



HAKEMLİ Denetişim

Ortak Aklın Harmanı



SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ve İÇ DENETİM

Covid-19 Etkisinde Sürdürülebilirliğin Sağlanması ve İç Denetimin Değişen Rotası

Covid-19 Salgınının İç Denetim Üzerindeki Etkileri:
Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzaktan Denetim

Siber Güvenlik Risklerinin ve Covid-19 Salgınının Uzaktan Denetim Üzerindeki Etkileri

ISO 31000 ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Karşılaştırması: Çerçevesi Anlamak

İç Denetime Yeni Bir Bakış: Üçlü Hat Modelinin Değerlendirilmesi

COSO İç Kontrol Sistemi Bilgi ve İletişim Bileşeninin Kalkınma Ajansları Üzerinden Analizi

Decision Making Processes and Audit, Examples Of Turkey and The European Union



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

İletişim Adresi

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

30 Ocak 2021 / 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 KDV dahil 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.

Dergiye gönderilen çalışmalar, Yayın Kurulu tarafından İntihal Raporu (Turnitin) ile birlikte değerlendirilmeye alınır.

Yerel Süreli Yayın • 2021/22

Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Adnan SEVİM

Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI

Prof. Dr. Ercan Nurcan YILMAZ

Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU

Prof. Dr. Gökhan ÖZER

Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

Prof. Dr. İrem NUHOĞLU

Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT

Prof. Dr. Metin BİLGİN

Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER

Prof. Dr. Mehmet BARCA

Prof. Dr. Mert ERER

Prof. Dr. Muhittin ACAR

Prof. Dr. Nuran CÖMERT

Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Prof. Dr. Servet ÖZDEMİR

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Şaban UZAY

Prof. Dr. Tamer AKSOY

Prof. Dr. Tarkan OKTAY

Prof. Dr. Ümmühan ASLAN

Doç. Dr. Aslıhan TÜFEKÇİ

Doç. Dr. Ayla Zehra ÖNCER

Doç. Dr. Banu TARHAN MENGİ

Doç. Dr. Bilal ÇAMKIR

Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN

Doç. Dr. Elif Ayşe Şahin İPEK

Doç. Dr. Üyesi Gencay KARAKAYA

Doç. Dr. Üyesi Halis KIRAL

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Doç. Dr. Orhan Veli ALICI

Doç. Dr. Rasim AKPINAR

Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Engin BOZTEPE

Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN

Dr. Öğr. Üyesi Halil GÜZEL

Dr. Öğr. Üyesi Paşa BOZKURT

Dr. Öğr. Gör. Ayşe Hande EROL BİNGÜLER

Dr. Emre SAYGIN

Dr. Tahsin YAMAK

Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ

Ali Fatih UYSAL

Ali Kasım ARKIN

Dr. Cem ÇETİN

Fatih ÜNAL

Dr. Hakan VELİOĞLU

Mustafa IŞIK

Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU

Şerif OLGUN ÖZEN

Dr. Yaşar OKUR

Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

Gazi Üniversitesi Teknoloji Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Başkent Üniversitesi Eğitim Fakültesi

Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi

Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Ardahan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi

İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

Beykoz Belediyesi

Bayrampaşa Belediyesi

İç Denetim Birimi Başkanı, Gençlik ve Spor Bakanlığı

İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi

İç Denetçi, Düzce Üniversitesi

İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi

İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi

İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı

İç Denetim Birimi Başkanı, Ticaret Bakanlığı

Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi

İç Denetçi, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı

Müfettiş, İller Bankası

Denetisim Dergisi Yayın Politikası

Denetisim Dergisi, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması ve bu işlevi yerine getirecek unsurların en önemlisi kabul edilen denetim mekanizmalarına yeni bir yaklaşım getiren iç denetim sisteminin güçlendirilmesi gayesinden hareketle;

- Bilimsel dergi niteliğine uygun olarak alanındaki konulara ilişkin araştırmaları teşvik etmeye ve bunların yayımına öncelik vermeye,
- Özgün, nesnel ve etik kurallara uygun çalışmalara öncelik vererek alanındaki konularda paydaşlarına yeni ufuklar açmaya,
- Meslektaşların (denetim elemanlarının) birikim, tecrübe ve düşüncelerinin bilimsel bir çerçevede ilgili taraflarla paylaşılmasına yardımcı olmaya,
- İç denetim mesleğini ilgilendiren önemli konuları gündeme taşımaya,
- Mesleğin profesyonelleri ile akademisyenlerin bakış açısını bir arada irdelemek suretiyle sürekli mesleki gelişime katkı sağlamaya,
- Adında taşıdığı mesaja uygun olarak kamuda iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini hızlandırmaya ve ülkemiz kamu yönetimine değer katacak çıktılar üretilmesine zemin hazırlamaya,

yönelik ve açık erişim yaklaşımını benimseyen yayın politikası izlemektedir.

Yayın Politikası çerçevesinde, Derginin amaç ve kapsamı, ilkeleri, yazım kuralları ve değerlendirme süreçleri, etik ilkeler vd. ayrıntılı bilgiler, <https://www.kidder.org.tr/denetisim/> adresinden ulaşılabilecek web sayfasında yer almaktadır.

Açık Erişim Politikası

Denetisim Dergisi; bilimsel araştırmaları topluma ücretsiz sunmanın, bilginin küresel paylaşımını artıracağı ilkesini benimseyerek, içeriğine anında açık erişim sağlamaktadır.

Kullanıcılar, yayıncıdan ve yazar(lar)dan izin almaksızın, Dergideki makaleleri tam metin olarak okuyabilir, indirebilir, dağıtabilir, makalelerin çıktısını alabilir ve kaynak göstererek makalelere bağlantı verebilir.

Gizlilik Beyanı

Dergiye gönderilen yazılardaki veya web sayfasındaki isimler ve e-posta adresleri sadece belirtilen amaçları doğrultusunda kullanılacaktır; farklı herhangi bir amaç için veya diğer kişilerin kullanımına açılmayacaktır.



Yayın Kurulundan

Değerli Okurlarımız,

Öncelikle yeni yılınızı kutlar; 2021 yılının size, aziz milletimize ve bütün insanlığa esenlik getirmesini dileriz.

“Sürdürülebilirlik ve İç Denetim” temalı bu sayımızdaki;

Birinci yazımız; salgın döneminin çalışma koşulları üzerindeki etkileri yanı sıra işletmelerde yaşanan dijital dönüşümün, iç denetimin sürdürülebilirlik üzerine üstlendiği sorumluluğun yerine getirilmesinde uygulanan yöntemleri, teknikleri ve stratejileri hangi yönde değişime ve gelişime uğrattığını ele almakta ve gelecekte karşılaşılabilecek olağanüstü durumlara nasıl uyum sağlanabileceği üzerine önerilerde bulunmaktadır.

İkinci yazımız; COVID-19 salgını sırasında iç denetimde yaşanan problemleri ve buna yönelik olarak çözüm önerilerini ortaya koymaktadır.

Üçüncü yazımızda; siber güvenlik, siber tehdit ve siber saldırı gibi alanlarda COVID 19 salgını etkisiyle görülen gelişmeler ile bunlara ilişkin olumsuzlukları kontrol etmek üzere ön plana çıkan “uzaktan denetim” alanında beklenen değişimler anlatılmaya çalışılmaktadır.

Dördüncü yazımızda; Üçlü Savunma Hattı Modeli ve modelde yaşanan aksaklıklardan kısaca bahsedildikten sonra yönetime yeni bir perspektif sağlayacak Üçlü Hat Modeli değerlendirilmekte, model için yapılması gerekenler ortaya konularak, modelin iç denetime sağlayacağı avantajlar ve iç denetimin gelecek rolü yeni bir bakış açısıyla ele alınmaktadır.

Beşinci yazımızda; kurumsal risk yönetimi (KRY) süreçlerinin uygulanmasındaki sorunlara vurgu yapılmakta ve kavramsal çerçevelerin bağdaştırılması üzerine odaklanan çözüm yaklaşımı doğrultusunda, ISO 31000 Risk Yönetimi Standardı ve COSO KRY çerçevesi güncellemeleri kullanılarak entegre bir sistem dinamiği yaklaşımı kullanarak KRY uygulamasına geçilmesi bir metodoloji olarak önerilmektedir. Makale önemli yönetsel sonuçları vurgulayarak konuya dair bilgilerin genişletilmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.

Altıncı yazımızda; iç kontrol amaçları bölgesel kalkınma ajansları (KA) ile ilişkilendirilerek Kalkınma Ajansları Yönetim Bilgi Sistemi (KAYS) üzerinden iç kontrol gereklilikleriyle uygunluk noktasından analiz ve değerlendirmeler yapılmaktadır. Ayrıca, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan iç kontrol sistemi bileşenlerinden sadece “bilgi ve iletişim bileşeni” üzerinden KA dinamiklerinde analizler ve çözümleyici değerlendirmeler yapılmaktadır.

Yedinci yazımızda; teorik karar verme modellerinin tanımlanması ve tanıtılmasının ardından, sosyal politikanın uygulanmasına odaklanan AB karar alma süreci tartışılmaktadır. Ayrıca, Türkiye’deki karar alma süreçleri ve karar verme sürecinin nasıl işlediği incelenmektedir. Son olarak, AB ve Türkiye’deki karar alma sürecinin denetim metodolojisi ve denetim yaklaşımı açıklanmakta ve AB karar alma modelleri ile Türkiye’nin fiili uygulamaları arasında bir karşılaştırma yapılmaktadır.

Dergimizin 23. sayısının temasını “Etik Yönetimi ve İç Denetim” olarak belirledik. Belirtilen temanın alt açılımı olan;

- Etik Tanımı, Türleri, Etik İlkeleri ve Uygulamaları,
- Yönetimsel Etik Kavramı ve Kurumlarda Uygulanması,
- Kamu Yönetiminde Etik Denetimi ve İç Denetim,
- Denetim Etiği ve İç Denetim
- Etik Yönetimi ve Yolsuzluk İlişkisi,
- Etik Kurum Kültürü ve Meslek Etiği,
- Denetçi Bağımsızlığı ve Etik İlkeler,
- Kamu Yönetiminde Etik Anlayışı,
- Kamu Yönetiminde Etik Hiyerarşisi,
- Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik Yönetimi

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

Salgının sona erdiğini görmeyi umduğumuz 23. sayıda görüşmek dileğiyle ve Kanuni Sultan Süleyman’ın (Muhibbi) “Halk içinde mu’teber bir nesne yok devlet gibi/ Olmaya devlet cihânda bir nefes sıhhat gibi” dizeleriyle “hoşça kalınız” diyoruz.

İÇİNDEKİLER

Derleme

*Seval KARDEŞ SELİMOĞLU /
Mustafa Hakan SALDI*

5

**Covid-19 Etkisinde Sürdürülebilirliğin
Sağlanması ve İç Denetimin Değişen Rotası**

*(Ensuring Sustainability In The Effect Of Covid-19
And The Changing Route Of Internal Auditing)*

55

Derleme

Maşuk Cahit UYSAL

**ISO 31000 ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi
Karşılaştırması: Çerçevesi Anlamak**

*(Comparison of ISO 31000 and COSO Enterprise
Risk Management: Understanding Frameworks)*

Derleme

V. Evrim ALTUK

15

**Covid-19 Salgınının İç Denetim Üzerindeki
Etkileri: Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzaktan
Denetim**

*(The Effects Of The Covid-19 Pandemic
On Internal Audit: Remote Auditing As An
Alternative Solution)*

69

Vaka Analizi

Ahmet EFE

**COSO İç Kontrol Sistemi Bilgi Ve İletişim
Bileşeninin Kalkınma Ajansları Üzerinden
Analizi**

*(Analysis Of The Information And Communication
Component COSO Internal Control System On
Development Agencies)*

Derleme

Mehmet ATAKAN

27

**Siber Güvenlik Risklerinin Ve Covid-19
Salgınının Uzaktan Denetim Üzerindeki
Etkileri**

*(The Effects Of Cyber Security Risks And
Covid-19 Outbreak On Remote Inspection)*

89

Vaka Analizi/Derleme

Şerif OLGUN ÖZEN

**Decision Making Processes and Audit;
Examples of Turkey and The European
Union**

*(Karar Alma Süreçleri ve Denetim; Türkiye
ve Avrupa Birliği Örnekleri)*

Derleme

Halil İbrahim ÖZBİLGİR

40

**İç Denetime Yeni Bir Bakış:
Üçlü Hat Modelinin Değerlendirilmesi**

*(A New Perspective On Internal Audit:
Evaluation Of The Triple Line Model)*

COVID-19 ETKİSİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN SAĞLANMASI ve İÇ DENETİMİN DEĞİŞEN ROTASI

(ENSURING SUSTAINABILITY IN THE EFFECT OF COVID-19 and THE CHANGING ROUTE OF INTERNAL AUDITING)

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU* / Mustafa Hakan SALDI**

ÖZ

Temel olarak, iç denetim fonksiyonlarının gelişen süreçlerle birlikte organizasyonların sürdürülebilirliğinin sağlanması için makro ve mikro çevre koşullarına dinamik olarak adapte edilmesi gerçeği, geçmiş zamandan şu anki koşullara kadar güncelliğini korumuştur. Özellikle, içinde bulunulan COVID-19 dönemi, ülkelerin, sektörlerin ve organizasyonların sırasıyla sosyoekonomik ve politik ilişkilerini, ticaret hacimlerini ve iş yapış modellerini ağırlıklı biçimde tesir altına alarak ortaya yeni normal adında bir süreç getirmiştir.

Yakın geçmişteki teknolojik sıçrama neticesinde işletmelerin dijitalleşme sürecinde yaşanan hızlı değişim, salgın döneminde kesin olarak kendini hissettirerek iç denetim faaliyetlerinin sürdürülebilirlik üzerine üstlendiği rolü ve izlediği rotayı sorgulatır hale getirmiştir. Devletler bazında, kamuda ve özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonların bir kısmı kapatılırken bir kısmı da süreçlerini iş sağlığı ve güvenliği nedenleri ile alternatif yöntemler ile sürdürmek zorunda kalarak bütçe ve işgücü kesintisine gitmişlerdir. Benzer olarak, yeni normal sürecinde alınması gereken tedbirler ile beraber iç denetimin faaliyet alanları kısıtlanarak işletmelerdeki uygulama yöntemleri adaptasyon dönemine girmiştir.

