamayı önlemek üzere prensipler geliştirmek ve rehberlik yapmak amacıyla 2004 yılında, dünya çapında büyük kabul gören Kurumsal Risk Yönetimi çerçevesini yayınlamıştır. 2013 ve 2017 yıllarında güncellenen bu çerçeve günümüzde tüm ülkelerde standart olarak uygulanabilir bir rehber haline gelmiştir. İlk versiyonun adı COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi adını taşıırken, 2017 yılındaki güncelleme sonrası COSO Kurumsal Risk Yönetimi Strateji ve Performans Bütünleşme (COSO KRY) adını almıştır. Risk yönetimi bir önceki çerçevede de önemli bir bileşen iken, yeni çerçevede tanımlandığı şekliyle kurumsal risk yönetimi kurumların yönetim yapısını desteklemede iç kontrolden daha geniş bir rol üstlenmiştir. Kurumsal risk yönetimi çerçevesi, iç kontrol çerçevesinin yerine geçmemiş, iç kontrolün etkin bir risk yönetimiyle bağlantısını güçlendirmiştir (Usman ve Kaygusuz, 2018)

COSO Kurumsal Risk Yönetimi -Strateji ve Performans Bütünleşme (COSO KRY) modeli COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve modelinde yer alan *Risk Değerlendirme* bileşenin daha kapsamlı ve detaylı olarak ele alınması sonucunda ortaya çıkan bir modeldir (Aytar, 2020:41). Yeni çerçeve işletmelerin değişen özellikleri ve ihtiyaçlarına göre farklılaşabilecek ve her bir işletmeye uyarlanabilecek bir model niteliğindedir. Kâr amacı olsun veya olmasın her kuruluş faaliyetlerini belirsizlik ortamında yürütürler. Kurumlar için risk ve fırsatlar yaratan belirsizlik, gelecekte ortaya çıkabilecek olayların ve bu olayların yaratacağı sonuçların belirlenememesi durumudur (Pehlivanlı, 2020:4;COSO KRY 2017).

2017 yılında yayımlanan çerçevede kurumsal risk yönetimi; “Organizasyonun değer yaratma, koruma ve realize etmede, riski yönetmek için güvenebilecekleri, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilen, kültür, imkân ve uygulamalardır.” şeklinde tanımlanmıştır. Risk yönetiminde COSO KRY çerçevesinin yanında genellikle finans sektöründeki kurumlar tarafından kullanılan BASEL Prensipleri ve Risk Yönetimi Standartları da bulunmaktadır. Genel olarak COSO KRY çerçevesi reel sektör işletmeleri Basel Prensipleri ise bankalar tarafından kullanılmaktadır. Kurumsal risk yönetimi, bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek riskleri tanımlayan, bunları yöneten ve kurum hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kurum paydaşlarının kararlarından etkilenen bir süreçtir (Pehlivanlı, 2020: 14-15) COSO KRY’nin ortaya çıkış gerekçesi risklerin de ortaya çıkış gerekçesi olan kurumun başarmayı hedeflediği stratejileri ve amaçlarıdır. Güncellenen çerçeve, kurumsal risk yönetiminin stratejik planlama ile ilişkilendirmekte, kurum stratejisi ve performansını etkileyen bir faktör olarak risk yönetiminin kurumdaki tüm karar alma süreçleriyle bağlantılı olduğu kabul edilmektedir (Kurt ve Uysal, 2018:22). Etkin çalışan bir Kurumsal Risk Yönetimi risk temelli çalışan bir iç kontrol ve iç denetim sistemini gerekli kılar. Sistemin etkinliğinin denetlenmesi, eksikliklerin ve aksayan yönlerin tespiti ve düzeltilmesi ile mümkündür. Bu fonksiyon ise iç denetim birimi tarafından yerine getirilecektir (Pehlivanlı, 2020: 14).

COSO KRY modeline göre kurumsal risk yönetimi;

- Bir örgüt içerisinde gerçekleşen dinamik bir süreçtir.

- Kurumun her düzeyinde görev alan kişiler tarafından etkilenir.
- Örgütün her seviyesinde ve biriminde uygulanır.
- Meydana gelmesi halinde örgütü etkileyebilecek “potansiyel olayları” belirlemek için tasarlanmıştır.
- Kurumsal amaçların gerçekleşmesi ve yönetiminde makul bir güvence sağlar.
- Amaçlara ulaşmayı gerçekleştirir (COSO ERM, 2004).

COSO KRY modeline göre örgütlerin 4 kategoride hedefleri bulunmaktadır. Bunlar; stratejik, operasyonel, raporlama ve uygunluk hedefleridir. Stratejik hedefler örgütün misyonu ile uyumlu daha üst düzey hedefler iken operasyonel hedefler kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını, raporlama hedefleri örgüt içerisinde üretilen raporların güvenilirliğini, uygunluk hedefleri ise mevcut yasalar ve diğer düzenlemelerle uyumu sağlamayı amaçlayan daha alt düzey hedeflerdir (COSO ERM, 2004:3).

COSO Modelinin 2013 yılında güncellenen ilk versiyonunda temel bileşenler; Kontrol ortamı, Risk değerlendirmesi, Kontrol faaliyetleri, Bilgi ve iletişim, İzleme olarak belirlenmekte, bu bileşenler altında toplam 17 ilkeye yer yerilmektedir. 2017 yılında güncellenen ve gözden geçirilen yeni çerçevede, kurumsal risk yönetimi birbiri ile bağlantılı beş bileşen üzerinden açıklanmaktadır: 1- Yönetişim ve Kültür, 2- Strateji ve Hedef Belirleme 3- Performans, 4- Gözden Geçirme ve Revizyon, 5- Bilgi, İletişim ve Raporlama.



