

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

DOI: 10.52122/nisantasibd.1386835

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLARININ İÇ KONTROL SİSTEMLERİ:
SAYIŞTAY DENETİMLERİNDEN ÇIKAN SONUÇLAR VE GELECEK İYİLEŞTİRMELERİ

Doç. Dr. Ali Kablan

İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa, Sosyal Bilimler Meslek
Yüksekokulu, Dış Ticaret Pr.

İstanbul / Türkiye

e-posta: ali.kablan@iuc.edu.tr

ORCID 0000-0003-2711-0034

Doç. Dr. Günay Deniz Dursun

Beykent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, İşletme Bölümü

İstanbul / Türkiye

e-posta: gunaydursun@beykent.edu.tr

ORCID 0000-0002-1079-2879

ÖZ

İşletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin makul güvence sağlayan iç kontrol sistemi, kurumsal yönetim anlayışının temelini oluşturmakta ve iç kontrol sisteminin varlığı işletmelerin bütün bilgi kullanıcıları için önem taşımaktadır. Türkiye’de yasal düzenleme ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç kamu kurumlarının iç kontrol sistemi kurması zorunlu tutulmuştur. Kamu kurumlarının iç kontrol sistemi dahil mali yönetim, mevzuat uygunluğu başta olmak üzere denetimi Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar iç kontrol sistemi kurmak zorunda değilse de aynı kanun kapsamında belirlenen ilkelere uyum zorunluğu bulunmaktadır. Bu değerlendirmeler ışığında hazırlanan makale, Sayıştay Başkanlığı’nın 2012-2021 yılları arasındaki düzenleyici ve denetleyici kurumların denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi bulgularının tespiti ve iyileştirilmesine yönelik stratejilerin belirlenmesi amacı taşımaktadır. Araştırma sonuçları ışığında, düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol sistemlerine ait bütünsel olarak bir yasal düzenlemenin gerekliliği, bu kurumların etkin bir yönetim bilgi sistemine sahip olmaları, kurumların esasları belirlenmiş stratejik plan ve performans programı hazırlamalarına ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sayıştay Denetimi.

Jel Kodları: M40, M41.

REGULATORY AND AUDITING INSTITUTIONS' INTERNAL CONTROL SYSTEMS:
FINDINGS FROM COURT OF ACCOUNTS AUDITS AND FUTURE IMPROVEMENTS

ABSTRACT

An internal control system that provides reasonable assurance about the operating results of businesses forms the basis of corporate governance principles, and the existence of an internal control system is crucial for all information users of the businesses. In Turkey, except for regulatory and supervisory institutions, public institutions are required to establish an internal control system by legal regulation. The internal control system, including financial management and compliance with regulations among others, of public institutions is audited by the Turkish Court of Accounts. While regulatory and supervisory institutions are not obligated to establish an internal control system, they are required to adhere to the principles set forth within the same legal framework. With these evaluations in mind, the prepared article aims to identify the findings related to the internal control system in the audit reports of regulatory and supervisory institutions between 2012 and 2021 by the Turkish Court of Accounts, and to determine strategies for improvement. Based on the research results, the necessity for a comprehensive legal regulation concerning the internal control systems of regulatory and supervisory institutions, the need for these institutions to have an effective management information system, and the requirement for the institutions to establish fundamental strategic plans and performance programs have been identified.

Keywords: Internal Control, Regulatory and Supervisory Institutions, Auditing by the Turkish Court of Accounts.

Jel Codes: M40, M41.

Geliş Tarihi/Received: 06.10.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 28.12.2023

Yayın Tarihi/Printed Date: 31.12.2023

Kaynak Gösterme: Kablan A., ve Dursun D. (2023). “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarının İç Kontrol Sistemleri: Sayıştay Denetimlerinden Çıkan Sonuçlar Ve Gelecek İyileştirmeleri”. *İstanbul Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(11) 674-685.

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerinin ve faaliyette buldukları bölgelerin çeşitlenmesi, bilişim teknolojilerinin gelişimi ile birlikte kurumsal yönetime olan ihtiyacı da arttırmıştır. Kurumsal yönetim anlayışının temelinde işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları bulunmaktadır. Özellikle hileli finansal raporlamaların önüne geçebilmek adına iç kontrol sisteminin varlığına işaret edilmektedir.