Bu çalışma, salgın döneminde (COVID-19) iç denetimin sürdürülebilirlikte izlediği yol haritasında gerçekleşen değişimlerin incelenmesi üzerine tasarlanmıştır. Çalışma kapsamında, salgın ile birlikte gelişimi daha hızlı artan dijitalleşme adımları, yeni iş yapış modelleri ve iç denetimin işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasındaki geleneksel fonksiyonları ile yeni normalin bu fonksiyonlar üzerindeki etkileri sorgulanmıştır. Sonuç olarak, salgın döneminin çalışma koşulları üzerindeki etkileri ile işletmelerde yaşanan dijital dönüşümün, iç denetimin sürdürülebilirlik üzerine üstlendiği sorumluluğun yerine getirilmesinde uygulanan yöntemleri, teknikleri ve stratejileri hangi yönde değişime ve gelişime uğrattığı gösterilmekte ve gelecekte karşılaşılabilecek olağan üstü durumlara nasıl uyum sağlanabileceği üzerine önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: COVID-19 ve Organizasyonlara Etkileri, Sürdürülebilirlik ve İş Yapış Modellerindeki Değişim, Dijital Dönüşüm, İç Denetim, Uzaktan Denetim

JEL Kodları: M40, M42.

* Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Eskişehir, Orcid Id: 0000-0003-1185-9980, sselimoğlu@anadolu.edu.tr

** Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Doktora Programı Öğrencisi, Endüstri Mühendisi, Orcid Id: 0000-0001-5043-4606, hamusaldi@hotmail.com

Yazı Gönderim Tarihi: 02.11.2020, Yazı Kabul Tarihi: 12.12.2020.

ABSTRACT

Basically, the dynamically adaptation of internal audit functions to macro and micro environmental conditions for assurance of sustainability of organizations has maintained its actuality from past times to current conditions. Especially, the COVID-19 epidemic period has brought a process which is called as new normal that heavily affects respectively the socioeconomic and political relations of countries, trade volumes of sectors and business models of organizations.

The rapid change which is experienced in digitalization processes of enterprises as a result of technological leap in recent past precisely shows that the road mapping of internal audit functions for the sustainability principle of organizations should be investigated in different manner. Some of the organizations which is performing in state, public and private industries have been shut down and some of them cut their budget and labor force through furlough and alternative business models as remote working. Similarly, the activity fields of internal audit have restricted and went in a adaptation process with the cautions which have been established in this new normal period.

1. GİRİŞ

COVID-19 salgınının ortaya çıkması ile birlikte organizasyonların iş yapış biçimlerinde değişimler gözlemlenmiştir. Özellikle, işletmeler COVID-19 krizinin ilk etkileri üzerinde kontrolü sağlamak amacıyla üçüncü savunma hatlarını anahtar rolde kullanmaya çalışırken, iç denetimin yönetim kuruluna güvence sağlamak ve danışmanlık yapmak üzerine konumlandırılan fonksiyonları ile birlikte gelişen riskleri tahmin etme ve önleme rolü de salgın öncesi döneme göre daha çok ön plana çıkmıştır. Sonuç olarak, yeni normale uyum sağlama sürecinde iç denetimin organizasyonların iş süreçlerini devam ettirmesinde izlediği yol haritası, ülke koşulları, devlet düzenlemeleri ve yasal faaliyetler kapsamında değişen dış çevre faktörlerine adaptasyon için hangi önlemlerin alınarak ne çeşit iş modellerinin kullanıldığı ile ilişkilendirilebilir. Ayrıca, salgın sürecinin iç denetimin

This research study is designed to examine the changes in the road map which is followed by internal audit for the sustainability of enterprises during the COVID-19 outbreak time in the light of the observations which are indicated. Within the scope of the study, the effects of the new normal on these functions are going to be examined through the steps of digitalization, novel business models and conventional functions of internal audit for ensuring the sustainability of organizations. As a result, the main goal of this study is determined as to show which way the methodologies, techniques and strategies of internal audit responsibility are developing with the impact of digital transformation that is catalyzed by the outbreak of pandemic on sustainability and to propose ideas for extraordinary future events for how the adaptation can be operated.

Keywords: COVID-19 and Organizational Effects, Sustainability and The Change of Business Operating Models, Digital Transformation, Internal Audit, Remote Audit.

JEL Classification: M40, M42.

sürdürülebilirlik kapsamında yer alan geleneksel iş aktivitelerinde meydana getirdiği değişimler ve iç denetimin bu bağlamdaki rolünü etkiler nitelikte zuhur edebilecek risk alanları, bu çalışmanın çıkış noktalarını oluşturmaktadır. Sosyal mesafe kuralları neticesinde organizasyonların iş süreçlerini sürdürmeleri için uyguladıkları uzaktan çalışma yöntemleri, elektronik ortamda gerçekleştirilen toplantılar ve aktiviteler ile birlikte iç denetim faaliyetleri de yeni bir döneme girmiştir. Çalışma kapsamında yer alan veriler ve bilgiler, ağırlıklı olarak, bağımsız denetim ve danışmanlık hizmeti üzerine faaliyet gösteren uluslararası organizasyonlardan elde edilerek akademik sahaya uyarlanacaktır.

COVID-19 salgını iç denetim ekiplerinin veri analitiği, kriz ve proje yönetimi, finansman, muhasebe, bilgi teknolojileri ve sistem kontrolü üzerine mevcut olan yetkinliklerini yeniliklere adapte ederek, işletmelerin

cephe hattına yön vermesi ve destek olması gerektiği olgusunu belirgin bir biçimde kanıtlamıştır. İşletmelerin özel durumlara karşı nasıl ve hangi zaman periyodunda tepki verdiğini temsil eden ve çeviklik seviyesini ölçmede gösterge olarak kullanılan birincil ve ikincil savunma hatlarında yer alan potansiyel risk alanları salgının ortaya çıkışı ile birlikte kullanım sıklığı artan yeni iş yapış modellerinin sonucunda farklılaşarak iç denetim fonksiyonlarının bu hatlar üzerine mercek tutma rolünü de beraberinde getirmiştir. Salgın süreci ile başlayan yeni dönemde, iç denetim komitelerinin, kriz ve risk yönetimi ekipleri ile yönetim mekanizması oluşturulması için zaruri olan tarafsız olma ilkesi ve organizasyonların hem içlerinde buldukları durumdan kaynaklanan hem de ilerleyen koşullarda meydana gelebilecek risk faktörlerinden en az etkilenerek işletme süreçlerini verimli bir şekilde devam ettirmeleri için gereken stratejik öngörü rolü yeniden incelenerek gelişim süreçlerinin

analiz edilmesi hedeflenmiştir. Salgın süreci ile ilişkili olarak kullanım talebi artan uzaktan çalışma ve sanal ortam aktiviteleri, iç denetimin organizasyonların çalışanlarını motive etmedeki destekleyici fonksiyonlarını da sorgulatmaya neden olmuştur. Sonuç olarak, yaşanılmakta olan bu yeni normalde, organizasyonların kurumsal varlığını sürdürmesi bazında iç denetimin üstlendiği rol ve takip ettiği rota araştırılarak, endüstri uzmanlarına ve akademisyenlere yeni öneriler sunulmak istenmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

COVID-19 salgın sürecinin 2019 yılının Aralık ayından itibaren başladığı dikkate alınırca, bu çalışmanın konusu ile birebir ilintili makale sayısı kısıtlı kalmaktadır. Son on yıl baz alınarak yapılan literatür taraması aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. Yakın Geçmişte Konu ile İlgili Gerçekleştirilmiş Akademik Çalışmaların Özeti

ÇALIŞMANIN YAZARI VE YAYIN YILI	ÇALIŞMANIN ADI	ÇALIŞMANIN KAPSAMI	ÇALIŞMANIN SONUCU
Jeffrey Ridley, Kenneth D'Silva, Marta Szombathelyi (2011)	Sustainability Assurance and Internal Auditing in Emerging Markets	Sürdürülebilirlik açısından gerçekleştirilen raporlama faaliyetlerinin güvencesinin iç denetim aktivitelerinin desteği ile yapılması kurumsal yönetime değer katabilir.	İç denetimin sürdürülebilirlik üzerindeki rolünün geliştirilmesi kurumsal hissedarlara pozitif katkı sağlamaktadır.
Habiba Al-Shaer, Mahbub Zaman (2018)	Credibility of Sustainability Reports: The Contribution Audit Committees	Denetim komitesi ve sürdürülebilirlik raporları güvencesi arasındaki ilişki kaynak bağımlılığı teorisi üzerinden açıklanmıştır.	Denetim komitelerinin sürdürülebilirlik raporlarının güvencesini geliştirdiği izlenimine varılmıştır.
Aysun Atagan Çetin ve Ayşe Pamukçu (2019)	İç Denetçilere Ait Demografik ve Sosyo-Ekonomik Faktörlerin İşletmelerde Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Risk Odaklı İç Denetime Etkisi	Demografik ve sosyo-ekonomik koşulların organizasyonların kurumsal sürdürülebilirliğine ve risk odaklı iç denetim aktivitelerine etkileri incelenmiştir.	Hizmet sektöründe faaliyet gösteren kurumların sosyal sürdürülebilirlik algısı, üretim endüstrisindekilerden anlamlı seviyede fazla miktardadır.
Fatma Aksoy (2019)	İşletmelerde Sürdürülebilirlik Raporlama Çerçevesi	Farklı raporlama çerçeveleri kapsamında sürdürülebilirlik meselesi incelenmiştir.	Standartlar doğrultusunda yapılan raporlama işlemleri sürdürülebilirlik için gereken güvenilirliği, tutarlılığı ve kıyaslanabilirliği sağlamaktadır.
Steven DeSimone, Giuseppe D'Onza, Gerrit Sarens (2020)	Correlates of Internal Audit Function Involvement in Sustainability Audits	İç denetçiler tarafından yapılan risk değerlendirme işlemleri ile sürdürülebilir raporlama arasındaki korelasyonel ilişki çıkarılmak amaçlanmıştır.	Test değişkenleri ile iç denetim fonksiyonlarının sürdürülebilir raporlama süreçlerine dahil edilmesinin organizasyonlara pozitif katkısının olduğu anlaşılmıştır.
Gencay Karakaya(2020)	COVID-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi	İşletme sürekliliği ile bağımsız denetim ilişkisi nitel yöntemler ile araştırılmıştır.	İşletme sürekliliğinin bağımsız denetim faaliyetlerinden pozitif etkilendiği anlaşılmıştır.

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Salgın süreci ile birlikte oluşan yeni normal dönemde iç denetimin takip ettiği yaklaşımların ve araçların sürdürülebilirlik perspektifinde yeniden süzgeçten geçirilmesi gerektiği üzerine önerilen bu çalışma literatüre yeni bakış açıları kazandırmayı amaçlamaktadır. Özellikle, iç denetim prensiplerinin hem sürdürülebilirlik hem de kurumsal yönetim kapsamında uygulanabilmesi için gereken yol haritası, COVID-19 sürecinde birçok değişime uğramıştır. Bahsedilen nedenlerden ötürü, diğer çalışmalardan ayrı olarak, çalışmanın odak noktalarını dijital dönüşüm, uzaktan denetim ve sürdürülebilirlik penceresi oluşturmaktadır.

3. COVID-19 SÜRECİNİN KÜRESEL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE ETKİSİ

Öncelikle, COVID-19 salgını küresel ölçekte bir sağlık krizi yaşanmasına neden olarak birçok insanın can kaybına ve geri dönüşü mümkün olmayan sosyal ve ekonomik zarara yol açmıştır ve yol açmaya devam etmektedir. Küresel ekonomi sektörlerde gözlemlenen kapanmalar ve işgücü kayıpları ile yüzde yirminin üzerinde daralarak, 1930'lu yıllarda yaşanan büyük buhran döneminden bugüne geçirdiği süreçler içerisindeki en gergin finansal koşullar ile karşı karşıya kalmıştır. COVID-19 salgını organizasyonların iş süreçlerini rastlanılmadık şekilde etkileyerek ekonomik ve endüstriyel aktivitelerin durmasına neden olmuş ve beraberinde iş gücü kayıplarını getirerek birçok işletmenin sürdürülebilirliklerinin ve refahlarının zayıflamasıyla sonuçlanmıştır. Devlet yönetimleri, merkez bankaları ve ekonomi politikası geliştirilmesinde rol oynayan kurumlar salgının ani etkilerini indirmek amacıyla çeşitli yardım planları ve önlemler ile sanayi ve hizmet aktivitesinde yaşanan şok ve durağanlık ile oluşan belirsizlik havasını dağıtmak istemişlerdir. Salgın döneminde ortaya çıkan sağlık krizinin tetiklediği ekonomik riskler organizasyonların sürdürülebilirliği üzerinde baskı oluşturmaya devam ederken, sosyal mesafe ve karantina uygulamaları virüsün yayılmasının engellenmesindeki temel yöntemler olmuştur. Ayrıca, küresel bazda zorunlu olarak kullanılan bu metotlar (TTTI: testing, tracing, tracing and isolating) özellikle turizm, seyahat,

eğlence, otel ve restoran sektörlerinde faaliyet gösteren kurumların sürdürülebilirliğinin sağlanmasında gerekli hizmet aktivitelerinin salgın öncesi döneme göre ağırlıklı olarak değişmesine de yol açmıştır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı'nın 2020 yılının Eylül ayında oluşturduğu rapora (OECD, 2020) göre, COVID-19 salgını küresel ekonominin beklenen değerden on ile on beş baz puan aralığında sapsmasına neden olmuş özel bir durumdur. Ülkelerin, küresel ekonomik aktivitenin yeniden işleyebilmesi ve kesintiye uğramış tedarik zinciri faaliyetlerinin tekrar harekete geçmesi için oluşturdukları parasal, mali ve yapısal politikalar işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasında gösterge olan sermaye harcamalarının teşvik edilmesine destek olmaya çalışmaktadır. Ancak, bütün bu acil durum önlem stratejilerine rağmen, ekonomik koşullardaki belirsizlik sürmekte ve organizasyonların kurumsal sürdürülebilirlik ilkesinin temin edilmesinde iç denetimin izlediği değerlendirme yöntemleri de değişime uğramaktadır.