Kaynak: Ilgar ve Aydoğdu, 2018:67

2017 yılında gerçekleştirilmiş olan güncelleme temel olarak, çerçevenin odağına strateji ve performansın yerleştirmeyi amaçladığından yeni modelin adı “COSO-Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performansla Bütünleşme / COSO Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance” olarak değiştirilmiştir (Pehlivanlı, 2020: 18-19; COSO ERM, 2017). Bu yeni yaklaşımda; *yönetişim*, üst yönetimin yönetim tonunu/tavrını belirleyerek kurumsal risk yönetiminin önemi ve gözetim sorumluluklarının belirlenmesi olarak ifade edilmiş iken *kültür* ise etik değerler, istenen/beklenen davranışlar ve varlıkların ne oranda riske tabi tutulacağı anlayışım

ortaya koymaktadır. Ayrıca, “kurumsal risk yönetiminde”, “strateji ve hedef belirleme”, stratejik planlama süreci içerisinde çalışır. Risk iştahı belirlenir ve strateji ile uyumlu hale getirilir; riskin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanması için bir temel teşkil ederken stratejiyi uygulamaya koyar. Strateji ve iş hedeflerinin başarılmasını etkileyebilecek risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir (Aytar, 2020:43). Özetle; COSO KRY Modeli, risk yönetiminin *kurumsal* yönüne vurgu yapmak suretiyle risklerin bir örgüt içerisinde bütüncül olarak ele alınması ve uygulanmasına yönelik bir çerçeve sunmakta olup temelde örgüt stratejilerinin örgütün performans yaklaşımı ve riskleri yönetebilme becerileri ile uyumlaştırılmasını esas almaktadır. Bu yaklaşım ise modelin ana yapısını oluşturmaktadır (Pehlivanlı, 2020: 18-19).

3.KAMU YÖNETİM SİSTEMİMİZDE KURUMSAL RİSK YÖNETİM UYGULAMALARI

3.1.Kurumsal Risk Yönetiminin Yasal Çerçevesi

Türk kamu yönetim sisteminde 2000’li yılların başından itibaren etkili olan yeniden yapılanma ve reform çabalarıyla etkin ve verimli kaynak kullanımının gerçekleştiği, hesap verme sorumluluğunun güvence altına alındığı, kamuda iç kontrol süreçlerinin etkin şekilde uygulanabildiği bir yönetim anlayışı hayata geçirilmek istenmiştir. Kamu mali yönetim sistemimiz açısından dönüm noktası özelliği taşıyan 5018 sayılı Kanun, saydamlık ve hesap verebilirlik temelinde, kamu malî yönetiminin yapı ve işleyişine, kamu bütçelerinin hazırlanma ve uygulanma esaslarına ilişkin ilkeleri belirlediği gibi kurumsal risk yönetiminin temel bileşenlerini içeren iç kontrol süreçlerini de düzenlemektedir. Kanunda (63.madde) temel amacı, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek olarak tanımlanan iç denetim kamu idarelerinin hem yönetim hem de kontrol yapıları ile mali işlemlere ilişkin risk yönetim çalışmalarının etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için tasarlanmış sistematik, nesnel ve sürekli yürütülen bir faaliyet olarak düzenlenmektedir. Kanunda, esas olarak iç denetim, iç kontrol ve ön mali kontrolün bir unsuru olarak bu süreçlerin işleyişine yönelik bir güvence mekanizması şeklinde tasarlanmıştır. Kanunda öngörülen iç kontrol ve ön mali kontrolle ilgili temel ilkeler İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’da belirlenmiş, ayrıca kamu sektöründe INTOSAI ve AB İç Kontrol Standartları esas alınarak COSO modeline uygun, kurumsal risk yönetimine dayalı bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasında izlenecek standart ve şartlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2007 yılında çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’yle belirlenmiştir. Tebliğde yer alan temel bileşenler kurumsal risk yönetimine ilişkin 2013 yılında güncellenen COSO modelindeki ilke ve standartlarla paralellik taşısa da 2017 yılında güncellenen yeni COSO Modelindeki bileşenler henüz kamu yönetim sistemimize aktarılmamıştır. Buna rağmen, Tebliğde yer alan risk değerlendirmesi, kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri kamu idarelerinde etkin bir kurumsal risk yönetiminin oluşturulmasına önemli katkılar sunacak niteliktedir.

Tebliğde yer alan standartlar ve her bir standarda ilişkin şartlar kamu yönetim sistemimiz açısından önemli yenilikler getirmesine rağmen, bu gerekliliklerin kamu idareleri tarafından benimsenmesi ve uygulanmasında yaşanan güçlükler, bunları bir eylem planına bağlama zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca 2009 yılında çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehber’inde iç kontrol standartlarının kurumlarda uygulanma ve izlenmesinde takip edilecek yöntem ve prosedürler belirlenerek ilgili taraflara rehberlik sağlanması hedeflenmiştir.