İç kontrol sistemi; işletme varlıklarının korunması, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesi ve yasal düzenlemelere uyum sağlanması amacı ile işletme tarafından oluşturulan politikalar olarak ele alınmaktadır. Bu politikalar sonucunda iç kontrol sistemi kullanıcılarına makul güvence sunmaktadır. Hem muhasebe hem de yönetsel kontroller ile oluşturulan politikalar sayesinde kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemine ilişkin farklı modeller literatürde mevcuttur.

ABD’de geliştirilen, uluslararası olarak en fazla kabul gören ve Türkiye’de de temel alınan (Türedi vd., 2015:95) COSO iç kontrol modeli; kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi paylaşımı ve iletişim ve izleme olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır (Moeller, 2014: 36). Bu unsurlardan iç kontrolün kalitesini etkileyen atmosferi yaratan (Akyel, 2010: 86) kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder (Maclatchie, 1997:64). İç kontrol faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleştirilmesi beklendiğinden sistemin zayıf ve güçlü yönleri değerlendirilerek, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması risklerin değerlendirilmesi unsuru olarak adlandırılır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:102). Bir diğer unsur olan kontrol faaliyetleri, hem yönetimin talimatlarının başarılması hem de risklerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına yönelik olarak oluşturulan politikaları kapsar (Graham, 2008: 28; Atmaca, 2012:197). Etkin bir iç kontrol sistemi için işletmenin tüm kademelerinde ihtiyaç duyulan bilginin (Akyel, 2010: 88) sınıflandırılması, kaydedilmesi, saklanması ve tüm birimler ile entegre olarak düzenlenmesi (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:102) önemlidir. Sistemin son unsuru olarak izleme faaliyetleri ise iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilmekte ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi olarak ele alınmaktadır (Haftacı, 2011: 57; Turğay ve Çalıyurt, 2017: 126).

Etkin bir iç kontrol sistemi ile oluşturulan politikalar, işletmelerin hedeflerine ulaşmasında, güvenilir finansal raporlama sunmalarında, risk yönetim becerilerinin geliştirilmesinde fayda sağlamaktadır. Bağımsız dış denetçilerin kilit rolü ise, bir organizasyon içindeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmektir. Uzmanlıkları ve deneyimleri sayesinde denetçiler, iç kontrollerin eksik veya etkisiz olabileceği alanları tam olarak belirleyerek kuruluşun daha verimli ve etkili bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır (Yalçın, 2023: 134). Etkin iç kontrol sistemin varlığı sadece işletme sahipleri ve yöneticileri açısından değil bütün bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. Bu önem ile Türkiye’de kamu kurumlarında ve kimi özel sektör işletmesinde iç kontrol sistemi kurulması yükümlülüğü bulunmaktadır.

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç diğer kamu kurumlarının iç kontrol sistemi kurması zorunlu tutulmuş, düzenleyici ve denetleyici kurumlar için ise aynı kanun kapsamında çeşitli ilkeler belirlenmiştir. Ancak bu kurumların Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan denetimlerinde gerek söz konusu ilkeler gerekse iç kontrol sistemi unsurlarına ilişkin bulgular tespit edilmiştir.

Her ne kadar düzenleyici ve denetleyici kurumlar için iç kontrol sistemi kurulması yasal zorunluluk değilse de bu kurumların denetimine tabi olan kurumların iç kontrol sistemi kurmaları yükümlülüğü bulunmaktadır. Aslında bu düzenleyici ve denetleyici kurumlar, denetlendikleri kurumların iç kontrol sistemlerini de değerlendirmektedir. Gerek bu farklı düzenleme gerekse de düzenleyici ve denetleyici kurumların kamu yararı taşıması nedeni ile etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları beklenmektedir. Bu nedenle hazırlanan bu makale kapsamında Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuş ve düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol sistemi unsurlarına ilişkin bulguları

incelenmiştir. Araştırma sonuçları hem kurum bazında hem de bütünsel olarak değerlendirilmiş ve temelde düzenleyici ve denetleyici kurumlar için ortak bir yasal düzenlemeye ihtiyaç olduğu belirlenmiştir.

1. Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi

The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Raporu'nda iç kontrol; kurumun yönetici ve çalışanları tarafından gerçekleştirilen, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlama, güvenilir finansal raporlama ve ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma hedeflerine ulaşmak amacıyla oluşturulan süreç olarak tanımlanmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) iç kontrol kavramını; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere diğer tüm raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan ve kurum faaliyetlerinde devamlılık esaslı eylem ve faaliyetler bütününden oluşan bir sistem olarak açıklamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 55. Maddesi kapsamında iç kontrol; *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara 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 üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü”* olarak tanımlanmıştır.

Literatürde kabul gören tanımlar ışığında bir sistem olarak iç kontrol faaliyetleri, hem muhasebe kontrolleri hem de yönetsel kontrollerden oluşmakta (Gönen, 2009: 193Kır, 2009: 18; Tekin, 2006: 12) ve kurumların varlıklarının korunması, doğru ve güvenilir finansal raporlama yapılmasının sağlanması, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu sağlayarak verimlilik ve etkinliğin sağlanması, çalışanların kurum politikalarına bağlılıklarının sürdürülmesi amaçlarını taşımaktadır (Kepekçi, 2004: 71; Yereli ve Özdoğan, 2009: 60, Dabbağoğlu, 2007: 160-161; Derici, 2013: 87).

Türkiye’de iç kontrol sistemi kurmakla yükümlü olan kamu kurumları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç kamu idareleri olarak ifade edilmiştir. Her ne kadar düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol sistemine sahip olması zorunlu olmasa da hem kanun kapsamında “Mali Saydamlık” ve “Hesap Verme Sorumluluğu” ilkelerine uygun davranma zorunluluğuna tabi olmaları hem de düzenlemelerinden etkilenen ve denetledikleri bazı özel ve kamu kurumlarının iç kontrol sistemi kurması zorunlu tutulmaktadır. Örneğin, Türkiye’de Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu’na tabi olan bankalar 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik kapsamında iç kontrol sistemi kurmakla yükümlüdürler. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik ile sigorta ve reasürans şirketlerinin iç sistemler kurma şartı düzenlemiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili diğer düzenlemeler ile kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) arasında yer alan halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları şirketlerinin de iç kontrol sistemi kurması yükümlülüğü düzenlenmiştir.

İç kontrol sistemi kurmakla yükümlü kurumların mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin, mali ve idari özerkliği olan kamu kurumları olan düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından denetlenmesi kamu yararı amacı taşımaktadır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, piyasalarda oluşabilecek asimetrik bilgi sorununu azaltma ve/veya ortadan kaldırma, özellikle bankacılık ve enerji alanında yolsuzluk ile mücadele etme, yabancı yatırımcıları ülkeye çekme girişimlerini sağlamada bağımsız değerlendirme ve doğal tekel özelliği gösteren sektörlerin denetlenebilmesi amaçlarını taşımaktadırlar (Gilardi, 2001: 25; Sobacı, 2006: 162).

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluş olarak onbir kurum sıralanmıştır. Bunlar; Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Kişisel Verileri Koruma Kurumu, Nükleer Düzenleme Kurumu ve Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumudur.

Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK); 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanuna göre, radyo, televizyon ve isteğe bağlı yayınlarının düzenlenmesi ve denetlenmesi, hizmet sağlayıcılarının idarî, malî ve teknik yapılarına ve yükümlülüklerine ait esas ve usulleri düzenlemek Radyo ve Televizyon Üst Kurulu’nun görevleri arasındadır.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK); 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanununa göre, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Türkiye’de telekomünikasyon sektörünü düzenleme ve denetlemeye yetkili olan kurumdur.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK); 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında, yatırımcı ve hak sahiplerinin menfaatlerini korunması amacı ile sermaye piyasası kurumlarının, mevzuat kapsamında gerçekleştirecekleri işlemlerin mevzuata uygunluğu, gözetim ve denetimi yapmak amacı taşımaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK); 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile bankaların faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları düzenleyen ve denetleyen kurumdur.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK); 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ve diğer mevzuatlar kapsamında, elektrik, petrol ve doğalgazın çevre ile dost olarak tüketiciye sunulmasını sağlamak üzere düzenleme ve denetim yapan kurum olarak tanımlanmıştır.