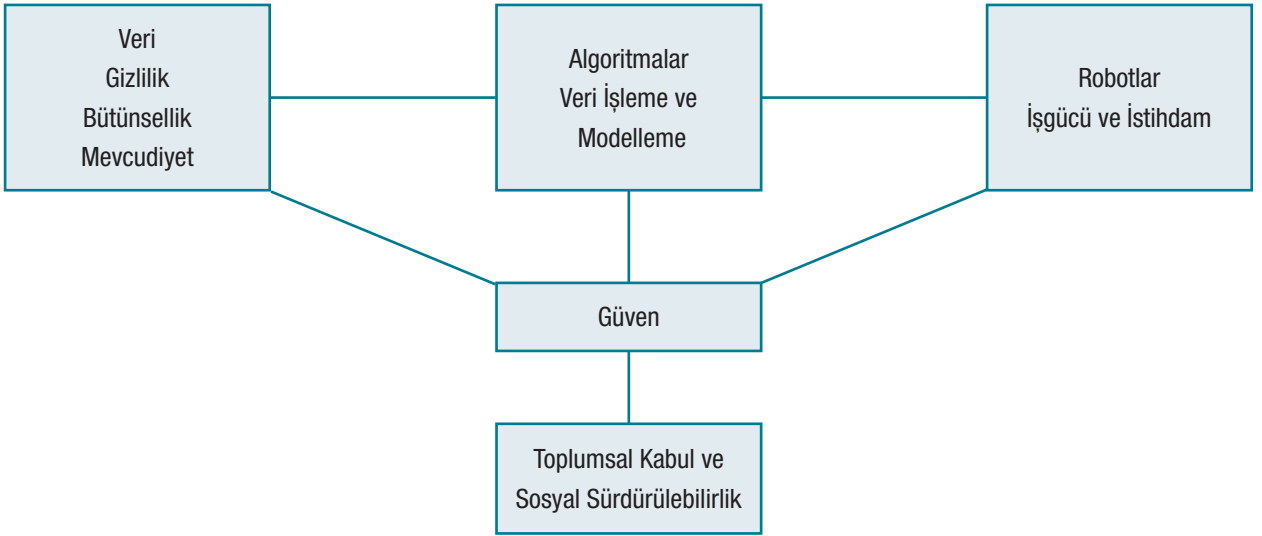
4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI ve İÇ DENETİM

Organizasyonlar için sürdürülebilirlik, 1980'lerin başından itibaren asit yağmurları ve hava kirliliği faktörleri kapsamında çevresel açıdan incelenirken, değişen süreçlerle birlikte yenilenebilir enerji, tarım, canlı çeşitliliği ve gıda konularını içeren doğal kaynaklar kapsamında değerlendirilmiş ve günümüzde ise iklim değişikliği konusu bazında ele alınmaya devam edilmiştir (Tardieu, 2014). Öte yandan, belirtilen **çevresel sürdürülebilirlik** teriminin yanına, ekonomik ve sosyal sürdürülebilirlik kavramları da eklenerek organizasyonların değer anlayışları bütünsel bir biçimde analiz edilebilmektedir. **Ekonomik sürdürülebilirlik**, mevcut olan kaynakların optimal biçimde kullanılarak işletme ile toplum arasındaki fayda ilişkisinin sağlanması için geliştirilen stratejilerin kurgulanması üzerine temellendirilmiştir. Bu kavram, kurumların değer maksimizasyonu oluşturması için gerçekleştirilen varlık tahsis süreçlerini kapsarken, organizasyonel kaynakların en optimal ve sürdürülebilir şekilde yönetilmesini ilke edinir. **Sosyal sürdürülebilirlik** ise herhangi bir toplumun veya organizasyonun sun-

duğu değer ve geliştirdiği süreçlerin sadece çıkar amacı güdülmeyen, gelecek kuşakları destekleyecek stratejiler ile donatılmasını amaç edinerek, güven ve etik davranış parametrelerini kapsamaktadır. Sosyal sürdürülebilirlik ilkesi kısa vadede gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen pozitif çıktılardan veya yatırımların getiri oranlarından hariç olarak uzun dönem yatırım planlarını içerir ve küresel ölçekte değer üret-

mek amacıyla oluşturulur. Bu bağlamda, yeni normal döneminde devletlerin ve işletmelerin ağırlıklı olarak kullandığı dijital dönüşüm kapsamında yer alan Endüstri.4.0 uygulamaları ve yeni iş modelleri de sosyal sürdürülebilirlik içinde değerlendirilerek, organizasyonların geleneksel iş modellerine kıyasla üretkenliklerinin artmasına ve küresel olarak çevresel faydaların elde edilmesine araç olmuştur.

Şekil 1. Dijitalleşme Sürecinde Güven Kavramının Sürdürülebilirlik ile İlişkisi

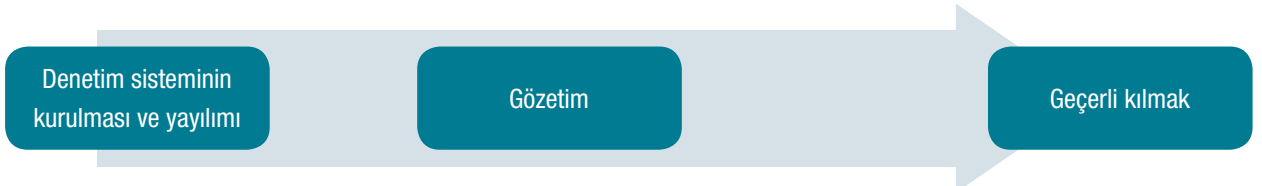


(Osburg&Lohmann, 2017:18)

COVID-19 salgın süreci, toplumların ve organizasyonların tarihte benzeri görülmemiş hızda değişime adapte olması ve reaksiyon göstermesi gerçeğini gün yüzüne çıkarmıştır. Yeni normal döneminde, organizasyonel çeviklik ve sürdürülebilirlik, kurum içi bireylerin dijital dönüşüme uyum sağlama eğilimi ve yetkinlikleri ile ölçülürken, insan ilişkilerinde ve performans değerlendirme kapsamındaki güven mekanizması da farklı bir boyuta taşınarak iç denetimin üç hatlı savunma sistemindeki rolünü ve kullandığı metodları etkilemektedir.

İç denetimin, işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasındaki rolü; risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesinde, iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından üst yönetime ve yönetime danışmanlık ve güvence boyutuyla katma değer yaratmaktadır. İç denetim bu rolünü yerine getirmek için kurumsal yönetim ile ilişkili olarak spesifik bir departmanın veya sürecin gelişimini değerlendirmeye alırken, belirli bir plan çerçevesinde denetim araçları ve teknikleri kullanılır.

Şekil 2. İç Denetimin Kurumsal Yönetişim Penceresinden Sürdürülebilirlik Kapsamındaki Fonksiyonları



(Daykin, 2006:4)

İç denetçiler, sürdürülebilirliğin temininde, kurumlar tarafından beyan edilen raporların ve bilgilerin değerini ve geçerliliğini anlamak ve değerlendirmekle sorumludurlar. Bunlarla birlikte, herhangi bir işletme içerisinde dağılımı yapılan performans hedeflerinin gerçekleştirme seviyelerinin kontrolleri de düzenli aralıklarla iç denetimin destekleyici fonksiyonu vasıtasıyla gerçekleştirilirken, organizasyonun risk yönetimindeki durumu da değerlendirilmektedir. Şekil 2’de belirtilen aşamalar doğrultusunda, iç denetim ekipleri, kurumsal problemlerin tespit edilmesi ve çözüme kavuşturulması için elde ettiği bulguları yönetim kurulu ile paylaşarak risk yönetiminin daha etkin ve verimli sağlanabilmesi için önerilerde bulunmaktadırlar.

5. YENİ NORMAL DÖNEMİNDE İÇ DENETİME EKLENEN FARKLI BOYUTLAR

İç denetimin, yönetişimin ve risk yönetiminin teminatını sağlamadaki birincil stratejik rolünden ötürü bünyesinde barındırdığı proaktif olma ve geleceği öngörme özelliği dahi bu şekilde bir durumun ortaya

çıkabileceğini ve küresel ekonomiyi bu denli durma noktasına getireceğini önceden hesaplayamamıştır. COVID-19 etkisi ile çalışan sağlığı ve memnuniyeti, işyerlerine fiziksel olarak dönüş, tedarik zinciri ve uluslararası ticaret, bilgi teknolojileri, siber güvenlik, likidite ve çalışma sermayesi kapsamındaki riskler daha çok ön plana çıkmıştır. Bu süreçte, iç denetim ekiplerinin üstlendiği sorumluluklar ve çalışma biçimleri de ciddi oranda değişime uğramıştır. Uzaktan denetim yöntemi ile çalışmaların sürdürülmesi, yapılan işlemlerde veri analitiğinin uygulanma sıklığının artması, siber güvenlik risklerinin kontrolünün gözetimi ve kriz yönetimi konularında sorumluluğun artması ile birlikte iç denetimin birincil ve ikincil savunma hatlarındaki rolü ile ilişkisi güçlenerek dinamik koşullardaki riskleri tespit etmedeki fonksiyonları adaptasyon sürecine girmiştir. Özellikle, gelişen teknolojilerin iç denetim sahasında kullanılması, yeni normal periyodunda kritik bir konuma gelerek, robotik süreç otomasyonu, veri analitiği ve yapay zeka uygulamalarının sürekli gözetime fırsat tanınmasına izin vermesini ve hileli işlemlere, bozulmalara ve yolsuzluğa neden olabilecek aktivitelerin uzaktan kontrol edilerek önlenmesini sağlamaktadır.

Tablo 2. COVID-19 Etkisi ile İç Denetim Fonksiyonlarında Adaptasyon Gerektiren Sahalar

Salgın Süreci ile Birlikte İç Denetim Operasyon Modellerinde İhtiyaç Duyulan, Değişim Gerektiren veya Fırsat Olarak Nitelendirilen Alanlar	Oran
Teknoloji Kullanımı	42%
Uygulama Yaklaşımları/Metodolojileri	28%
Risk Değerlendirme Yaklaşımı	27%
İç Denetim Ekibinin Yetkinlikleri	26%
<i>Herhangi bir Değişime İhtiyaç Bulunmamakta</i>	21%
Yönetim ile Etkileşim	16%
Birincil ve İkincil Hatlar ile İlişkiler	14%
Raporlama Düzeni	13%
Denetim Komitesi ile Etkileşim	13%
Yetki	3%
Yönetişim Modeli	2%

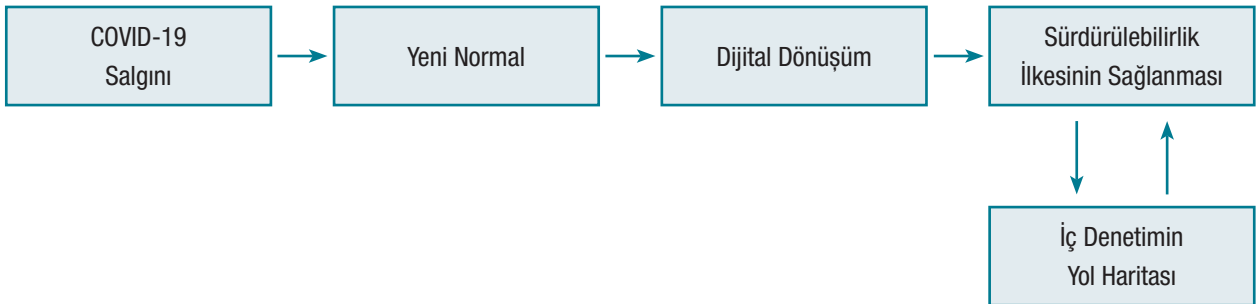
(Ernst&Young LLP, 2020:7)

Tablo 2’de sunulan göstergeler, gelişen teknolojilerin iç denetim operasyonlarındaki etkisinin salgın önce-
sindeki döneme göre artacağı yönündedir. Özellikle, organizasyonel çevikliğin sağlanması ve kontrol edilmesi için bağımsız veri toplama ve işleme, denetimde sürekliliğin sağlanması için otomasyon ve risk kontrol işlemlerinde kullanılan yapay zeka araçları ile iç denetim fonksiyonlarının izlediği yol haritası ve kullandığı yöntemler dijitalleşme sürecine adapte olmaktadır. Ayrıca, işletmelerin risk tanımları ve değerlendirme süreçleri de değişime uğramaktadır. Risk analizi ve değerlendirme işlemlerinin sıklığı dijital ortamda gerçekleştirilen gözlem yöntemleri ile birlikte artırılırken, fiziksel iş ortamlarında gerçekleştirilen toplantı miktarı düşürülmüş ve zaman tasarrufu ile birlikte denetim çalışmalarının etkinliği ve verimliliği iyileştirilmiştir. Bilhassa, bilgi teknolojileri, veri analitiği ve robotik süreç otomasyonu alanlarında uzman, sınıfında yenilikçi düşünce yapısına sahip istihdam yetiştirmek için eğitimlere ve koçluk seminerlerine eğilim olmuştur.

5.1. Dijital Dönüşüm Süreci

Organizasyonların iş yapış modelleri, merkezi olmayan yapay çevrede organize edilebilen çevrim içi çalışmalar, elektronik ortamda gerçekleştirilebilen ticaret faaliyetleri, dinamik fiyatlandırma yoluyla interaktif ortamda sağlanabilen pazarlama, tedarik zinciri yönetimi ve piyasa aktiviteleri ile birlikte dijital dönüşümü test etmektedir (Muro v.dğr. 2017, s. 7). Dijitalleşme adına atılan adımlar, işletmelerin kişisel bir kullanım alanına dönüşmesi sürecini getirerek, iş yerlerinin özelleşmesine ve endüstriyel çalışma ilişkilerinin yeniden düzenlenmesinde ve gelişmesinde rol oynamıştır. Diğer bir ifade ile evde çalışma ortamları yaratmak (home ofis) ve kişilerin evlerinden çalışarak şirketlerine hizmet etmeleri ve verilen görevleri yerine getirecek şekilde iş ortamlarını evlerinde yapılandırılmaları ifade edilmektedir. Benzer şekilde, COVID-19 salgınının katalizör rolünü üstlendiği yeni normal sürecinde, geleneksel çalışma ilişkilerinden yeni iş modellerine geçişin hızlandığı dijital dönüşüm sürecinde, işletmelerin sürdürülebilirliği kapsamında gerçekleştirilen iç denetim aktivitelerinin yapılaş biçimleri de etkilenebilir varsayımından yola çıkılarak Şekil 1’deki kavramsal model öne sürülmüştür.