5018 sayılı Kanun'da öngörülen kamu mali yönetim sisteminin temel güvencesi Sayıştayca yerine getirilen dış denetim görevidir. 6085 sayılı Kanun'da Sayıştay'ın düzenlilik denetimini kamu idarelerinin mali faaliyet ve işlemlerinin hukuki düzenlemelere uygunluğunu belirlemek, kurumlarca hazırlanan mali faaliyet ve raporların güvenilirliği konusunda görüş vermek, mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmek suretiyle yerine getireceği hüküm altına alınmıştır. 5018 sayılı Kanun ve buna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemeler kamu yönetim sistemimize, uluslararası standartlarla ve iyi uygulama örnekleriyle uygun bir model öngörmesine rağmen, kamu sektöründe bu standart ve şartların uygulanmasını güvence altına alacak yeterli kontrol ve izleme mekanizmalarının oluşturulamadığı görülmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu gereği, düzenlilik denetimi kapsamında kurumların mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmektedir. Kamu idareleri raporlarında, kurumsal yönetim ve risk yönetimine ilişkin olarak, ilgili kamu idaresindeki mevcut durumu değerlendiren bir bölüm bulunmaktadır. Bunun dışında Sayıştay geliştirdiği bir puanlama ve ölçüm araçlarıyla 2018 yılında itibaren denetlenen kurumların kurumsal risk yönetimi, stratejik yönetim ve iç kontrol sistemi alanlarındaki mevcut durumlarını ve geçmiş yıllara göre elde ettikleri gelişmeyi istatistiksel olarak izlemekte, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda elde edilen sonuçlar TBMM ve kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

3.2.Kurumsal Risk Yönetimine İlişkin Dış Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlilik denetiminin kamu idarelerinin mali iş ve işlemlerinin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, idarelerin mali rapor ve tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş verilmesi ve mali yönetim ve kontrol sisteminin değerlendirilmesi yoluyla yürütüleceği belirtilmektedir.

Denetim standartları gereği, prensip olarak denetçilerin mali veya uygunluk denetimi kapsamında müstakil olarak iç kontrol sisteminin incelemek veya değerlendirmek gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Mali denetim bağlamında, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesindeki öncelikli amaç kurumun kontrol risklerini tespit ederek mali tablo ve raporları etkileyebilecek yanlış bildirim risklerini belirlemek, böylece denetim riskini en aza indirmektir. Bununla beraber, kamu mali yönetim sistemimize 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile giren kurumsal risk yönetimi gibi pek çok süreç ve kavramın uygulanmasının güvence altına alınabilmesi için kamuda etkin şekilde çalışan iç kontrol sistemlerine ihtiyaç vardır. Düzenlilik denetimi bağlamında, Denetim Rehberine uygun olarak, 5018 sayılı Kanunun iç kontrol hükümlerine tabii olan kamu idare raporlarında, kurumlardaki mali yönetim ve kontrol süreçleri (aşağıda yer alan 35 sorudan oluşan form üzerinden) COSO modelindeki temel bileşenler çerçevesinde değerlendirilmektedir (Sayıştay, 2021b). 5018 sayılı Kanun'un iç kontrol ile ilgili düzenlemelerine tabi olmayan idareler için ise bu değerlendirme, idarenin iç kontrole ilişkin kendi iç düzenlemelerinden kaynaklanan gereklilikler ve fiili uygulamalar üzerinden yapılmaktadır. Kamu sektöründe iç kontrol sisteminin genel durumu hakkındaki değerlendirme ise Sayıştay tarafından her yıl hazırlanan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda ayrıca ele alınmaktadır. Denetim ekipleri aşağıda yer alan değerlendirme formundaki sorulara puanlama tablosuna uygun şekilde puan vermektedir.

Tablo 1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu

Puan Ölçeği	Prosedür değerlendirme seçenekleri
0	Hayır, bu konuda bir çalışma yapılmamıştır.
1	Bu konuda çalışmalar yapılmış; ancak tamamlanmamıştır.
2	Gerekli çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya geçilmemiştir.
3	Gerekli çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
4	Evet, bu konuda yeterli bir uygulama mevcuttur.

Tablo 2. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Sonuçları

İÇ KONTROL BİLEŞENİ	SORU	2021 YILI DENETİM SONUÇLARI					2022 YILI DENETİM SONUÇLARI				
		Bakanlık (17)	Genel Bütçe (19)	Üniversite (101)	Büyükşehir Belediyesi ve Bağlı İdare (56)	Belediye (114)	Bakanlık (17)	Genel Bütçe (22)	Üniversite (106)	Büyükşehir Belediyesi ve Bağlı İdare (49)	Belediye (138)
KONTROL ORTAMI	1. Kurum içerisindeki görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenerek yazılı hale getirilmiş midir?	82,4	94,7	87,6	90,6	75,9	91,18	87,5	92,22	99,49	82,48
	2. Yetki devirleri ve sınırları yazılı olarak belirlenmiş midir?	75	89,5	86,4	79,9	59	88,24	90,91	89,39	91,33	74,63
	3. İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yapılmakta mıdır?	83,8	98,7	83,9	92,9	66,7	95,59	85,23	79,72	93,88	78,1
	4. Personelin işe alımı, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesine yönelik insan kaynakları politikası belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuş mudur?	88,2	94,7	88,6	94,2	77,2	80,88	88,64	72,17	77,04	56,39
	5. Hassas görevlere ilişkin ilkeler belirlenmiş midir?	80,9	82,9	84,9	86,2	64,9	80,88	77,27	63,44	59,18	41,42
	6. Kurumda ihtiyaç analizine dayalı hizmet içi eğitim planlaması yapılmış mıdır?	77,9	85,5	84,7	85,3	63,2	92,65	90,91	79,72	93,88	65,33
	7. Yukarıdaki gereklilikler değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi ve kurumsal risk yönetimi üst yönetim ve kurum personeli tarafından sahiplenilmiş midir?	76,5	88,2	70,3	74,6	53,5	75	84,09	73,57	73,47	55,6