Kamu İhale Kurumu (KİK); 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre, Kurum; kamu kurum ve kuruluşlarının gerçekleştirecek olduğu ihalelerde uygulanması gereken esas ve usulleri belirlemek üzere düzenleme ve denetleme faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Rekabet Kurumu; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanuna göre, Rekabet Kurumu; piyasalardaki rekabet ortamını engelleyen, bozan ve kısıtlayan anlaşma, karar ve uygulamaları engelleme amacı ile düzenleme ve denetlemeleri gerçekleştirerek rekabetin korunmasını sağlamak üzere kurulmuştur.

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak amacı ile kurulmuştur.

Kişisel Verileri Koruma Kurumu; 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında kurulan kurum, kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesi görevini yerine getirir.

Nükleer Düzenleme Kurumu (NDK); 7381 sayılı Nükleer Düzenleme Kanun ile kurum nükleer enerji faaliyetlerine ilişkin düzenleme ve denetleme yetkisine sahiptir.

Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu; 47 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan kurum, sigorta ve özel emeklilik faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesine ilişkin görevlendirilmiştir.

2. Sayıştay Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'nın 160.maddesinde; Sayıştayın, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu, hükmüne yer verilmiştir.

Kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacı ile Sayıştay denetimi gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay Başkanlığı tarafından iki tür denetim gerçekleştirilmektedir. Bunlar, düzenlilik ve performans denetimleridir. İdarelerce belirlenen hedeflerle ilgili gerçekleştirmelerin hesap verebilirlik prensibi çerçevesinde ölçülmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimler performans denetimleri olarak tanımlanırken, düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olarak iki tür denetimden oluşmaktadır. Mali denetim, Sayıştay Başkanlığı tarafından kamu idarelerinin işlem, hesap, finansal faaliyet, finansal yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ile birlikte finansal tablo ve raporlarının doğruluğuna yönelik güvence verilmesine ait bir denetim sürecini, uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin malları ile gelir ve giderlerine ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi maksadıyla gerçekleştirilen denetim çalışmalarını ifade etmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010).

Düzenlilik denetimi kapsamında yapılan mali denetim sürecinde, denetlenen kamu idaresinin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ele alınmakta ve sürece ait tespit edilen eksiklikler "Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hata" olarak ifade edilmektedir. Ayrıca rapor kapsamında, kamu idarelerinin iç kontrol sistemine ilişkin bir değerlendirme yapılarak önerilere yer verilmektedir.

Sayıştay denetimleri kapsamında; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, özel idareler, belediyeler, kalkınma ajansları, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar denetime tabi tutulmaktadır.

Denetime tabi bu kurumların denetim sürecine ait bulguları incelediğinde, 2022 yılında tespit edilen 8.157 bulgunun 7.607'sinin düzenlilik denetime ait olduğu, diğer yıllarda da bulguların çoğunlukla düzenlilik denetime ait olduğu görülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, Faaliyet Raporlar 2012-2021).

2019 yılında Sayıştay tarafından, "Stratejik Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri" denetime tabi kurumlara uygulanmış ve kurumların iç kontrol sistemleri değerlendirilmiştir. Sekiz düzenleyici ve denetleyici kurumun puanı 100 üzerinden 34 olarak tespit edilmiştir. Aynı uygulamada kamu işletmeleri 55, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları 21, diğer kamu idareleri ise 50 puan almışlardır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na veya bu Kanun'un iç kontrol hükümlerine tabi olmayan düzenleyici ve denetleyici kurumların puanı; iç kontrol sistemlerinin gelişiminin düşük seviyede olduğu, sistem kurma çalışmalarına başlandığı, ancak henüz sürecin tamamlanmadığı şeklinde değerlendirilmiştir. (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

3. Düzenleyici ve Denetleyici Kamu Kurumlarının İç Kontrol Sistemleri

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışma ile düzenleyici ve denetleyici kurumların, Sayıştay denetiminde tespit edilen, iç kontrol sistemlerine ilişkin bulguların değerlendirilmesi ve söz konusu kurumların iç kontrol sistemine ilişkin iyileştirici stratejilerin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç ile 2012-2021 yılları arasında Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan raporlar araştırma kapsamında değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamına düzenleyici ve denetleyici kurumların alınmasının

nedeni ise bu kurumların kamu yararı taşıyan kurumlara ait düzenleme ve denetleme yapmaya yetkili olmalarıdır.