Şekil 3. İç Denetimin Sürdürülebilirlik Kapsamındaki Rolüne Etki Eden Unsurlar



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

COVID-19 salgın sürecinin etkileri ile birlikte geliştirilen çalışma yeri standartları sonucunda işletmelerin dijitalleşme faaliyetleri artarak sosyal sorumluluk ve sürdürülebilir kalkınma kapsamındaki aktivite alanları da farklılaşmıştır. Yeni normal döneminde alınan tedbirler, organizasyonel iş süreçlerinin bir bölümünün fiziksel iş yeri olgusundan bağımsız olarak yürütülebileceği fikrinin uygulamaya dönüşmesini sağ-

lamıştır. Akıllı veya çevik çalışmaya imkân sağlamak şeklinde literatürde ifade edilen ve işyerlerinin ev ortamlarına (home ofis) taşınarak kişileştirilmelerine olanak tanıyan bu yöntemler dijital ekosistem üzerinden sanal bir biçimde gerçekleştirilebilmekte ve çalışanların kuruma bağlılığı temin edilebilerek, organizasyonun sürdürülebilirliği kontrol edilebilmektedir. Bütün bunlarla birlikte, sanal platformlar vasıtasıyla

gerçekleştirilen iş aktivitelerinin yönlendirilmesi, denetlenmesi, verimliliğinin ve etkinliğinin ölçülerek değerlendirilmesi için gereken planlamalar, yöntemler ve araçlar da dijitalleşme süreçleri nedeniyle adaptasyon aşamalarından geçmektedir.

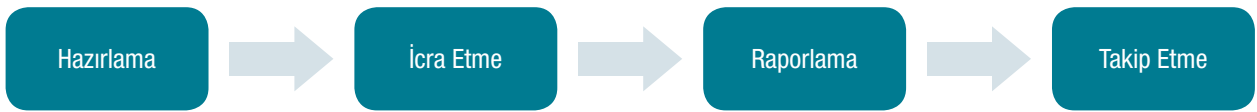
5.2. Uzaktan Denetim (Remote Audit)

COVID-19 etkisi ile farklılaşan iş yapış yaklaşımları ve biçimleri, iç denetimin sürdürülebilirlik üzerindeki fonksiyonlarının uygulanma tekniklerini sanal platformlara taşımıştır. Yeni iş modelleri ile geliştirilen teknolojik araçlar ve yöntemler sonucunda iç denetimin takip ettiği yol haritası da bu gelişmelere uyum sağlamaktadır. Organizasyonel süreçlerin sürdürülebilirliğinin takip edilmesi, gözetilmesi ve denetlenmesi için gereken fiziksel mahal kavramı, yeni

normal periyodunda, bulut tabanlı sanal ortamlar ile ikame edilerek, sağlık ve iş güvenliği risklerinin azaltılması amaç edinilmiştir. İç denetimin sürdürülebilirlikteki gereksinimleri değişmezken, kullandığı yaklaşımlar, araçlar ve metodolojiler gelişime uğramıştır ve uzaktan denetim yöntemi aracılığı ile salgın sürecine adapte olunmaya çalışılmıştır.

Uzaktan denetim sayesinde, denetçilerin, mesafe tanımaksızın veya herhangi bir seyahate gereksinim duymaksızın, fiziksel iş yeri kavramından bağımsız olarak denetim prensiplerini uygulamalarına olanak sağlanmıştır. Bu yöntemle birlikte, kısıtların etkin yönetimi de optimize edilerek, ekonomik ve çevresel fayda sağlanmıştır. İç denetçiler daha esnek çalışma saatlerine kavuşarak, daha az kaynak tüketimi ve zaman tasarrufu elde edilmiştir.

Şekil 4. İç Denetimin Geleneksel Prensipleri

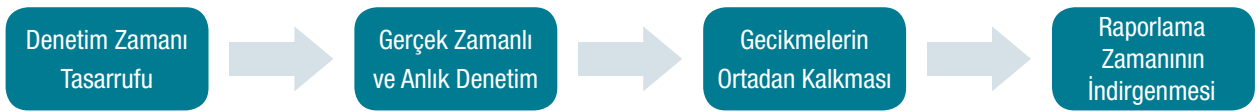


(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Uzaktan denetim yönteminde, iç denetimin geleneksel aktivitelerinin gerçekleştirilmesi için bilgi teknolojileri kullanılarak kayıtlar alınır ve süreçlerin de-

ğerlendirilmesi yapılabilir. Bu sayede, denetçilerin, denetim için icra edilen değer katan faaliyetler için ayırdıkları süre optimum seviyelere çekilmiş olur.

Şekil 5. Uzaktan Denetimin Sağladığı Avantajlar

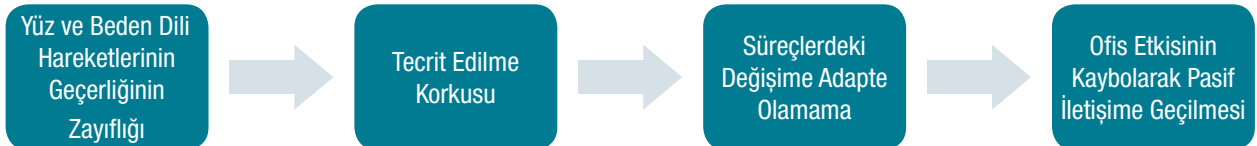


(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Uzaktan denetim, ekonomik sürdürülebilirlik açısından hem işletmelere hem de iç denetim profesyonellerine pratikte içerdiği yöntemlerle somut ve soyut faydalar sağlamaktadır. İçinde bulunulan çağın koşullarında teknolojik uygulamalar vasıtası ile özellikle

vaktin tasarruf edilerek insanların psikolojik olarak stresten korunması ve verimliliklerinin iyileştirilmesi, denetim faaliyetlerinin izleniş yollarında da uzaktan denetim metodolojisinin organizasyonlara entegre olmasında önemli rol oynamaktadır.

Şekil 6. Uzaktan Denetimin Getirdiği Sorunlar



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Salgın dönemi ile birlikte geçilen uzaktan çalışma yöntemlerinin fiziksel iş atmosferindeki etkileşimi sağlamadaki zayıflıkları, denetim faaliyetlerinde de kendini belirli etmiştir. Özellikle, iç denetim gibi ilişkisel süreçlerde stratejik öneme sahip bir işletme

fonksiyonu, sadece bir ekran veya haberleşme cihazı vasıtasıyla icra edilmeye çalışılırken, denetim profesyonellerinin işletmelerdeki etkin rolünün de azalacağı önyargısı ortaya çıkabilmektedir.

Tablo 3. COVID-19- İç Denetim Yöneticileri (CAE) Geleceğe İlişkin Yanıtları

COVID-19 Döneminin Yarattığı Olumsuzlukta İç Denetim Fonksiyonunuz Tarafından Alınan En Önemli Ders Neydi?	Oransal Dağılım
Uzaktan denetim ile işletme fonksiyonları bütünsel olarak kontrol edilmektedir.	42%
İç denetim birincil ve ikincil hat aktivitelerine destekleyici rol üstlenerek işletme sürekliliğine pozitif katkı sağlamaktadır.	21%
İç denetim fonksiyonlarının etkin kullanılabilmesi için robotik süreç otomasyonu ve veri analitiği gibi gelişen teknolojilerin devreye alınması gerekmektedir.	14%
Organizasyonun marka değeri güçlüdür.	9%
Organizasyonun marka değeri ve iş süreçlerinin gelişime ihtiyacı vardır.	5%
İç denetim gelişmekte olan riskleri kontrol etmede yeterli yetkinliklere sahip değildir.	2%
Diğer	7%

(Ernst&Young,2020:3)

İşletmelerin salgın süreci ile birlikte operasyonlarını dijitalleşme doğrultusunda revize etmeleri ve otomasyona yönelmeleri sayesinde organizasyonel esneklik ve çeviklik parametreleri, gelecekte karşılaşılabilecek risklere ve belirsizliklere hazırlıklı olunmasında ölçü olarak kullanılabilirken, verimliliğin ve etkinliğin kontrol edilmesinde ve iyileştirilmesinde de anahtar role sahip olmuşlardır. Bunlarla birlikte, gelişmekte olan teknolojik yenilikleri ve araçları iş süreçlerine güvenli biçimde entegre edebilen organizasyonlar, liderlik açısından güçlü iletişim için gerekli altyapı ve uzaktan çalışma yöntemleri ile bu kritik süreci kontrol edebilmişlerdir. Ayrıca, salgın süreci, sürdürülebilirlik kavramının işletmeler için anahtar konumda olduğunu ispatlayarak, organizasyonların beklenmedik durumlar karşısında işletme sürekliliği ve toparlanma kabiliyeti üzerine alınacak çok yollarının olduğunu da göstermiştir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

COVID-19 salgını sürecinde iç denetim kapsamında yer alan seyahat, iş yerlerinde hazır bulunma, düşük risk kontrolleri, operasyonel denetimler, yetenek ve

işgücü yönetimi, uyumluluk değerlendirmeleri, finansal denetimler ve işletme sürekliliği yönetimi benzeri aktiviteleri minimize olurken, siber güvenlik, veri mahremiyeti, kriz yönetimi etkinliği, teknoloji kullanımı verimliliği ve tedarik zinciri kontrolleri konularının ağırlıklı olarak ön plana çıktıkları gözlemlenmiştir.

Son on yıldır dijitalleşme ile birlikte iç denetim faaliyetleri esnek yaklaşımlar, dijital yöntemler ve araçlar ile de uygulanmaktadır. Ancak COVID-19 ile bu uygulamalara yönelik yaygınlıklarında hızlı bir artış olmuştur.

Ancak, veri analitiği ve uzaktan denetim ile telafi edilmeye çalışılan iç denetim fonksiyonlarının yeni rotası beraberinde siber tehditleri ve psikososyal risk etmenlerini getirirken, kurumların ilişkisel liderlik yaklaşımlarının ve yönetim yapılarının da yeni normale adaptasyon açısından zayıflıklar içerdiklerini göstermiştir. Sürdürülebilirlik açısından işletmelerin iç denetim fonksiyonlarının yoğunluklu olarak etkinlik gösterdiği sahalar da ikame olarak teknoloji tabanlı bir patikanın içerisine yönelmişlerdir. Bunlara ek

olarak, iç denetim ekiplerinin bilgi teknolojilerindeki uzmanlık becerilerinin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuş, geleneksel denetim aktivitelerinin kesintili ve dönemsel yapısının dijitalleşme doğrultusunda adapte edilmesi ve süreklilik esaslı bir çerçeve içerisinde değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkarılmıştır.

Sonuç olarak, COVID-19 periyodu ile birlikte ortaya çıkan kriz atmosferinde, sürdürülebilirliğin kontrol edilmesi için zorunlu olan iç denetim fonksiyonlarının temel prensipleri ve amaçları büyük oranda değişime uğramazken, denetim ekiplerinin bu fonksiyonları kullandıkları alanlar, bu aktiviteler gerçekleştirilirken izledikleri yol haritası, kullandıkları platformlar, uyguladıkları yöntemler ve araçlar değişerek, uyum evrelerinden geçmişlerdir ve geçmeye devam edeceklerdir.

COVID-19 süreci, iç denetim fonksiyonlarının sürdürülebilirlik kapsamındaki işlevlerinin yerine getirilmesinde takip edilen planların, kullanılan stratejilerin, araçların ve usullerin, işletmelerin gelişmekte olan teknolojileri kendilerine nasıl adapte edebildiklerine bağlı olarak değişebileceği görüşünde katalizör rolü oynamıştır. Organizasyonların izledikleri yönetim modelleri ve hiyerarşik düzenleri de, sürdürülebilirlik çerçevesinin COVID-19'un iyiden iyiye tetiklediği dijitalleşme sürecinden etkilenmesi sonucunda değişimin gerektiği yapısal bölümler olarak belirtilebilir. Bahsedilen sebepler dolayısıyla, geleneksel, esnek ve çevik olmayan statik yönetim yaklaşımlarının ve özellikle dikey organizasyon yapısı ile kontrol edilmeye çalışılan işletmelerin sürdürülebilirlikleri sorgulanırken, çalışanlarına otonomi sağlayan ve güven bahşeden kurumlar, beklenmedik koşullara ve risklere karşı daha dirençli bir yapıyla sürdürülebilirliklerini sağlayabilecek, iş süreçlerini iyileştirmeye yönelik fırsatları elde edebileceklerdir.

Kaynakça

Ales, E., Curzi, Y., Fabbri, T., Rymkevich, O., Senatori, I., & Solinas, G. (2018). Working in digital and smart organizations. *Legal, economic and organizational perspectives on the digitalization of labour relations*. Cham: Palgrave Macmillan.

- Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business strategy and the environment*, 27(7), 973-986.
- Aksoy, F. (2019). İşletmelerde Sürdürülebilirlik Raporlama çerçeveleri. *World Of Accounting Science*, 21(2).
- Çetin, A. A., & Pamukçu, A. (2019). İç denetçilere ait demografik ve sosyo-ekonomik faktörlerin işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik ve risk odaklı iç denetime etkisi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2(1), 20-32.
- DeSimone, S., D'Onza, G., & Sarens, G. (2020). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management and Governance*, 1-31.
- Daykin, T. (2006). The role of internal auditing in sustainable development and corporate social reporting. *IIA Research Foundation Report*.
- Karakaya, G. (2020). COVID-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.
- Muro, M., Liu, S., Whiton, J., & Kulkarni, S. (2017). *Digitalization and the American workforce*.
- OECD (2020). OECD Economic Outlook, Interim Report September 2020. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/34ffc900-en>.
- Osburg, T., & Lohrmann, C. (2017). Sustainability in a digital world. *Springer International*.
- Peters, G. F., & Romi, A. M. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163-198.
- Ridley J., D'Silva K. & Szombathelyi M. (2011). *Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets*.
- Robitaille D., (2020). Remote auditing: A Quick and Easy Guide for Management System Auditors, *Paton Professional*.
- Russell, J. P., & Wilson, S. (2013). Eauditing fundamentals: Virtual communication and remote auditing. *Quality Press*.

İnternet Kaynakları

- Ernst&Young LLP, (2020). COVID-19-How Chief Audit Executives are Responding in the Next, https://www.ey.com/en_gl/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next adresinden alındı. <https://na.theiia.org/periodicals/Public%20Documents/Internal-Audit-in-the-COVID-19-Era.pdf>. (Erişim Tarihi, 19.01.2020).