RİSK DEĞERLENDİRME	8. Kurum stratejik planı içerik olarak mevzuata uygun mu?	95,6	97,4	77,7	89,3	67,3	98,53	80,68	98,82	98,47	86,68
	9. Stratejik plan idarenin kendi birimleri ve personelinin katkılarıyla hazırlanmış mıdır?	82,4	97,4	64,1	75,4	53,1	98,53	80,68	99,53	98,98	85,4
	10. İdare performans programını içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmış mıdır?	66,2	94,7	57,7	54,9	33,8	100	80,68	98,11	98,47	85,4
	11. Kurumun bütçesi performans hedefleri ve faaliyetlerle ilişkilendirilmiş midir?	89,7	97,4	75,2	80,4	54,4	97,06	79,55	98,35	96,94	85,4
	12. İdare kurumsal risklerini belirlemiş midir?	92,6	88,2	97,8	96,4	77	82,35	73,86	56,13	65,82	33,39
	13. Kurum tarafından iç kontrol riskleri belirlenmiş midir?	92,6	89,5	96,5	94,6	77	80,88	71,59	51,89	61,22	33,39
	14. Riskler kurum personelinin katılımıyla belirlenmiş midir?	89,7	84,2	96,8	96	73,7	76,47	85,23	86,08	82,14	63,32
	15. Risklerin değerlendirilmesi yapılmış mıdır?	95,6	84,2	96,8	92,4	70,4	92,65	94,32	94,81	96,94	84,49
KONTROL FAALİYETLERİ	16. İş akış süreçleri belirlenmiş midir?	66,2	85,5	67,8	66,5	37,3	76,47	81,82	68,87	73,98	43,25
	17. Kurumdaki görevlendirmelerde görevler ayrılığı ilkesine uyulmakta mıdır ?	57,4	71,1	56,4	56,7	26,1	92,65	94,32	94,81	96,94	84,49

	18. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmiş midir?	67,6	71,1	55,9	56,7	26,3	79,41	73,86	52,12	58,16	35,4
	19. Belirlenen her bir kontrol faaliyetinin uygulanması için sorumlular belirlenmiş midir?	63,2	75	49,8	56,3	23,5	73,53	72,73	51,89	58,16	31,75
	20. Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara uygun olarak kurulmuş mudur?	66,2	73,7	45,5	51,3	24,8	95,59	92,05	97,17	93,88	70,07
BİLGİ VE İLETİŞİM	21. Kurumda bir yönetim bilgi sistemi var mıdır?	63,2	73,7	47,5	49,1	22,8	91,18	86,36	77,12	86,73	83,58
	22. Faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun mudur ?	86,8	93,4	97,8	89,3	64	97,06	81,82	95,99	98,47	93,07
	23. Faaliyet sonuçları ile değerlendirmeleri idare faaliyet raporunda yer almakta mıdır ?	73,5	97,4	73	88,4	76,1	94,12	94,32	96,93	92,86	93,98
	24. İdare faaliyet raporu kurumun web sitesinde yayınlanmakta mıdır?	91,2	89,5	96	96,9	88,2	98,53	94,32	91,04	91,33	89,42
	25. Kurumda veri kayıt ve dosyalama sistemi mevcut mudur?	91,2	93,4	92,3	96	82,5	88,24	86,36	83,96	85,71	69,53
	26. Mevcut bilgi yönetim sistemleri bilgi güvenliğini ve yedekleme gerekliliklerini sağlayacak şekilde dizayn edilmiş midir?	94,1	86,8	97,8	99,6	82,7	88,24	82,95	82,78	83,16	66,06
İZLEME	27. Kamu İç kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmış mıdır? (Cevap hayırsa bir sonraki soru da hayır olarak işaretlenecektir.)	89,7	100	96,3	95,5	88,6	88,24	86,36	83,96	85,71	69,53
	28. Kamu İç kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, ilgili mevzuata uygun mudur?	95,6	100	90,1	95,5	82,2	88,24	82,95	82,78	83,16	66,06

29. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, üst yöneticinin onayı ile görevlendirilmiş midir?	82,4	88,2	83,7	76,3	49,3	92,65	89,77	85,85	84,18	66,24
30. Kurul, bu raporları değerlendirerek üst yöneticinin onayına sunmuş mudur?	52,9	80,3	52	58	33,6	73,53	78,41	57,78	59,69	37,23
31. İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmakta mıdır?	54,4	85,5	55,2	62,5	33,6	72,06	79,55	62,26	64,8	40,33
32. Raporda yer alan iç kontrol bileşenlerine ilişkin tespit edilen yetersizlikleri gidermek üzere çalışma yapılmış mıdır?	54,4	73,7	39,9	46,4	19,1	61,76	68,18	45,05	54,59	28,68
33. Kurumdaki iç denetçi sayıları, iç denetim fonksiyonun etkin yerine getirilebilmesi için yeterli midir?	79,4	55,3	60,1	52,2	19,7	79,41	52,27	54,72	48,98	14,96
34. İç denetim biriminin denetim ve raporlama çalışmaları var mıdır?	66,2	60,5	46,8	45,1	15,1	83,82	54,55	45,52	38,78	10,77
35. Üst yönetici ve harcama birimleri iç kontrol güvence beyanını imzalamış mıdır?	97,1	93,4	94,6	94,6	84,4	100	89,77	99,29	91,33	85,58