3.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma kapsamında Sayıştay Başkanlığı tarafından kamu ile paylaşılan 2012-2021 yılları arasında ait düzenleyici ve denetleyici kurumların denetim raporlarında on yıllık dönemde ortak olarak ele alınan sekiz kurum bulunmaktadır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında ele alınan Rekabet Kurumu, Kişisel Verileri Koruma Kurumu ve Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu araştırma kapsamına dahil edilememiştir. Ayrıca, erişilebilen raporlara ilişkin araştırma dönemi olan 2012-2021 yılları arasında denetim raporlarında yer alan bulgulardan yalnızca iç kontrol sistemine ilişkin bulgulara yer verilmiş, diğer denetim bulguları araştırma kapsamına dahil edilmemiştir. İçerik analizine tabi tutulan raporların benzer bulgulara sahip olması ve güncel durumu yansıtması açısından araştırma bulgularında son üç yılın (2021-2020-2019) denetim raporları ele alınmıştır.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın esas dönemi olan 2012-2021 yıllarına ait denetim raporlarındaki tespitler benzerlik gösterdiğinden bu bölümde, düzenleyici ve denetleyici kurumların denetim raporlarında tespit edilen 2021, 2020 ve 2019 yıllarına ait iç kontrol sistemlerine ilişkin bulgular aktarılmıştır. Tablolarda yer alan bulgular, yalnızca ilgili yıldaki ortak konu başlıklarına ilişkindir. Kimi raporlarda ilgili bulguya ait herhangi bir denetim tespitine rastlanmaması durumunda “bilgi yok” şeklinde ifade edilmiştir.

Tablo 1: 2021 Yılı İç Kontrol Sistemi Bulguları

	BDDK	BTK	EPDK	KGK	KİK	NDK	RTÜK	SPK
İç Kontrol Sisteminin Varlığı	X	X	X	X	X	X	X	X
İç Denetim Birimi	X	X	Bilgi yok	Bilgi yok	X	X	Bilgi yok	Bilgi yok
Performans Programı	X	✓		✓	X	X		✓
Stratejik Plan	✓	✓		✓	X	✓		✓
Yönetim Bilgi Sistemi	✓	X		✓	✓	✓		✓
İç Denetim Usul ve Esasları	✓	X		✓	X	X		✓
İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu	Bilgi Yok	X		Bilgi Yok	Bilgi Yok	Bilgi yok		X
İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı		X		Bilgi Yok	Bilgi Yok	✓		X
İş Süreçleri ve Akışları	✓	✓		✓	✓	X		✓

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı 2021 Yılı Denetim Raporlarından Derlenmiştir.

Tablo 1’de yer alan 2021 yılı denetim raporlarında tespit edilen bulgular ışığında tüm düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol sistemi olmadığı, iç denetim birimi veya iç denetçi görevlendirmesi olmadığı belirlenmiştir. Kamu İhale Kurumu (KİK) hariç diğer kurumlarda stratejik plan hazırlandığı ancak bu planın hazırlanması esaslarının belirlenmediği ve plana ilişkin olarak performans programlarının eksik olduğu tespit edilmiştir.

İç kontrol sistemine ait unsurlardan biri olarak kabul edilen yönetim bilgi sisteminin varlığı ise Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) hariç diğer kurumlarda bulunmaktadır. BTK, 2021 yılı denetimlerinde iç kontrol sistemine ilişkin en fazla bulguya sahip kurum olarak görülmektedir. BTK’dan sonra en fazla bulgu ise KİK’de tespit edilmiştir. İç denetim usul ve esasları kurumların kendi düzenlemeleri ile sadece BDDK, KGK ve SPK tarafından belirlenmiştir. Kamu İhale Kurumu (KİK) hariç diğer kurumlarda iş akışları ve süreçleri tanımlanmış ve kurum içinde yayınlanmıştır.