COVID-19 SALGINININ İÇ DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ OLARAK UZAKTAN DENETİM

(THE EFFECTS OF THE COVID-19 PANDEMIC ON INTERNAL AUDIT: REMOTE AUDITING AS AN ALTERNATIVE SOLUTION)

V. Evrim ALTUK*

ÖZ

Koronavirüs hastalığı (COVID-19), bütün insanlığı eşi benzeri görülmemiş bir sağlık kriziyle karşı karşıya bırakmıştır. Salgın nedeniyle getirilen kısıtlamalar sonucunda tüm dünyada ticari faaliyetler durma noktasına gelmiş, işletmelerin faaliyetleri sekteye uğramış ve finansal açıdan zorluklarla karşılaşmıştır. COVID-19 salgını, işletmelerin ticari faaliyetlerini etkilemekle birlikte çalışma tarzlarında da birtakım değişikliklere yol açmıştır. İşletmelerin örgütsel yapıları bu salgın nedeniyle değişirken ve işletmeler uzaktan çalışmaya uyum sağlarken, iç denetimin de bu süreçten payını alması şaşırtıcı olmayacaktır. İşletmelerin devamlılığında kilit bir role sahip olan iç denetim faaliyeti de bu süreçten etkilenmiştir. İç denetim faaliyetleri, COVID-19 salgını gibi krizlere hazırlıklı olarak anında cevap verecek yetkinlikte olmalıdır.

ABSTRACT

The coronavirus disease (COVID-19) has left humanity in the midst of a healthcare crisis that has not been witnessed before. Trade has almost ground to a standstill all around the world and businesses has been experiencing great financial difficulties. The COVID-19 pandemic has changed not only commercial activities but also ways of working. Businesses has undergone structural changes and adapted to telecommuting. It is not surprising that internal audit, which plays a key role in regularity of a business, has underwent some changes as well because it is apparent that internal audit activities should be prepared to respond to crises such as COVID-19.

Teknolojide yaşanan gelişmeler, işletmelere birçok fırsat sunmaktadır. Yüz yüze çalışma tarzının neredeyse imkansız olduğu bir çalışma ortamında teknolojik gelişmeler önemli kolaylıklar sağlamaktadır. İç denetim faaliyetlerinin, bu tür kriz ortamlarında, uzaktan ve sürekli olarak gerçekleştirilmesi iç denetimin etkinliğini daha da artıracaktır. Bu çalışma, COVID-19 salgını sırasında iç denetimde yaşanan problemleri ve buna yönelik olarak çözüm önerilerini ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: COVID-19, Internal Audit, Remote Audit, Continuous Audit

JEL Kodları: M42, M49.

Technological developments offer numerous opportunities for businesses, especially when it is quite risky to work in an office building with others. Therefore, internal audit activities carried out remotely and continuously might be a solution during such crises and the current study aims to offer some solutions to the problems with internal audit during the Covid-19 pandemic

Keywords: COVID-19, Internal Audit, Remote Audit, Continuous Audit.

JEL Classification: M42, M49.

* Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Edirne, Orcid Id: 0000-0003-2139-8081, evrima@trakya.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 12.11.2020, Yazı Kabul Tarihi: 20.12.2020

1. GİRİŞ

COVID-19 insanın varlığına saldıran sosyal ve ekonomik bir krizdir (Verma & Gustafsson, 2020). COVID-19 salgınının hızlı bir şekilde ilerlemesiyle birlikte, hemen hemen bütün ülkelerde kuruluşların ticari faaliyetleri sınırlandırılmış veya askıya alınmıştır. Ayrıca birçok ülke seyahat kısıtlamaları getirmiş ve karantina önlemlerini uygulamıştır. Alınan önlemler birçok kuruluşun faaliyetlerini önemli ölçüde kesintiye uğratmıştır. Turizm, otelcilik, ulaşım, perakende ve eğlence sektörlerinde bu kesintiler daha belirgin bir şekilde gözlemlenirken, imalat ve finans gibi sektörlerde de zincirleme etkiler beklenmektedir (EY, 2020a).

Salgın işletmelerde raporlama ve denetim gibi birçok konuda etkili olmuştur. İşletmeler hakkında bütüncül bir bakış açısı sunan bağımsız denetime bu dönemde önemli sorumluluklar yüklenmiştir (Karakaya, 2020). COVID-19 şirketleri hızla daha yeni ve daha dirençli/esnek yollarla çalışmaya zorlamıştır (Verma & Gustafsson, 2020, s. 253). Bu esneklik iç denetim süreçlerine de yansımıştır. COVID-19 salgını gibi krizler, işletmelerdeki iç denetim birimlerinin süreçlere ne kadar hakim olduklarını en yalın haliyle gözler önüne seren dönemlerdir (Sebilcioğlu, 2020). Günümüzde değişen çevre koşullarına uyum sağlayan, o koşullara göre değişebilen esnek yapıdaki ve kaynaklarını etkin kullanabilen işletmeler, faaliyetlerine uzun süreler devam edebilmektedir. İç denetim, risklerin yönetilmesi ve kaynakların etkin kullanılabilmesi açısından işletmelerde önemli roller üstlenmektedir.

Bu çalışma, COVID-19 salgını sonucu uzaktan çalışmak zorunda olan işletmelerde iç denetim sürecinin teknolojik gelişmelerle birlikte ne yönde değişmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Çalışmanın giriş bölümünden sonraki ikinci bölümünde COVID-19 salgınının işletmeler üzerine etkisi anlatılmıştır. Üçüncü bölümde denetim türleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde COVID-19'un iç denetim üzerine etkileri açıklanmıştır. Beşinci bölümde ise COVID-19 salgınının neden olduğu çalışma şekli değişikliğine bir çözüm olarak uzaktan denetim süreci anlatılmıştır. Altıncı bölümde ise sürekli denetim kavramı üzerinde durulmuş ve COVID-19 salgınının neden olduğu gibi krizlerde denetimin sürekli olarak ve uzaktan yapıl-

masının iç denetimin etkinliğini arttıracakları açıklanmıştır.

2. COVID-19'UN İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ

Dünyadaki bütün sektörleri etkileyen COVID-19 salgını, şirketlerin iş yapış şekillerini yeniden tasarlamalarına sebep olmuştur. COVID-19'un yarattığı krize karşı şirketlerin; finansal, operasyonel ve ticari olmak üzere üç esas konuda kurumsal olarak ne kadar dayanıklı olduklarını test etmeleri gerekmektedir. Salgın, talepte düşüşe yol açmış, ülkelerin almış olduğu önlemler sonucunda lojistik sektöre uğramaktadır ve bunun sonucunda da şirketler likidite sıkıntısı çekmektedirler (KPMG, 2020). Krizden bütün işletmeler aynı seviyede etkilenmemiş olmakla birlikte, bazı işletmeler (örneğin; ilaç, teknoloji şirketleri ile temizlik ürünleri üreten şirketler gibi) açısından bu durum önemli fırsatlar yaratmıştır. Ancak yine de yaşanan krizin ne zaman sona ereceğinin kestirilememesi ve işletmelerin çoğunluğunda ortaya çıkan finansal sorunların, ticari ilişkiler açısından, diğer işletmeleri de etkilemesinin kaçınılmaz olması, işletmeler üzerinde olumsuz bir hava yaratmaktadır.

İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları bir diğer zorluk ise karantinanın uzun süre boyunca devam etmesiydi. Bunun sonucunda işletmeler uzaktan çalışmak zorunda kaldılar ve müşterilerinin internet üzerinden alışveriş yapmalarını sağladılar ve böylece tüketicilerin alışveriş yapma alışkanlıklarına yeniden şekil vermiş oldular (Nezhyva & Minialo, 2020).

COVID-19 salgını şirket çalışanları için de pek çok problemi beraberinde getirmiştir. Örneğin, uzaktan çalışma şirketler için finansal açıdan bir takım kazanımlar sağlarken, çalışanları motive eden bir çalışma tarzıdır. Bununla birlikte uzaktan çalışmak, bazı çalışanlar tarafından ev ortamlarının uygun olmaması sebebiyle tercih edilmeyebilmektedir. Ancak salgınla birlikte uzaktan çalışma zorunlu hale gelmiştir. Bununla birlikte dijital altyapıları uzaktan çalışmaya elverişli olan, insan kaynakları politika ve prosedürleri ile iş yapış şekilleri, kültürleri daha güçlenmiş olan şirketler bu dönemi daha iyi bir şekilde atlatacak-

lardır. Yine de her sektörün, yapıları gereği, uzaktan çalışma prensibini benimsemeleri beklenmemelidir (Sezgin, 2020).

ACCA'nın (Association of Chartered Certified Accountants) COVID-19'un şirketler üzerindeki etkisini araştırdıkları anket sonucuna göre denetçiler açısından herhangi bir krizi yönetmede anahtar faktör, ilk olarak, örgüt içinde güçlü bir güven unsurunu tesis etmek olarak ifade edilmiştir. Güven sağlamadan, işletme faaliyetlerinde meydana gelen bir kesinti, COVID-19 salgınının sebep olduğu zarardan daha kötü bir zarara yol açabilir. Güveni sağlarken yönetim, şeffaflığı temin etmeli ve kendi sağlıkları için alınan tedbirler hakkında çalışanları sürekli olarak bilgilendirmelidir (ACCA, 2020).

Kriz anında, en çok ihtiyaç duyulan güvenceyi sağlamak için işletme sürekliliği planının, başlangıçta açıkça bildirilmesi gerekmektedir. İşletmede güvenin temin edilmesinden sonra dış paydaşların, hem müşterilerin hem de tedarikçilerin güven seviyelerini ve beklentilerini yönetme süreci başlamaktadır. Yine bu aşamada, açık bir şekilde, müşterilere krizin etkilerinin değerlendirmesinin yapılması ve sürekli olarak müşterilerle iletişimde olunması; yaşanan gecikmelerinin lojistik kaynaklı mı yoksa siparişi karşılayamamaktan mı ortaya çıktığı konusunda müşterileri bilgilendirmesi gerekmektedir. Tedarikçiler açısından ise eldeki stokların ve tedarik zincirinin çeşitliliğinin hemen bir değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir (ACCA, 2020). Tedarik zinciri paydaşları çeşitlendirilmeli; çünkü tek tedarikçiye bağlı kalmak kriz dönemlerinde risk yaratacaktır.

3. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

Denetim, ekonomik olaylara dayanan iddiaların, önceden saptanmış olan ölçütlere uygunluğunu saptamak ve sonuçlarını işletmeyle ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsız olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir (Kaval v.dğr., 2015). İşletmeyle ilgili taraflar, işletmeyle ilgili kararlar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak işletmeden elde edilecek bilgiler,

her zaman güvenilir değildir. Muhasebe işlemlerinin fazlalığı ve karmaşıklığı, işletmeyle ilgili tarafların işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri bu bilgilerin güvenilir olmama riski taşımalarına neden olmaktadır. Daha iyi ve yararlı olana ulaşma isteği, uygulama farklılıkları, uygulama yanlışlıkları ile hile ve yolsuzlukların denetimi gerekli hale getirmektedir (Sağlam & Yolcu, 2014).

Denetim faaliyeti, amaçlarına veya denetimi yapan kişilerin niteliğine göre sınıflandırılabilir. Amaçlarına göre denetim; faaliyet denetimi, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi olarak üç şekilde sınıflandırılmaktadır (Kaval v.dğr., 2015).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin muhasebe çalışmaları dışında kalan diğer faaliyetlerinin (satın alma, üretim, pazarlama gibi) etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır (Sağlam & Yolcu, 2014). Faaliyet denetimi, işletmenin hedeflerine ulaşmada ne kadar başarılı olduğunu test eden, hedeflerine ulaşırken ortaya çıkan olumsuzlukları değerlendiren sistematik bir süreçtir (Kaval v.dğr., 2015).

Finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarının ve kamuya açıklanacak bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda makul güvence sağlayacak şekilde, finansal tabloların dayanağını oluşturan kayıt ve belgelerin incelenerek denetim raporunda açıklanması sürecidir (Sağlam ve Yolcu, 2014; Kaval v.dğr., 2015).

Uygunluk denetimi ise İşletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belli otoriteler tarafından konulan vergi ve iş yasaları gibi mevzuatlara uygun olup olmadığını değerlendiren bir süreçtir (Sağlam & Yolcu, 2014; Kaval v.dğr., 2015).

Denetim yapan kişilerin niteliklerine göre yapılan denetim türleri ise; bağımsız denetim, kamu denetimi ve iç denetimdir. Bağımsız denetim, işletme dışındaki konusunda uzman kişiler tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır (Sağlam & Yolcu, 2014).

Kamu denetimi, kamu haklarının korunması ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına konusunda yapılan denetim çalışmalarını

kapsamaktadır. Kamu denetimi özel sektöre ve kamu işletmelerine yönelik olarak yapılmaktadır (Sağlam & Yolcu, 2014).

İç denetim faaliyetleri, işletmelerin yönetim ve kontrol yapıları ile finansal işlemlerinin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine ilişkin değerlendirmelerde bulunmak ve bu suretle işletmelerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasını sağlayarak işletmelere değer katmayı amaçlamaktadır (Bozkurt, 2010; Türedi v.dğr., 2015). İç kontrol sisteminin önemli bir ayağı olan iç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonunu temsil etmektedir (Cömert & Doyrangöl, 2002). İç denetim, örgütsel kontrolün önemli bir parçası olmakla birlikte, işletme yönetiminin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak üzere işletme bünyesinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizmasıdır (Kaval v.dğr., 2015; Spira & Page, 2003). İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin ortaya konulması, değerlendirilmesi ve gözetimi faaliyetlerini içermektedir (Kaval v.dğr., 2015).

İç denetim, güvence verme ve danışmanlık yapma fonksiyonları nedeniyle aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedir (Johnstone v.dğr., 2016):

- Finansal tablolarla ilgili olarak güvence sağlamak,
- Faaliyetlerin ve bunlarla ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirmek,
- Hile ile ilgili olabilecek durumları araştırmak,
- İç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek,
- Operasyonel denetimleri gerçekleştirmek,
- İşletmenin kanunlara, düzenlemelere ve işletme politikalarına uygunluğunu değerlendirmek,
- Bilgi sistemleri ve güvenlik denetimlerini gerçekleştirmek.