2021 ve 2022 yılı düzenlilik denetim çalışmaları çerçevesinde, 5018 sayılı Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabii olan kamu idarelerinin iç kontrol sisteminin temel bileşenlerine ait gerekliliklerden 100 üzerinden kaç puan aldığı yukardaki tabloda gösterilmektedir. Değerlendirmeye esas veriler 2021 ve 2022 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu (Sayıştay, 2021a ve 2022) ile ilgili kamu idarelerine ait Sayıştay denetim raporlarından derlenerek oluşturulmuştur. Tablonun en üst satırında değerlendirmeye konu kamu idarelerinin türü, sayısı (parantez içinde) görülmektedir. Sayıştay düzenlilik denetimleri, çeşitli risk analizlerine bağlı olarak hazırlanan yıllık denetim programları çerçevesinde yürütüldüğünden denetime kamu idare sayısı her yıl farklılık arz edebilmektedir. Bütçe türü aynı olan kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrol sistemleri açısından genelde benzer özellikler göstermektedir. Bu nedenle iç kontrol sistemi değerlendirme puanlarıyla ilgili hem yıllara dayalı yatay analiz yapılması hem de kamu idareleri arasında karşılaştırma yapılması mümkündür.

COSO (2013) modeline uygun şekilde hazırlanan Kamu İç kontrol Standartları Tebliğinde iç kontrol süreçleri, Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır.

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer bileşenlerinin kurulması ve işletilmesi için gerekli yasal ve kurumsal çerçeveyi ifade eder. Mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik olumlu tutum, mesleki yeterlilik, kurumsal yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar. Kontrol ortamına ilişkin gereklilikler incelendiğinde kamu idarelerinin belediyeler hariç, genel olarak bu bileşenden yüksek puan aldıkları görülmektedir. Buna rağmen, kurumsal risk yönetiminin benimsenmesi konusunda kamu idarelerinin puanlarının diğer gerekliliklerden aldıkları puanlara göre düşük kaldığı, özellikle belediyelerde üst yönetim ve personelin farkındalığının bariz şekilde az olduğu çarpıcıdır.

Risk değerlendirme, kurumsal hedeflere ulaşılmasını engelleyecek risk faktörlerinin tanımlanması, analiz edilmesi ve risklerin yönetilmesine yönelik tedbirlerin alınmasına yönelik faaliyetlerdir. Tablodaki risk değerlendirmesi bileşenine ait alt sorular incelendiğinde genel olarak belediyelerin risk belirleme süreçlerinde göreceli olarak düşük puan aldıkları görülmektedir. Risk yönetimi, kurumsal yönetim süreçleri içinde kamu sektöründe en az başarı sağlanan alanlardan biri olarak kabul edilmektedir. Risk yönetimi konusunda yeterli farkındalığın olmaması, kurumsal ve yapısal sorunlar ile nitelikli insan kaynağı eksikliği gibi faktörler, risk yönetim anlayışının kamu sektöründe yeterince yerleşmemesinde belirleyici etmenler olarak gösterilebilir. Risk değerlendirme bileşeninde en az puan alınan alanlardan birisinin “görevler ayrılığı” ile ilgili soru olması oldukça dikkat çekicidir. İç Kontrol Tebliği gereğince hata, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri farklı personel tarafından yerine getirilmelidir. Mevcut puan durumunda her iki yılda da belediyelerin bu alanda en düşük değerlendirme puanı alan idareler olduğu anlaşılmaktadır. Bunda en önemli faktörün belediyelerde kurumsal yönetim süreçlerinin yerleşmemiş olmasının ve yeterli sayı ve vasıfta personel olmamasının etkili olduğu söylenebilir.

Kontrol faaliyetleri, kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Bu faaliyetlerin amacı, risklerin gerçekleşme ihtimalini ortadan kaldırmak ya da yaratacağı etkileri mümkün olduğunca azaltmaktır. Kontrol faaliyetlerine ilişkin ortalama puanlara bakıldığında kamu

idarelerinin diğer gerekliliklere göre, bu alanda düşük puanlar aldıkları görülmektedir. Bununla beraber, görevler ayrılığı ilkesi ile ön mali kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin gereklilikte nerdeyse tüm idarelerin performanslarının 2022 yılında bir önceki yıla göre artış yaşandığı görülmektedir. Diğer bileşenlerde olduğu gibi kontrol faaliyeti bileşeninde de belediyelerin diğer kamu idarelerin göre düşük puanlar alması dikkat çekicidir.