Tablo 2: 2020 Yılı İç Kontrol Sistemi Bulguları

	BDDK	BTK	EPDK	KGK	KİK	NDK	RTÜK	SPK	
İç Kontrol Sisteminin Varlığı	X	X	X	X	X	X	X	X	
İç Denetim Birimi	✓	X	Bilgi Yok	Bilgi yok	X	X	Bilgi yok	Bilgi yok	
Performans Programı	X	X		✓	X	X	Bilgi yok	✓	
Stratejik Plan	✓	✓		✓	X	Bilgi Yok	✓	✓	
Yönetim Bilgi Sistemi	✓	X		✓	✓		X	✓	
İç Denetim Usul ve Esasları	✓	X		✓	X	X	Bilgi yok	✓	
İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu	Bilgi Yok	X		Bilgi Yok	Bilgi Yok	X		X	X
İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı		X				X		X	X
İş Süreçleri ve Akışları	✓	✓		✓	X	Bilgi Yok	✓	✓	

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı 2020 Yılı Denetim Raporlarından Derlenmiştir.

Tablo 2’de 2020 yılı denetim raporları incelendiğinde, hiçbir kurumda iç kontrol sisteminin olmadığı görülmektedir. Yalnızca BDDK bünyesinde bir iç denetim birimi oluşturulmuş ve KİK hariç diğer kurumlarda iş süreçleri ve akışları belirlenmiştir. SPK, NKD ve BTK İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planına sahip değilken, KGK ve SPK tarafından iç denetim usul ve esasları belirlenmiştir. RTÜK ve BTK bünyesinde yönetim bilgi sistemi bulunmazken, performans programı yalnızca KGK ve SPK tarafından yapılmaktadır. En fazla iç kontrol sistemi bulgusu BTK’ya aittir.

Tablo 3: 2019 Yılı İç Kontrol Sistemi Bulguları

	BDDK	BTK	EPDK	KGK	KİK	NDK	RTÜK	SPK	
İç Kontrol Sisteminin Varlığı	X	X	X	X	X	X	X	X	
İç Denetim Birimi	✓	X	Bilgi Yok	X	X	X	X	Bilgi yok	
Performans Programı	X	X		Bilgi Yok	X	X	✓	✓	
Stratejik Plan	✓	✓		✓	X	Bilgi Yok	✓	✓	
Yönetim Bilgi Sistemi	✓	X		✓	✓		X	✓	
İç Denetim Usul ve Esasları	✓	X		✓	X	X	Bilgi Yok	✓	
İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu	Bilgi Yok	X		Bilgi Yok	Bilgi Yok	X		X	X
İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı		X				X		X	X
İş Süreçleri ve Akışları	✓	✓		✓	X	Bilgi Yok	✓	✓	

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı 2019 Yılı Denetim Raporlarından Derlenmiştir.

Tablo 1’de yer alan 2019 yılı raporlarına göre hiçbir kurumda iç kontrol sistemi bulunmazken yalnızca BDDK iki iç denetçi görevlendirmesi yapmıştır. BBK, BTK, RTÜK ve SPK tarafından stratejik plan hazırlanırken plana bağlı performans programı ise sadece RTÜK ve SPK tarafından yapılmıştır. BTK ve RTÜK bir yönetim bilgi sistemine sahip olmadığı tespit edilmiştir. İş süreçleri ve akışları ise KİK hariç diğer kurumlarda gerçekleştirilmiştir. İç kontrol sistemi bulgularının büyük kısmı BTK tarafından uygulamaya konulmayan düzenlemelere aittir.

Diğer yıllara ait denetim raporlarında görülen benzerlik nedeni ile bulgular sadece son üç yıla ait olarak aktarılmıştır. İç kontrol sistemi bulgularının büyük kısmı BTK’da tespit edilirken onu KİK ve NDK izlemektedir. Her ne kadar düzenleyici ve denetleyici kurumlar iç kontrol sistemi

kurmak zorunda olmasalar da mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine uyma gerekliliği ile tespit edilen bulguların çözümlenmiş olması beklenmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kurumların finansal işlemlerinin sonucunda ortaya çıkan finansal raporların tam, doğru ve güvenilir olması konusunda makul güvence veren sistemlerden biri de etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıdır.