İç denetim, işletme içerisinde bu anlamda önemli roller üstlenmektedir. İç denetim, işletmenin finansal ve finansal olmayan işlemlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek üzere uygulanmaktadır. İşletmenin karşılaşacağı riskler, iç denetim faaliyeti sayesinde önceden tespit edilerek, ne gibi önlemler alınması gerektiği konusunda işletmelere rehberlik edilmektedir.

4. SALGININ İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ

İşletmelerin ölçeklerinin büyümesi, yapılan işlemlerin karmaşıklaşması ve işletmenin etkin bir şekilde yönetilmesi için kontrollere ihtiyaç duyulur. Yönetimin iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlaması, öncelikli görevlerinden biridir. İç kontrol sistemi ile ilgili, bağımsız ve tarafsız bir şekilde yönetime güvence veren ve yatırımcılar için işletmeye değer katan özelliği dolayısıyla iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulur. Bu doğrultuda yönetim, işletmenin faaliyetlerini, sermaye kaynaklarını ve karşı karşıya olduğu risk faktörlerini göz önünde bulundurarak iç denetim faaliyetlerini düzenler. İç denetimin işletmelere veya kurumlara yaptığı en büyük katkı, muhtemel risklerin belirlenmesinde yönetime yardımcı olarak iç kontrollerin etkinliğini saptamak ve böylelikle iş süreçlerinde verimliliği tesis etmek ve riskler sonucunda ortaya çıkabilecek zararları en aza indirmektir (TÜSİAD, 2008). İç denetimin risk yönetimindeki esas rolü, işletmelerdeki önemli riskleri gözeterek bunların etkili bir şekilde yönetilmesini temin etmek ve yönetime tarafsız bir şekilde güvence sağlamaktır (Bozkurt, 2010). Riski dikkate alarak hareket eden risk odaklı iç denetim, gelecekte meydana gelebilecek olayları göz önüne alarak işletmenin faaliyetlerini askıya alabilecek riskleri kapsamı içerisine almıştır (Türedi v.dğr., 2015). Fiziki kontrollerin yapılmasında yaşanan zorluklar, yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamaya engel olmakla birlikte denetim riskini de arttırmaktadır. Bu nedenle denetim riskini azaltmak için denetim salgın sürecine uygun bir şekilde planlanmalı ve bu etkileri denetim raporuna yansıtılmalıdır (Adana & Özbirecikli, 2020).

Ortaya çıkan krizlerin, herhangi bir kurumun çalışma olanaklarını ve yeteneklerini önemli bir düzeyde sektöre uğratacağı açıktır. Siber saldırılar, tahmin edilemeyen ve hızla değişen iklim koşulları, terör saldırıları ve iş bırakma eylemleri gibi durumlarla beklenmedik bir anda işletmeler karşı karşıya kalabilirler. Bu krizlerin iyi yönetilememesi sonucunda işletmenin itibarı zarar görür ve paydaşların beklentilerini karşılamada yetersiz kalmasına sebep olur (IIA, 2014). COVID-19 salgınının yol açtığı krizin getirdiği yeni gereksinimlerle birlikte iş modellerindeki değişik-

likler, alternatif istihdam yöntemleri, faaliyetlerin eski haline dönmesi için alınan önlemler gibi olaylar sonucunda başta işletmeler olmak üzere, çalışanlar ve tüm paydaşların karşı karşıya kaldıkları risklerin nitelik ve büyüklüklerinde de dikkate değer değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Bu risklerin iyi bir şekilde yönetilmesi ve krizin yol açtığı yeni dönemde bütün işletmelerin ihtiyaç duyduğu güncel bir kontrol ortamının oluşturulmasında iç denetime önemli görevler düşmektedir (EY, 2020b).

İç denetim liderlerinin, kendi ekibinin desteğini işletmelerdeki kilit yöneticilere sunmaları önem arz etmektedir. Bir takım operasyonel değişikliklerde dikkate alınması gereken risk faktörleri ortaya çıkabilir. Karşı karşıya kalınan zorluklar sonucunda yapılan değişiklikler, risk yönetim sürecini daha iyi hale getirmek ve böylelikle organizasyonu daha iyi kontrol edebilmek için çeşitli fırsatlar sunar. COVID-19'un sebep olduğu olaylar, denetim planlarının ve iş tamamlama yöntemlerinin durağan olmadığını ortaya koymuştur. Bu tür beklenmedik durumlar karşısında iç denetçinin çevik bir düşünce tarzını benimsemesi gerekmektedir (Gürdil & Topçu, 2020).

İşletmeler, COVID-19 salgınının iç denetim fonksiyonu üzerindeki etkilerini mutlaka dikkate almalıdır. COVID-19 sonucu ortaya çıkan gelişmeler, işletmeler açısından dikkate değer birtakım risklere yol açabilir ve bu risklere ilişkin değerlendirmelerin, özellikle halka açık şirketlerdeki hissedarlara, açıklanması önem arz edebilir. İşletmeler, iç denetim politikalarını tekrar gözden geçirmeliler, uzaktan denetim yapmanın mümkün olup olmadığına ele almalıdırlar. COVID-19 salgınının etkileri devam ettikçe, iç denetim ekipleri karşılaştıkları riskleri ve iş sürekliliğine ilişkin değerlendirmelerini yönetime bildirmeliler ve öneride bulunmalıdırlar (Sebilcioğlu, 2020). İç denetçilerin, denetim faaliyetini yerine getirirken, COVID-19 salgınının denetlenen işletme üzerinde ne gibi risklere yol açtığını veya olası riskleri iyi bir şekilde analiz etmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda, mevcut veya olası riskleri ortadan kaldırmak için ne gibi önlemler alınması gerektiği daha iyi ortaya konabilecektir.

Uzaktan çalışma, çevrimiçi aktivitelerdeki artış ve sistem altyapısının iyi gelişmemiş olduğu bölgelerde, sistem güvenliği ve veri güvenliği açısından önemli

etkileri olabilir. Şirketlerin önlem alması gereken siber riskleri arttırabilir. Evden çalışanlar bu anlamda, sistemin açıklarından faydalanmaya çalışan kişilerin hedefi haline gelebilirler. Bu nedenle işletmeler siber saldırılara karşı güvenlik önlemleri almalıdırlar (Sezgin, 2020). Mevcut denetim yöntemleri, önemli yanlışlık riski ile ilgili denetim kanıtı toplamak amacıyla işlemlerin örnekleme, geriye dönük denetim yaklaşımı ve yıllık, belli bir zamanda, denetim görüşü şeklinde sıralanmaktadır (Rozario & Vasarhelyi, 2018).

Veri tabanlarının siber güvenlik saldırılarıyla karşı karşıya kalabilecek, günlük olarak binlerce işlemi sakladığı modern bir ekonomide, finansal tablo denetimleri aşamalı olarak otomatik hale geldikçe ve tahmine dayalı bir nitelik kazandıkça geleneksel denetim modelinin gelişmesi oldukça önemlidir (Rozario & Vasarhelyi, 2018). İç denetçiler, COVID-19'dan önce de bazı değişiklikleri deneyimlemişlerdi ve stratejileri gözden geçirmeye başlamışlardı. Dijital dönüşüm ve diğer gelişen teknolojiler, birçok iç denetim fonksiyonlarını zorlamıştır. Birçok kişi için COVID-19, virüse karşı dayanıklılık (esneklik) sorunlarına cevap vermek için önceliklerin yeniden değerlendirilmesini gerektirmiştir. Bununla birlikte, kuruluşlar, müşteriler ve çalışanlarla iletişim kurmak için daha fazla dijital çözüm ararken, iç denetim bu riskleri yönetmeye devam etmelidir (Martinelli v.dğr., 2020).

COVID-19 salgını iç denetim çalışmasını direkt olarak etkileyen sorunlarla karşı karşıya kalınmasına neden olmaktadır. İç denetim planı ve çalışma programında yapılması gereken değişiklikler, uzaktan çalışmanın denetime etkileri gibi sorunlar bunlardan bazılarıdır. İç denetim yeni ortama uyum sağlamalı, proaktif bir şekilde davranmalı ve buna göre seçenekleri değerlendirmelidir. İç denetimin, kriz anında yönetime danışmanlık ve tavsiyede bulunması açısından açık ve katılımcı olması gerekmektedir. Uzaktan çalışma sırasında müşteriler, çalışanlar ve paydaşlarla etkili iletişimin önemi dikkate alınmalıdır. Uzaktan çalışmanın yol açabileceği siber güvenlik riskleri dikkate alınmalı ayrıca iç denetim ekibinde yer alan personelin iletişimde aksaklık yaşanmaması için gerekli altyapının sağlanması gereklidir. Denetim esnek ve çevik bir anlayışla planlanmalıdır, hızlı bir şekilde

karar almalıdır. Salgın süresince yapılsa da gerçekleştirilen denetimlerin özenli bir şekilde yerine getirilmesine dikkat edilmelidir. Ayrıca salgının denetim süreçlerinde sebep olduğu değişikliklerin (uzaktan ve teknolojiye dayalı bir çalışma sisteminin) olumlu etkileri göz ardı edilmemelidir (KİDDER, 2020).

5. UZAKTAN DENETİM

Teknolojinin hayatımıza girmesiyle yeni denetim yaklaşımlarına yönelim olmuştur. COVID-19 salgınının ortaya çıkmasıyla birlikte ülkeler çeşitli kısıtlamalar getirmişler, seyahat yasağı gibi kısıtlamalar sonucunda da denetim yeni bir dönemece girmiş ve iç denetim alanında gösterilen çabaların, alışıldık olan yüz yüze denetimin yerine, hemen hızlı bir şekilde uygulanabilecek alternatif yöntemlerin araştırılmasına neden olmuştur. Birçok şirketin iş seyahatlerini kısıtladığı ve dünyadaki birçok ülkenin sınırlarını kapattığı dikkate alınırsa, uzaktan denetim en iyi alternatif olarak görülebilir (Litzenberg & Ramirez, 2020).

Uzaktan denetim, fiziki olarak bir arada bulunmaya gerek duyulmadan, denetçilerin finansal verilerin ve iç kontrollerin doğruluğunu değerlendirmek, elektronik kanıt toplamak ve raporlamak üzere denetlenen kurumla etkileşim kurmak amacıyla bilgi ve iletişim teknolojilerini veri analitiği ile birleştirdiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır. İç denetçilerin, denetim faaliyetlerinin tamamını yerine getirmek için fiziksel olarak bulunmaları gerektiği fikri artık geçerliliğini yitirmiştir. Birçok denetim faaliyeti artık sanal denetim ekipleri tarafından yerine getirilebilir ve teknoloji iç denetçilerin neyi nasıl yapacakları konusunda kolaylık sağlamaktadır. Teknoloji ve online erişim maliyetleri, düşme eğilimi gösterdiğinden ve bütçeyle ilgili baskılar arttığından, uzaktan denetim teknolojisini kullanan denetim ekibi sayısı giderek artmaktadır. Uzaktan denetimi benimseyen örgütler için gelişmiş denetim kalitesi, müşteriyle iletişim süresinin uzatılması, denetimin kapsamının genişletilmesi gibi motivasyon unsurlarının yanında azalan seyahat giderleri ve eğlence giderleri yer almaktadır (Teeter v.dğr., 2010). Uzaktan denetimin unsurları, pek çok yönden yüz yüze denetimle paralellik göstermektedir. Bununla beraber, odak noktası, sorumluluklar ve de-

netim safhalarının uygulanması konularında farklılık göstermektedir (Litzenberg & Ramirez, 2020).

Uzaktan denetimde dikkate alınması gereken esas unsurlar şunlardır: planlama, hazırlık, uygulama ve raporlama (Bargilly & Zarka, 2020).

Planlama: Denetimin planlanması ve kapsamının belirlenmesi her denetimde kritik öneme sahiptir (Litzenberg & Ramirez, 2020). Her şeyden önce işletmenin yıllık iç denetim planlaması, güncel durumların ışığında gözden geçirilmelidir. İşletmenin sürekliliği veya kriz yönetimi gibi konularda danışmanlık faaliyetlerine duyulan ihtiyaç artabilir. COVID-19 salgını, bütün işletme faaliyetlerini karmaşık bir hale getirmiştir, süreçler bu yeni duruma adapte edilmiş ve işletmeler yeni risklerle karşı karşıya kalmışlardır. Bu nedenle, iç denetim yeni risklerle ilgili görüşlerini sunar ve aynı zamanda değişen veya yedek süreçlere, iç kontrol ortamındaki değişikliklere karşı proaktif bir rol üstlenir (Bargilly & Zarka, 2020). Sanal denetim ekipleri, denetimin detaylarını tartışmak üzere web konferansları aracılığıyla bir araya gelir ve görevler, bir elektronik çalışma kağıdı sisteminde otomatik olarak atanır (Teeter v.dğr., 2010).

Hazırlık: Her geleneksel denetimde, uzaktan çalışan denetçi (remote auditor) bazı pratik bilgileri hesaba katmalıdır. Örneğin; işletmenin kilit paydaşları kimlerdir, hangi bilgiler hazır halde gibi. Bunlardan başka, uzaktan denetimler için hazırlık yapılırken dikkate alınması gereken birkaç nokta daha bulunmaktadır (Bargilly & Zarka, 2020):

- *Denetlenen işletmelerin uygunluğunu kontrol etmek:* Paydaşların uygunluğu kontrol edilmelidir. Eğer varsa, saat dilimi farklılıklarıyla nasıl başa çıkılacak? Bu yeni durumun, çalışma programı (takvimi) ve uygunluğu üzerinde hangi etkileri bulunmaktadır (Bargilly & Zarka, 2020)?
- *Araçları kullanmak:* Uzaktan denetimlerde yapılacak toplantıların görsel yönünü unutmamak gerekir. Bu yüzden, denetlenen kurumlarla iletişimi geliştirmek video telekonferans gibi uygun olan farklı araçları derinlemesine incelemek oldukça önemlidir. Bunun yanı sıra, belge paylaşımı için güvenli ve kullanıcı dostu bir çözüm yolu bul-

mak da gereklidir. Kullanılacak araçların gerekli güvenlik ve gizlilik kurallarına uygun oldukları ve tüm denetlenenler tarafından kolayca erişilebilir oldukları temin edilmelidir (Bargilly & Zarka, 2020).