Kurumsal risk yönetim süreçlerinin sağlıklı çalışabilmesi için iç kontrol sisteminin unsurları arasında **bilgi ve iletişim** kanalları ile gerekli koordinasyonun sağlanması gerekmektedir. Kurumun hem amaç ve hedeflerinin hem de bunlara ulaşabilme için yürütülen faaliyetlerle ilgili risklerin ve alınan tedbirlerin uygun araçlarla ilgili personele aktarılması, bilgi ve iletişim bileşeninin altındaki gerekliliklerle sağlanmaya çalışılır. Denetim sonuçlarına göre kamu idarelerinde uygulamalara ilişkin verilen ortalama puanlara bakıldığında diğer bileşenlerde olduğu gibi bilgi ve iletişim bileşeninde de belediyelerin diğer kamu idarelerin göre düşük puanlar aldığı görülmektedir. Bunun yanında 2021 yılına ilişkin olarak, bu bileşen içinde en düşük puan alınan gereklilik yönetim bilgi sistemini kurulmasıyla ilgilidir. Etkin ve iyi işleyen bir bilgi sistemi, faaliyetlerin etkin yürütülmesi, mevzuat ve belirlenmiş politikalara uyumun sağlanması ile raporlamanın sağlıklı ve zamanlı yapılabilmesi için personele bilgi sağlarken, aynı zamanda yönetime karar verme ve kontrol alanlarında önemli çıktılar üretmektedir. Kamu sektöründe genel olarak 2021 yılı denetim sonuçları açısından iyi bir performans ortaya konulmasa da 2022 yılı içinde bu alanda alınan puanların yükselmesi kamu yönetim sistemimizde bilgi yönetim sistemlerinin kurumsallaşması açısından sevindirici bir gelişmedir.

İzleme. iç kontrol sürecinin performansını tespit etmek amacıyla, söz konusu sürecin belirlenen aralıklarla düzenli olarak izlenmesidir. İzleme bileşeni, diğer iç kontrol bileşenlerine ilişkin faaliyetlerin uygun şekilde yürütüldüğünü sürekli izleme ve belirli aralıklarla değerlendirme fonksiyonunun yerine getirilmesini sağlar. Bu bileşen içindeki 27, 28 ve 35 nolu gerekliliklerde kamu idarelerinin genel olarak yüksek puan aldıkları görülmektedir. Ancak, iç kontrol sisteminin yıllık kez değerlendirilerek sonuçlarının İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanması gerekliliği ile iç denetim biriminin denetim ve raporlama görevine ilişkin gereklilikte puanların oldukça düşük olduğu özellikle de belediyelerin bu gereklilikten aldığı puanların 2021 yılı için sırasıyla 33 ve 15, 2022 yılı için ise 40 ve 10 olduğu göze çarpmaktadır.

4. KAMU YÖNETİM SİSTEMİMİZDE KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNİN ÖNÜNDEKİ GÜÇLÜKLER

5018 sayılı Kanun ile kamu yönetim sistemimize giren kurumsal risk yönetimiyle temel olarak kurumların faaliyetlerinin stratejik planlamaya dayalı ve risk esaslı şekilde tasarlandığı, etkili ve verimli şekilde uygulandığı, kamu politikalarıyla ilgili şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlandığı bir yönetim modeli öngörülmektedir. 5018 sayılı Kanun'da yer alan strateji planlama (performans programı ve faaliyet raporu) çok yıllık performans esaslı program bütçe, iç kontrol, iç denetim, gibi pek çok kavram ve süreç kurumsal risk yönetim modelinin bir parçasını oluşturmaktadır. Kanun 2006 yılında yürürlüğe girmesine rağmen, kamu yönetim sistemimizdeki yapısal ve kurumsal sorunlar nedeniyle kurumsal risk yönetimi alanında hedeflenen başarı tam olarak elde edilememiştir. Bunda etkili olan pek çok faktörden bahsetmek mümkün ise de kurumsal risk yönetim süreçlerinin kamu idarelerinin stratejik planlama süreçleriyle bağlantısının kurulmamasının belirleyici bir faktör olduğu söylenebilir.

Kurumsal risk yönetim sistemi bir organizasyonda stratejik yönetimin merkezini oluşturur. Süreçlerle uyumlu hedeflerle ilişkilendirilmiş, kurumların tüm rutin faaliyetlerine yerleşmiş ve değişen koşullara cevap vermede dinamik bir risk yönetim yapısına sahip kurumlarda stratejik planlamanın başarılı sonuçlar verme olasılığı daha fazladır (Bakkal vd., 2016:55). Türk kamu yönetim sisteminde stratejik yönetim ve planlama konusunda hedeflenen başarı henüz sağlanamamıştır. Etkin çalışan bir stratejik yönetim modelinde, stratejik planlamanın kamu idaresinin tüm birimlerini kapsayan katılımcı bir anlayışa dayanması beklenir. Stratejik yönetim kamusal hizmet üstlenen her bir birimin kendi görev alanıyla ilgili strateji geliştirmek ve belirlenen kurumsal hedeflere uygun hareket etmek gibi sorumluluklar üstlenmesini gerektirir. Katılımcılık stratejik yönetimin en temel ilkelerinden biridir. Buna göre, bir kurumda stratejik yönetim süreçlerinin tanımlanması ve uygulanmasıyla ilgili hesap verme sorumluluğunun üst yönetime ait olması, bunun yanında kendilerine kaynak tahsisi yapılan alt birimlerin ise stratejik hedefleri gerçekleştirecek faaliyetlerin uygulanmasından ve elde edilen sonuçlardan idari olarak üst yönetime karşı sorumlu tutulmaları gerekmektedir. Kamu yönetim sistemimizde stratejik yönetim süreci katılımcı bir yaklaşıma dayanmak yerine, temel olarak strateji geliştirme birimlerinin görev ve sorumluluğunda bir fonksiyon olarak algılanmakta, asıl görevi koordinasyon ve rehberlik/danışmanlık olan bu birimler, mevcut mevzuata rağmen, stratejik yönetim döngüsünün tüm süreçlerinden tek başına sorumlu olan birimler olarak kabul edilmektedir.