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında tanımlanan düzenleyici ve denetleyici kurumlar iç kontrol sistemi kurmakla yükümlü değilken, bu kurumlar tarafından denetlenen ve onların düzenlemelerine tabi olan kamu yararı taşıyan kurumlar ise iç kontrol sistemi kurmak zorundadırlar. Bu farklı uygulama sonucunda ise kimi düzenleyici ve denetleyici kurumların kendi mevzuatlarında temel bazı düzenlemeler ile yer almaktadır. Ayrıca bu kurumlar kanun kapsamında “Mali Saydamlık” ve “Hesap Verme Sorumluluğu” ilkelerine uygun davranmak zorundadırlar. Fakat bir uygulama birliği olmaması nedeni ile bu kurumların iç kontrol sistemlerine ilişkin karşılaştırılabilir bulgular elde edilmesi ve değerlendirilmesi de mümkün olmamaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda iç kontrol sisteminin kurulmasının zorunlu olmaması nedeniyle, bu kurumlara ilişkin Sayıştay denetim raporlarında, hesap verme sorumluluğunun ilkesi çerçevesinde kurumların iç kontrol sistemi hakkında yeterli değerlendirmelere yer verilememektedir. Bu durumda, düzenleyici ve denetleyici bu kurumların yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM’de etkin bir şekilde görüşülmesinin sağlanamadığı Sayıştay Başkanlığı raporlarında ifade edilmektedir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumların etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları bu kurumların piyasalara ait düzenleme ve denetleme faaliyetlerinin kamu yararı taşıması açısından önemlidir. Bu nedenle araştırma sonuçları kapsamında Türkiye’de düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol sistemlerinin kurulması, izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin diğer kamu kurumlarında olduğu gibi ortak bir yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç ve iç kontrol sistemlerine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması gerekliliği Sayıştay Başkanlığı tarafından da denetim raporlarında belirtilmiştir. İlgili yasal düzenlemenin tüm düzenleyici ve denetleyici kurumları kapsayacak şekilde, faaliyetleri ve özellikleri de dikkate alınarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda ele alınması bu araştırmanın sonuçlarından biridir.

Bir diğer sonuç ise özellikle günümüz teknolojik gelişmeleri dikkate alındığında tüm düzenleyici ve denetleyici kurumların entegre bir bilgi yönetim sistemine sahip olmaları gerekliliğidir. Aksi durumda kurum içerisinde üretilen bilginin güvenilirliği ve arşivlenmesi konularında önemli eksiklikler bulunmaktadır. Ayrıca bu kurumların stratejik planlarının ve bu planlara bağlı olarak oluşturulacak performans programlarının da oluşturulması ve bu faydalı bilgilerin paylaşılması kamu yararı taşımaları açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

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

Atmaca, M., (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1) , 191-205.

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik. (2012). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-17.htm>, 21.07.2023.

- Derici, O., (2013). *İç kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*. Ankara: Hilal Matbaacılık.
- Haftacı, V., (2011). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö., (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121.
- MacLatchie, K. P., (1997). Take Control. *Journal of Property Management*, 62, 64-97.
- Moeller R.R., (2014). *Executive's Guide to COSO Internal Controls-Understanding and Implementing the New Framework*, John Wiley & Sons Inc.
- Sayıştay Başkanlığı. (2021). Kamuda Stratejik Yönetim Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol Sistemi.
[https://www.sayistay.gov.tr/files/813_Kamuda%20Stratejik%20Y%C3%B6netim%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Sistemi%202021%20\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/813_Kamuda%20Stratejik%20Y%C3%B6netim%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Sistemi%202021%20(1).pdf), 19.07.2023.
- Sayıştay Başkanlığı. (2023). Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Denetim Raporları (2021-2012). <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/28-duzenleyici-ve-denetleyici-kurumlar?searchText=&yil=2012>, 01.08.2023.
- Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik. (2008). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080621-7.htm>, 07.07.2023.
- Türedi, H. , Koban, A. O. ve Karakaya, G., (2015). COSO İç Kontrol ABD Modeli ile İngiliz Turnbull ve Kanada COCO Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (99), 95-119.
- Turğay, İ., Çalıyurt, K., (2017). Halka Açık Aile Şirketlerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Derecelendirmesi. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 6(2), 120 – 133.
- Yalçın, H., (2023). "Denetim Beklenti Boşluğu; Nedenleri, Sonuçları Ve Boşluğun Kapatılmasında Denetçilerin Rolü". *İstanbul Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel Sayı(11) 127-141.
- 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun. (1994). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4054.pdf>, 02.07.2023.
- 47 Sayılı Sigortacılık Ve Özel Emeklilik Düzenleme Ve Denetleme Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2019). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.47.pdf>, 02.07.2023.
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu. (2002). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4734.pdf>, 02.07.2023.
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. (2005). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5411.pdf>, 09.07.2023.
- 5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu. (2007). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5684&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>
Erişim: 21.07.2023.
- 5809 Sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu. (2008). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5809.pdf>, 28.06.2023.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, 20.06.2023.