Kurumsal risk yönetiminin başarısında hem yönetim kademesinde hem de çalışanlar arasında risk kültürünün yerleşmesi kilit önem taşır. Risk yönetimi öncelikle özel işletmelerde uygulama alanı bulan, sonradan kamu işletmeciliği yaklaşımının etkisiyle kamu sektörüne aktarılan bir model özelliği taşımaktadır. Kamu sektöründe risk yönetimi konusu uzun yıllardır tartışılmakla beraber, ülkemiz açısından kamu sektöründe kavramsal olarak riskin ve risk yönetiminin ne olduğu, neden önem taşıdığı, kuruma nasıl katkı sağlayacağı konularında yeterli farkındalık henüz oluşmamıştır. Bu durum kurumsal risk yönetim süreçlerinin sahiplenilmesini dolayısıyla istenen sonuçlar alınmasını güçleştiren bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumsal risk yönetimin yerleşmesinde kurumların her seviyedeki faaliyetlerini kapsayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulmasının önemi büyüktür. COSO KRYK çerçevesi risk yönetimini kurumların stratejik ve fonksiyonel tüm risklerine cevap verecek, idari ve mali tüm faaliyetlerini kapsayacak bir model olarak tanımlamasına karşın, ülkemizde iç kontrol sistemi, mali yönetim ve kontrol süreçlerini merkeze alan bir yaklaşımla oluşturulmakta, doğrudan mali çıktısı olmayan süreçler kamu idarelerinde, kurumsal risk yönetim modelinin dışında yer alan faaliyetler olarak değerlendirilmektedir.

Kurumsal risk yönetim süreçlerinden istenen sonuçlar alınabilmesi ancak doğru şekilde belirlenmiş izleme ve kontrol süreçleriyle mümkündür. Kamu yönetim sistemimizde kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin, oluşturulacak İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi, hazırlanacak raporun üst yöneticinin onayına sunulması, ayrıca iç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışma yaparak bunu üst yöneticiye sunması gerekmektedir. İç kontrol değerlendirme sonuçları bu alanda kamu idarelerinde önemli eksiklikler olduğuna işaret etmektedir. Ülkemizde iç kontrol ve iç denetim ile ilgili uluslararası standartlara uygun bir mevzuat alt yapısı mevcut olmakla beraber, uygulamada iç denetim birimlerinin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanamadığı, kurum

yöneticilerinde iç denetimin önem ve gerekliliğine ilişkin yeterli farkındalığın oluşmadığı görülmektedir (Sayder, 2021:27). COSO-Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesine göre iç denetim, kurumsal risk yönetim modelinin izleme boyutunda yer almasına rağmen, kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimini sadece iç denetimin görevi olduğu şeklinde yanlış bir algı bulunmaktadır. Kurumlarda, risk yönetiminin tam olarak yerleşebilmesi için kurumsal risk yönetimi konusunda kamu idarelerindeki her birimin sorumluluğunun doğru şekilde belirlenmesi, kamu idarelerinin üst yöneticilerinin süreci sahiplenmesi, uygun araçlarla risk yönetim uygulamalarının izlenmesi gerekmektedir (Uysal, 2018:43). Bunun gerçekleşebilmesi için kamu yönetiminde kurumsal yönetime ilişkin performans değerlendirmesinin yapılabildiği iyi uygulama örneklerinin paylaşıldığı bir yönetim modeline ihtiyaç olduğu açıktır (Kalkınma Bakanlığı, 2018:56).

Kurumsal risk yönetimi açısından kamu yönetim sistemimizdeki temel sorun alanlarından birisi kamu yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunun belirlenmesinde kamu idarelerinin kurumsal risk yönetimi alanındaki performansının bir değerlendirme ölçütü niteliğini kazanamamasıdır (İlgar ve Erdoğan, 2018: 69). Kamu denetiminde kamu kaynaklarının usulsüz kullanımı ya da suiistimali konuları kamuoyunun ve parlamentonun temel odak noktasını oluştursa da bu tür hukuka aykırı işlem ve süreçlerin ortaya çıkmasına neden alan iç kontrol eksiklikleri ya da risk yönetimi alanındaki aksaklıklar kamuoyunun gündemine pek yer almamakta, dış denetim sonuçlarıyla ilgili tartışmalarda yeterince kendine yer bulamamaktadır.

Kurumsal risk yönetiminin başarısında tam, zamanlı ve doğru bilgi üretimi ve analizinin önemi büyüktür. Ancak, kurumların süreç analizleri tam olarak yapılmadığı için veri üretim kalitesinin düşük olması, teknoloji transferi altyapısının bulunmaması, kurumların veri paylaşımı ve bilgi iletişim altyapısını entegre etme gibi konularda sorunlar yaşadıkları görülmektedir. Teknolojinin donanımsal boyutlarıyla ilgili mesafe kat edilmekteyse de, yazılıma temel oluşturacak kamu hizmetlerine ve kamuda rutin işleyişe ilişkin süreç analizi bilgisi toplanmasında sorun yaşanmaktadır. Bu engel uzun vadede teknolojinin uyarlanması ve uygulanması konularında da sorun yaşanmasına sebep olabilir. (Kalkınma Bakanlığı, 2018:58).

SONUÇ

5018 sayılı Kanun'da öngörülen kurumsal risk yönetimine dayalı mali yönetim sisteminin temel güvencesi Sayıştay tarafından yerine getirilen dış denetim görevidir. 6085 sayılı Kanun'da Sayıştay'ın düzenlilik denetimini kamu idarelerinin mali faaliyet ve işlemlerinin hukuki düzenlemelere uygunluğunu belirlemek, kurumlarca hazırlanan mali faaliyet ve raporların güvenilirliği konusunda görüş vermek, mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmek suretiyle yerine getireceği hüküm altına alınmıştır. 5018 sayılı Kanun ve buna dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerde (düzenlemenin yapıldığı tarih itibarıyla) kamu yönetim sistemimiz için uluslararası standartlarla uygun bir kurumsal risk yönetim modeli öngörülmesine rağmen, kamu sektöründe bu standart ve şartların uygulanmasını güvence altına alacak yeterli kontrol ve izleme mekanizmalarının oluşturulamadığı görülmektedir.

Dış denetim sonuçları, kamu idarelerinde kurumsal risk yönetiminin stratejik planlama süreçleriyle bağlantısının tam ya da yeterli şekilde kurulmadığını göstermektedir. Kurumsal risk yönetiminin başarısı, bu modeli oluşturan bileşenlerin kamu idarelerinde bütünsel bir bakış açısıyla uygulanmasına ve idareyi oluşturan tüm birimlerin süreci sahiplenmesine bağlıdır. Ne var ki, kamu

yönetim sistemimizde uygulamada stratejik planlama süreci strateji geliştirme birimlerinin, iç kontrol ise iç denetim birimlerinin uhde ve sorumluluğunda olan faaliyetler olarak görülmekte, kurumsal düzeyde tüm birimlerin ve üst yönetimin sorumlu olduğu bir model olarak işlememektedir.

Ülkemizde kurumsal risk yönetim modelinin temelini oluşturan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, eski COSO Modeline dayanması yönüyle, 2017 yılında güncellenen COSO modelindeki temel bileşenlerini içermemektedir. Kurumsal risk yönetiminin etkin bir uygulama alanı bulabilmesi için öncelikle mevzuat alt yapımızın yeni COSO Modeline uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Yeni modelin temel unsurlarından olan strateji ve performans alanlarında hedeflenen başarının elde edilebilmesinde bu hedeflerle ilgili kurumsal risklerin doğru şekilde değerlendirilmesi ve risklere uygun karşılıklar belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

Kamu yönetim sistemimizde iç kontrol sisteminin işleyişiyle ilgili sorunların bir kısmı yapısal bir kısmı da uygulamaya dönük sorunlardır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde kurumsal risk yönetimiyle ilgili karşılaşılan güçlükler önemli ölçüde uygulamayla ilgili iken, mahalli idarelerde kurumsal ve yapısal eksikliklerden kaynaklanmaktadır. Genel bütçeli kamu idarelerinde etkin koordinasyon süreçlerinin işlemesi, personel ödemeleri ve muhasebe işlemleri gibi idari ve mali pek çok sürecin (Bütünleşik Kamu Mali Yönetim ve Bilişim gibi) merkezileşmiş bilişim sistemleri üzerinden yürütülüyor olması gibi faktörler nedeniyle bu idarelerin kurumsal risk yönetimi alanında daha başarılı olduğu, bu tür sistemleri kullanılmadığı mahalli idarelerdeki başarı düzeyinin düşük kaldığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aytar, O. (2020), Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Yönetişim İlişkisi: Bakanlıklar Örneği, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara.
- Bakkal, H., İ. Tunç, A.Kasımoğlu (2016), İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi, İstanbul: İdeal Kültür/Yayıncılık
- Commission of the European Communities. (2007), Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework. Erişim: 10 Mayıs 2019, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_bud_get/internal-control-standards-revision-sec-2007-1341_2007_en.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission (COSO), (2004). Enterprise Risk Management-Integrated Framework: Executive Summary. Erişim: 07 Haziran 2019, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission (COSO), (2013), Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary. Erişim: 11 Mayıs 2019, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission (COSO), (2017), Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance: Executive Summary. Erişim: 06 Haziran 2019, <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>
- Ilgar T. ve G. Erdoğan (2018), Kurumsal Risk Yönetimi Türk Kamu Yönetimine Nasıl Entegre Edilebilir ?, Denetişim , Yıl. 8 • Sayı: 18 • Eylül / Aralık 2018

- KALKINMA BAKANLIĞI (2018), On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Kamuda Kurumsal Yönetim ve Yenilikçilik Özel İhtisas Komisyonu Raporu Ankara
- Kurt Ganite T. ve Uysal A. (2018), COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, Sayı 54, s.19-34
- OECD (2023), G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/ed750b30-en>.
- Pehlivanlı, Davut (2020), Kurumsal Risk Yönetimi, İstanbul: MÜSİAD Yayınları.
- SAYDER (2021), Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Sayıştay Denetim, Ankara: Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını,
- SAYIŞTAY (2021a), 2021 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Ankara.
- SAYIŞTAY (2021b), Kamuda Stratejik Yönetim Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol Sistem, Ankara
- SAYIŞTAY (2022), 2022 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Ankara.
- TÜSİAD (2008), Kurumsal Risk Yönetimi, İstanbul: TÜSİAD Yayınları,
- Usman Ö. ve S. Y. Kaygusuz (2018), Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi, XX. Türkiye Muhasebe Kongresi.
- Uysal, M.C. (2018), Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: İç Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, Denetişim, Yıl: 8 • Sayı: 18 • Eylül / Aralık
- WORLD BANK. (2010), Corporate Governance Manual. Second Edition. Hanoi: World Bank.