6112 Sayılı Radyo Ve Televizyonların Kuruluş Ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun. (2011).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6112.pdf>, 17.07.2023.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. (2012).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6362.pdf>, 15.07.2023.

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu. (2013).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6446.pdf>, 28.06.2023.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011).
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf>, 03.07.2023.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu. (2016).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6698.pdf>, 03.07.2023.

7381 sayılı Nükleer Düzenleme Kanun. (2022).
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/03/20220308-1.htm>, 03.07.2023.

EXTENDED ABSTRACT
*GENİŞLETİLMİŞ ÖZET***REGULATORY AND AUDITING INSTITUTIONS' INTERNAL CONTROL SYSTEMS:
FINDINGS FROM COURT OF ACCOUNTS AUDITS AND FUTURE IMPROVEMENTS**

Introduction and Research Purpose: The study analyzes findings in the Turkish Court of Accounts' reports from 2012-2021, focusing on the internal control systems of regulatory and supervisory institutions in Turkey, aiming to identify improvement strategies. "The COSO internal control model, developed in the USA and widely accepted internationally, also serves as a fundamental framework in Turkey (Türedi et al., 2015:95). This model comprises five elements: control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring (Moeller, 2014:36). The control environment, which creates an atmosphere affecting the quality of internal control (Akyel, 2010:86), represents the organization's way of doing business (Maclatchie, 1997:64).

Given the expectation for risk-focused execution of internal control activities, the element of risk assessment involves evaluating the strengths and weaknesses of the system, identifying risk areas, and concentrating control activities in these areas (İbiş and Çatıkkaş, 2012:102). Another element, control activities, encompasses both the achievement of management directives and the policies established to reduce or eliminate risks (Graham, 2008:28; Atmaca, 2012:197).

For an effective internal control system, it is crucial to classify, record, store, and integrate necessary information across all levels of the business (Akyel, 2010:88) (İbiş and Çatıkkaş, 2012:102). Monitoring activities, as the final element of the system, are conducted by the internal audit department and involve evaluating and enhancing the effectiveness of the internal control system (Haftacı, 2011:57; Turğay and Çalıyurt, 2017:126).

Literature Review: The research comprehensively evaluates the implementation and development of internal control systems within these Turkish institutions through a literature review.

Methodology and Findings: Using qualitative content analysis techniques, the study examines the Court of Accounts' reports, seeking to identify deficiencies in internal control systems and methods for improvement.

Conclusions and Recommendations: According to the reports, there is a need to enhance discussions on the management and accountability responsibilities of these institutions within the Turkish Grand National Assembly. The research highlights the necessity for a common legal framework in Turkey for establishing, monitoring, and improving these institutions' internal control systems. It also emphasizes the importance of an integrated information management system and the development of strategic plans and performance programs.

KATKI ORANI BEYANI VE ÇIKAR ÇATIŞMASI BİLDİRİMİ

Sorumlu Yazar <i>Responsible/Corresponding Author</i>	Ali KABLAN			
Makalenin Başlığı <i>Title of Manuscript</i>	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLARININ İÇ KONTROL SİSTEMLERİ: SAYIŞTAY DENETİMLERİNDEN ÇIKAN SONUÇLAR VE GELECEK İYİLEŞTİRMELERİ			
Tarih <i>Date</i>	12.12.2023			
Makalenin türü (Araştırma makalesi, Derleme vb.) <i>Manuscript Type (Research Article, Review etc.)</i>	Araştırma Makalesi			
Yazarların Listesi / List of Authors				
<i>Sıra No</i>	Adı-Soyadı <i>Name - Surname</i>	Katkı Oranı <i>Author Contributions</i>	Çıkar Çatışması <i>Conflicts of Interest</i>	Destek ve Teşekkür (Varsa) <i>Support and Acknowledgment</i>
1	Ali KABLAN	% 50	YOKTUR	-
2	GÜNAY DENİZ DURSUN	% 50	YOKTUR	-