- *Denetimi planlamak:* Temel olarak, esas riskleri dikkate alarak denetimin kapsamını belirleyerek uzaktan denetim süresinin kısa tutulması tavsiye edilmektedir. Uzaktan denetim, denetlenen işletmelerin daha fazla yatırım yapmasını gerektirebileceğinden, denetimi iki ayrı denetime ayırmak ve yıl boyunca bunu yaymak daha iyi olabilir. Yerde denetimin aksine teknik sorunlar (bağlantı, ses kalitesi gibi), daha geniş bir etkiye neden olabilir ve çözülmesi daha fazla zaman gerektirebilir (Bargilly & Zarka, 2020).
- *Yeni süreçleri açıklamak:* Dikkate alınması gereken bir diğer konu da denetimin kapsamının ve planlamasının tartışıldığı tüm paydaşlarla bir başlangıç toplantısının yapılmasıdır (Bargilly & Zarka, 2020). Bu toplantıda kapsam ve programlamanın nasıl olacağı tartışılmalıdır. Denetçiler, katılımcılara uzaktan denetim yaklaşımını açıklamak için yeterli zaman ayırmalıdır. Ek içerik ve açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda iç denetçiler, uzaktan denetim planlama toplantısı için geleneksel denetimde gereken zamandan yaklaşık iki kat daha fazla zaman ayırmalıdır. Ayrıca video konferans ve PowerPoint ve diğer görsel kılavuzlar bu toplantı için faydalı olacaktır (Litzenberg & Ramirez, 2020). Uzaktan denetim yaklaşımı, yüz yüze denetimlerdeki farklılıklarla birlikte katılımcılara açık bir şekilde anlatılmalıdır. Bilgilerin gelecekte ne zaman ve nasıl paylaşılacağı; gizlilik ve yetkilendirmelerle ilgili olarak dikkate alınması gereken unsurların olup olmadığı gibi soruların da aynı zamanda yanıtlanması gerekmektedir (Bargilly & Zarka, 2020).

Uygulama: Uzaktan denetimin bu aşaması, geleneksel denetimle oldukça benzerlik göstermektedir. Bunun yanında video konferansların, yüz yüze görüşmelerin yerini alması ve belgelerin bir paylaşım platformu aracılığıyla aktarılması gibi durumlar, uzaktan denetimi geleneksel denetimden ayırmaktadır. Bu durum, denetçilerin ve denetlenen kurumların bazı

ayarlamalar yapmalarını gerektirebilir. Aşağıda sıralanan hususları dikkate almak denetimin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır (Bargilly & Zarka, 2020):

- *Video konferans araçları:* İşletmeler için Skype, Zoom, Team veya Cisco WebEx gibi video konferans uygulamaları yüz yüze görüşmelerin yerini alacaktır. Hangi aracın kullanılacağı belirlenirken veri aktarımı kadar erişiminin de yeterince güvenli olması sağlanmalıdır. Uygun bir araç seçerken ve görüntülü görüşmeleri planlarken aşağıdaki durumları göz önünde bulundurmak önemlidir (Bargilly & Zarka, 2020):
 - Uzun ve yoğun video konferanslar yerine görüşmeleri, farklı başlıklar halinde birkaç otopuma ayırmak faydalı olabilir.
 - Eşzamanlı katılımcı sayısını en az sayıda tutmak ve konuşmayan kişileri sessize almak yararlı olabilir.
 - Baştan test ederek teknik sorunların (bağlantı, ses kalitesi gibi) neler olabileceği tahmin edilebilir.
 - Kullanılan aracın işlevlerine yatkın olmak ve örneğin kameralarıyla veya ekran veya belge paylaşırken sorun yaşayan kişilere rehberlik etmek önemlidir.
 - Video oturumları kaydetmek not almayı kolaylaştırabilir. Görüşme kaydedilecekse, önceden katılımcıların onayı alınmalıdır ve veri güvenliği ve gizlilik konuları göz önünde bulundurulmalıdır.
- *Belge paylaşım platformu:* Elektronik kanıtlar bu aşamada önemlidir. Denetlenen işletmeden belgelerin elektronik kopyaları istenmelidir (Deloitte, 2020). Birçok işletme aşamalı olarak elektronik belgeler ve elektronik imza kullanmaya geçerken uzaktan denetim, bu yeniden yapılandırma (reengineering) sürecinin mümkün kıldığı elektronik verilere erişime bağımlıdır. Faturalar ve kredi başvuruları gibi belgeler için yeniden yapılandırma, belge tarama, karakter ve imza analizi ve çevrimiçi depolama gibi araçların ve süreçlerin uygulanmasını içerecektir (Teeter v.dğr., 2010). Belgeleme yöntemine bağlı olarak işletme personelinin, ka-

yıtları izlenebilir bir formata (PDF gibi) dönüştürmeleri ve bunları yüklemeleri zaman alacaktır. Denetçiler, işletmeye olan yükü en aza indirmek için, en kolay şekilde elde edilen formatta bilgileri almaya ve incelemeye açık olmalıdırlar. Eğer mümkünse, kayıtların depolandığı dijital dosya sistemine erişim sağlanmalıdır. Çoğunlukla doğrudan erişim, yalnızca denetim süresi boyunca geçici olarak sağlanabilir. Kayıtları uzaktan incelerken, denetçi notlar almalı ve uzaktan görüşmeler sırasında sorulacak soruları yazmalıdır. Bununla birlikte, uzaktan incelemeler sırasında eşzamanlı sorgulama yapmanın bir yolu, denetçi ile incelenen programı uygulamakla görevli olan kişi arasında bir video konferans kurmaktır. Böylelikle sorular ve cevaplar için belgelerin gerçek zamanlı olarak paylaşılması ve incelenmesi sağlanacaktır (Litzenberg & Ramirez, 2020). Fiziksel kanıt için, denetlenen işletmeden zaman damgası kanıtı istenmelidir. Örneğin, varlıkların veya envanterin fotoğrafları gibi (Deloitte, 2020).

Bununla birlikte aşağıdaki noktalara dikkat edilmesi önem arz etmektedir (Bargilly & Zarka, 2020):

- Ağ üzerinden, tercihen uçtan uca gönderilen verilerin şifrelenerek erişimin yeterince kısıtlandığından ve güvenli olduğundan emin olunmalıdır. Ayrıca çok faktörlü kimlik doğrulama zorunlu kılınmalı ve bilgilerin paylaşım platformundan zamanında kaldırılmalıdır.
- Ülkeler arasında veri erişilebilirliği ve aktarımı konusunda uygulanabilecek kısıtlamalar göz önünde bulundurulmalıdır.
- Uzaktan denetim, dijital belge kullanmayı gerektirirken, denetlenen işletmelerin kayıt üzerinde kayıt tutmaları mümkündür. Bu kayıtların bilgisayar ortamına aktarılması zaman alabilir. Bu nedenle esnek davranarak ve bilgi paylaşımına alternatif çözümler sunarak denetlenen işletmelerin yükü en aza indirilmelidir.
- *Diğer bilgi kaynakları:* Canlı yayın (livestreaming), iki yönlü akıllı gözlükler (two-way smart glasses) dahil olmak üzere canlı (live), iki yönlü iletişim teknolojisi (two-way communication technology)

kullanılabilir Bunlara alternatif olarak şirket cep telefonları kullanılarak çekilen video ve fotoğraflardır (Litzenberg & Ramirez, 2020). Denetlenen işletme, örneğin cep telefonundaki videoyu kullanarak depoda size eşlik edebilir. Binadaki güvenlik kameraları da bu konuda yardımcı olacaktır (Bargilly & Zarka, 2020). Bu alternatifin avantajı, bu cihazların kullanıma hazır bulunması ve birçok şirket bilgisayar depolama çözümüyle (örneğin, SharePoint gibi) uyumlu olmasıdır. Aynı zamanda toplama noktasındaki sinyal gücü video ve fotoğraf kalitesini etkilemez (Litzenberg & Ramirez, 2020). Fiziksel olarak hazır bulunmanın gerekli olduğu ve başka bir seçeneğin bulunmadığı istisnai durumlarda yerel kaynakların (içsel ve dışsal) kullanımı düşünülmelidir (Bargilly & Zarka, 2020).

- *Denetlenen kurumla uyum sağlama:* Uzaktan çalışırken denetlenen kurumla uyumlu bir şekilde çalışmak için yakın irtibatla olmak daha da önemli hale gelmektedir. Denetimin durumunu değerlendirmenin yanı sıra herhangi bir endişenin olup olmadığını anlamak için tekrar eden kısa toplantılar planlanmalıdır (Bargilly & Zarka, 2020).

Denetçiler ayrıca ağ üzerinden denetlenen işletmenin sistemine bağlanır ve bir terminal aracılığıyla analitik testleri yaparlar. Bir bilgisayar aracılığıyla, denetçiler ağ üzerinden, işlemlerin örneklemini alarak anormallikleri test ederler. Sürekli denetimin yapıldığı bir ortamda, otomatik sistemler tam örneklem testleri yapar ve denetçinin takip edebilmesi için sıra dışı durumların bir listesini hazırlar (Teeter v.dğr., 2010).

Raporlama: Denetim görüşü ve raporlama yerinde denetimle aynıdır ancak web konferansı aracılığıyla gerçekleştirilir (Teeter v.dğr., 2010). Bununla birlikte, video konferansları sırasında denetim ekibinin iletişim kurarken açık ve tutarlı olması önemlidir. Uzaktan yapılan denetimler için yeterli etkileşim kurmak oldukça önemli olduğundan raporlama protokollerinin sıklıkları ve denetim ekiplerinin denetlenen işletmeye rapor verme şekli açısından tekrar gözden geçirilmelidir. İç denetçi aşağıdaki noktalara kesinlikle dikkat etmelidir (Bargilly & Zarka, 2020):

- *Kilit risklere odaklanma:* İşletmeler şimdiden sıkıntı içinde olduklarından daha düşük risk bul-

gularıyla onları meşgul etmek yerine kilit risklere odaklanılmalıdır.

- **Bulguların doğrulanması:** Raporu tamamlamadan önce denetlenen işletmelerle tartışılması ve doğrulanması gerekmektedir. Bu önemlidir; çünkü video konferansların kullanılması katılımcılar arasında yanlış anlamalara yol açabilir. Alınan tüm geri bildirimler rapora dahil edilmeli ve önceden belirlenen risk ve fırsatlar bu geri bildirimlere göre güncellenmelidir.
- **Yeni sürecin belgelendirilmesi:** Uzaktan denetim sırasında hangi farklı araçların ne ölçüde kullanıldığını ve denetim hedeflerine ulaşmada etkili olup olmadıklarını anlamak da ayrıca önemlidir. Herhangi bir sebeple bazı süreçler, uzaktan denetlenemezse bunun da raporda belirtilmesi gerekir.

Denetim tamamlandıktan sonra denetçiler, uzaktan denetimin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla fırsatları belirlemek için uzaktan denetim prosedürü hakkında bilgi vermelidir (Bargilly & Zarka, 2020).

COVID-19 salgının yol açtığı kriz nedeniyle iş yerinde bulunmanın sürekli olarak imkansız hale geldiği durumlarda, iç denetimin yeterli bir şekilde yapılması mümkün olmamaktadır. Teknolojinin ilerlemesiyle ortaya çıkan iletişim ve izleme araçlarından faydalanılarak denetim, daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilecektir. Uzaktan denetim, iletişim teknolojileri aracılığıyla ve bilgisayar programlarıyla verilerin toplanması ve analiz edilmesi yoluyla finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunun ve uygunluğunun ispatlanmasına ve iç kontrol sisteminin iyi bir şekilde işlemesine olanak sağlamaktadır.

6. UZAKTAN DENETİM VE SÜREKLİ DENETİM

İç denetçiler hata ve hilelerle mücadele etmek için yeni yöntemler geliştirirler, iç kontrolleri izlerler, süreçlerin etkinliğini test ederler ve işletme faaliyetlerini güçlendirmek amacıyla yönetimle görüş alışverişinde bulunurlar. İşletmelerin ve sistemlerinin ne kadar iyi işlediğini belirlemek amacıyla finansal, operasyonel, uygunluk, hile, bilgi sistemleri ve diğer çeşitli konularda denetimler gerçekleştirirler (Teeter v.dğr.,

2010). Hızla gelişen bilgi teknolojileri ve bilginin tam zamanında işletme paydaşlarına iletilmesine yönelik talepler denetçilerin denetim kanıtlarını sürekli izlemek, toplamak ve analiz etmek için yeni yollar bulmalarını gerektirmektedir (Rezaee v.dğr., 2018).

Kurumsal hesap verebilirliğin ön plana çıkması ve düzenleyici otoritelerin baskıları, iç denetçileri denetim yaparken etkinliği ve verimliliği artırmak için yeni yollar geliştirmeye zorlamaktadır. Yılda bir kez yapılan incelemeler çoğu kez yetersiz kalmaktadır. Bir işletmenin paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılamak için sürekli denetime ihtiyaç duyulmaktadır (Warren & Smith, 2006). Finansal raporlarını online (çevrimiçi) ve gerçek zamanlı yayımlayan işletmelerin sayısı hızla artmaktadır. Gerçek zamanlı olarak sunulan finansal raporlarda yer alan bilgilerin kalitesi ve güvenilirliği hakkında sürekli güvence sağlamak için sürekli denetime ihtiyaç duyulabilmektedir (Rezaee v.dğr., 2018).

Denetim süreci, geleneksel manuel denetimden bilgisayar tabanlı denetime doğru değişim göstermiştir. Günümüzde ise işletmeler, sürekli elektronik denetimler yapmaya teşvik edilmektedirler (Rezaee v.dğr., 2018). Geleneksel denetimde, denetçiler bilgi işleme sistemlerini çevreleyen kontrollerin yeterliliğini değerlendirmek ve bunları hatalar ve tutarsızlıklar açısından test etmek için işletmenin raporlama döneminin sona ermesini beklerler. Ancak, işletmede gerçekleşen işlemlerin tamamını incelemeler; gerçekleşen işlemlerin örnekleme alınır ve hata ve tutarsızlık yönünden incelemeye tabi tutulur. Bu şekilde yapılan sınırlı bir inceleme, basit işlemleri değerlendirmek açısından yeterli olsa da karmaşık işlem sistemlerini değerlendirmek açısından yetersiz kalmaktadır. Çünkü karmaşık bilgi işleme sistemlerinde işlem hacmi oldukça yüksektir ve örneğin üretim, stok ve kayıt tutma gibi fonksiyonlar birbiriyle entegre edilmiştir. Bu yüzden veri işlemede yapılan tek bir hata birden fazla kaydı etkileyebilir ve yüksek işlem hacmi bu hataların tespitini zorlaştırır. Bu nedenle bu sistemlerin daha sık denetlenmesi gerekmektedir (Pathak v.dğr., 2005). Bilgi işleme sistemlerinin kesintisiz olarak izlenmesi sürekli denetimle sağlanabilecektir.

CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) ve AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayımlanan araştırma raporuna (1999) göre “sürekli denetim, ilgili olayların gerçek-

leşmesinin hemen ardından veya eşzamanlı olarak yayımlanan denetçi raporların kullanılması ile bağımsız denetçilerin yazılı bir güvence elde etmelerini sağlayan bir metodolojidir” (Searcy & Woodroof, 2003). Rezaee v.dğr. (2018) sürekli denetimi, “denetçilerin, bilginin açıklanmasıyla eşzamanlı olarak veya bilginin açıklanmasından kısa bir süre sonra kesintisiz bilgi konusunda bir dereceye kadar güvence sağlamasına olanak tanıyan kapsamlı bir elektronik denetim süreci” olarak tanımlamaktadırlar.

Sürekli denetim paradigması geleneksel denetime yedi esas boyut kazandırmıştır. Bunlar (Chan & Vasarhelyi, 2011):

- Sürekli veya daha sık aralıklarla yapılan denetimler
- Proaktif denetim modeli
- Denetim prosedürlerinin otomasyonu
- Denetçilerin yaptıkları işlerin ve rollerinin değişmesi
- Denetimin niteliği, zamanı ve kapsamında meydana gelen değişiklikler
- İzleme ve test yapmak için veri modellemesinin ve veri analitiğinin kullanımı
- Denetim raporlamasının niteliği ve zamanlamasındaki değişiklikler

Günümüzde teknoloji sayesinde sürekli izleme ve bir işletmenin işlemlerinin gerçek zamanlı veya sık aralıklarla denetimini gerçekleştirmek mümkün hale gelmiştir. Bu kapasite, otomatik iç kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini izlemek ve değerlendirmek veya maddi doğruluk testleri yapmak için kullanılabilir. Birçok iç denetçi günümüzde sürekli denetim yapmaktadır. Çünkü iç denetçiler işletmenin iç kontrol sisteminin bir parçası olduklarından olası sorunları ortaya çıkar çıkmaz tespit etme yeteneği iç kontrolü geliştirmektedir (Byrnes v.dğr., 2015). Sürekli denetim, finansal tablo kullanıcıların bilgilerin zamanında sunulmasına ve güvenilir olmasında önemli bir rol oynamaktadır. Sürekli denetim finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgileri de denetlemektedir (Memiş & Tüm, 2011).

Sürekli denetim, süregelen ve isteğe bağlı prosedürleri etkin hale getirerek denetimin kapsamını genişletirken, uzaktan denetim ise denetim görevlerini

yerinde (on-site) ve uzaktan denetim ekibi üyeleri arasında paylaşımlarına olanak tanıyarak, denetçilerin belli bir yerde bulunma zorunluluklarını azaltır (Teeter, 2010).

Uzaktan denetim, denetçilerin işlemleri izlemesini ve iş süreci sahipleriyle iletişim kurmasını sağlar. Benzer şekilde, sürekli denetim sistemleri denetçileri olası kontrol zayıflıkları, hile veya hata konusunda uyardığında, denetçiler yönetime yardımcı olmak için uzaktan karşılık verebilirler (Teeter v.dğr., 2010). Bu nedenle uzaktan denetimin, sürekli denetimle eşzamanlı bir şekilde uygulanması denetim faaliyetlerinin daha aktif olmasını sağlayacaktır. Fiziki olarak işletmede bulunmadan, yıl boyunca iç kontrol sistemindeki herhangi bir aksaklık hemen tespit edilebilir hale gelecek ve oluşabilecek aksaklıkların önüne geçilebilecektir. Uzaktan denetimin daha etkin olması ancak sürekli denetimle mümkün hale gelecektir.

Günümüzde kullanılan iletişim teknolojileri, işletmelere uzaktan denetim yapma olanağını sunarken; sayısız işlemin doğruluğunun ve uygunluğunun saptanmasında, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli rolü olan, verilerin toplanması ve analiz edilmesinde kullanılan teknolojiler ise sürekli denetim yapılmasına imkan vermektedir. Yapılan işlemlerin anında denetlenmesi, anomalilerin hemen ortaya çıkarılması ve muhtemel risklerin önceden saptanıp önlem alınması sürekli denetimle sağlanmaktadır. Teknolojik ilerlemeler sayesinde mümkün hale gelen uzaktan denetim, sürekli denetim ile entegre olduğunda daha etkin hale gelecektir. Bu durumda iş süreçlerinde ortaya çıkabilecek herhangi bir anormallik ve finansal raporlarda yer alan hata veya hileler hemen saptanabilecek ve riskli durumlar önceden tespit edilerek gerekli tedbirler alınacaktır.

7. SONUÇ

İç denetim, günümüzde klasik anlayışından sıyrılıp risk odaklı bir yapıya bürünmüştür. İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen riskler ve bu risklerin yönetilmesi iç denetimin odağı haline gelmiştir. COVID-19 salgını sonrasında yaşanan kısıtlamalar sebebiyle işletmelerin iş yapma şekilleri değişikliğe uğramıştır. Bir arada çalışmanın çok mümkün olmadığı koşullarda işletmeler, birçok faaliyetlerini uzak-

tan yönetmek durumunda kalmışlardır. İşletmede önemli rollere sahip olan iç denetim fonksiyonu da hem COVID-19 salgınının neden olduğu yeni risklerle karşı karşıya kalmış, hem de çalışma şeklini değişikliğe uğratmak durumunda kalmıştır.

Teknolojik gelişmelerin sağladığı olanaklar çerçevesinde, iç denetim süreçleri de zamanla değişmiştir. Artık bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde, fiziksel olarak bulunmadan iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek neredeyse mümkün görülmektedir. Teknolojik araçlar yoluyla bir arada bulunmadan, birçok denetim faaliyetleri yerine getirilebilmektedir. Herhangi bir sorun olması durumunda video konferanslar yoluyla istenilen sıklıkta görüşmeler yapılabilmektedir. Verilerin sürekli analiz edilebilmesinin mümkün kılınmasıyla ortaya çıkabilecek anormal durumlar değerlendirilerek, riskler saptanabilecek ve risklerin kaynağına ulaşmak daha kolay hale gelecektir. Ayrıca uzaktan denetimle birlikte işletmelerin sürekli denetime geçmeleri iç denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yürütülmesine aracı olacaktır.

Ancak bunun yanında işletmelerin maruz kalabilecekleri siber saldırılardan kendilerini korumaları önemli hale gelmektedir. Çünkü verilerin güvenliğinin sağlanması işletme paydaşları açısından hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmeler siber güvenlik önlemleri almak durumundadırlar.

Bu çalışma, COVID-19 salgını sırasında iç denetimde yaşanan problemlere çözüm önerisi olarak uzaktan denetim yöntemini ön plana çıkarmaktadır. Uzaktan denetim, bilgi ve iletişim teknolojileri ve veri analizi yoluyla denetçilerin finansal verilerin ve iç kontrollerin doğruluğunu değerlendirdiği bir süreç olarak tanımlanabilir. COVID-19 salgını gibi, bir arada çalışmanın mümkün olmadığı durumlarda uzaktan denetim işletmelere kolaylık sağlayabilir. Teknolojik gelişmeler, denetim çalışmasının daha etkin yürütülmesine olanak vermektedir. İşletmelerin aşama aşama denetim süreçlerinde teknolojik araçları kullanmaları, yürütülen faaliyetlerin gerçek, etkin, verimli ve uygun olduğunun değerlendirilmesinde işletmelere büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Çünkü teknolojik araçlar, uzaktan ve sürekli denetimi olanaklı hale getirecektir ve böylelikle finansal ve finansal olmayan veriler daha derinlemesine analiz edilebilecektir.

Kaynakça

- Adana, B. A. & Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin Covid-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Bargilly, A. & Zarka, M. (2020). Remote Auditing for Internal Auditors: Adjusting to the 'New Normal'. <https://home.kpmg/cy/en/home/insights/2020/05/rc-remote-auditing-for-internal-auditors.html> adresinden alındı.
- Bozkurt, C. (2010). Risk, kurumsal risk yönetimi ve iç denetim. *Denetisim Dergisi*, (4), 17-30.
- Byrnes, P. E., Criste, T. R., Steward, T. R. & Vasarhelyi, M. (2015). Remaining auditing in a wired world, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/auditanalytics-lookingtowardfuture.pdf> adresinden alındı.
- Chan, D. Y. & Vasarhelyi, M. A. (2011). Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, (12), 152-160.
- Cömert-Doyrangöl, N. (2002). İşletme çevresindeki olumsuz gelişmeler karşısında iç denetimin yeri ve önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (60), 1-7.
- Gürdil, İ., & Topçu, S. (Nisan, 2020). COVID-19 ve iç denetim liderlerinin rol. *KPMG*, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/covid-19-ic-denetim-liderlerinin-rolu.pdf> adresinden alındı.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A. & Rittenberg, L. E. (2016). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit*. Cengage Learning.
- Karakaya, G., (2020). COVID-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi COVID-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı*, 19(3), 14-29.
- Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A. & Torun, S. (2015). *Türkiye denetim standartları: Uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Martinelli, M., Friedman, A. E., & Lanz, J. (2020). The impact of COVID-19 on internal audit. *The CPA Journal*, 90(6), 60-63.
- Memiş, M. Ü. & Tüm, K. (2011). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ile ilişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 145-162.

- Litzenberg, R. & Ramirez, C. F., COVID-19 ve sonrasında uzaktan denetim: kısa ve uzun dönemli yansımaları. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/EHSKB-Remote-Auditing-for-COVID-19-and-Beyond-Turkish.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 16.10.2020).
- Nezhyva, M. & Miniailo, V. (2020). Digitalization of Audit in the Conditions of COVID-19. <http://visnik.knute.edu.ua/files/2020/03/11.pdf> adresinden alındı.
- Pathak, J., Chaouch, B., & Sriram, R. S. (2005). Minimizing cost of continuous audit: Counting and time dependent strategies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(1), 61-75.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P.L. (2018), Continuous auditing: Building automated auditing capability. Chan, D.Y., Chiu, V. & Vasarhelyi, M.A. (Ed.) *Continuous auditing (Rutgers studies in accounting analytics)*, Emerald Publishing Limited, pp. 169-190.
- Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Auditing with smart contracts. *The International Journal of Digital Accounting Research*, (18), 1-27.
- Sağlam, N. & Yolcu, M. (2014). *Türkiye denetim standartlarına göre finansal tabloların bağımsız denetimi ve raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Searcy, D. L. & Woodroof, J. B., (2003). Continuous Auditing : Leveraging technology. *The CPA Journal*. <http://archives.cpajournal.com/2003/0503/dept/d054603.htm> adresinden alındı.
- Sebilcioğlu, F. (2020). COVID-19: Yönetim kurullarının alacağı önlemler ve kurumsal yönetim açısından düşündürdükleri. http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/gundemler/Corona%20Serisi/Korona_Serisi_Fikret_Sebilcioglu.pdf adresinden alındı.
- Sezgin, C. (Mart, 2020). COVID-19: Çalışanlara ve çalışma hayatına olası etkileri, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/human-capital/covid-19-calisanlara-ve-calisma-hayatina-olasi-etkileri.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 01.09.2020).
- Spira, L. F. & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Teeter, R. A., Alles, M. G. & Vasarhelyi, M. A. (2010). The remote audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 7(1), 73-88.
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (66), 1-20.
- Verma, S. & Gustafsson, A. (2020). Investigating the emerging COVID-19 research trends in the field of business and management: A bibliometric analysis approach. *Journal of Business Research*. (118), 253-261.
- Warren, J. D. & Smith, M. (2006). Continuous auditing: An effective tool for internal auditors. *Internal Auditing*, 21(2), 27-35.

İnternet Kaynakları

- ACCA (2020). COVID-19 Global Survey: Inside Business Impacts and Responses. https://www.accaglobal.com/my/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 25.10.2020).
- Deloitte (2020). Delivering Remote Internal Audits: Responding to COVID-19. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Risk/IE_RA_DeliveringRemoteInternalAudits_0320_fv.pdf adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 25.10.2020).
- EY-a (2020). Accounting Considerations of the Coronavirus Pandemic. https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-considerations-of-the-coronavirus-outbreak adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 25.10.2020).
- EY-b (Eylül 2020). Küresel salgın iç denetimi nasıl değiştirdi? COVID-19'un iç denetim fonksiyonu üzerine etkileri. https://www.ey.com/tr_tr/ey-turkiye-yayinlar-raporlar/kuresel-salgin-ic-denetim-i-nasil-degistirdi adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 05.10.2020).
- IIA (2014). Global Perspektifler ve İçgörüler:Krizlere Karşı Esneklik, <https://www.tide.org.tr/uploads/GPI%207%20-%20Krizlere%20Karşı%20Esneklik.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 06.10.2020).
- KİDDER, (Nisan, 2020). COVID 19'un iç denetimin rolü ve faaliyetleri üzerindeki etkisi. <http://www.kidder.org.tr/wp-content/uploads/2020/06/COV-D-19-UN-DENET-M-N-ZER-NDEK-ETK-S-1592923212.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 18.09.2020).
- KPMG (2020). COVID-19: Kurumsal dayanıklılık. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/05/COVID-19-Kurumsal-Dayaniklilik.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 01.09.2020).
- TÜSİAD (Mayıs, 2008). Yönetim kurullarında iç denetim hakkında sorulması gereken 12 soru. <https://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/3661-yonetim-kurullarinda-ic-denetim-hakkinda-sorulmasi-gereken-12-soru> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 29.09.2020).

SİBER GÜVENLİK RİSKLERİNİN VE COVID-19 SALGINININ UZAKTAN DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

(THE EFFECTS OF CYBER SECURITY RISKS AND COVID-19 OUTBREAK ON REMOTE AUDITING)

Mehmet ATAKAN*

ÖZ

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşme, dünya genelinde bir çok sistemi entegre hale getirmiş bulunmaktadır. Bu süreçte bilgi kaynaklarının da bağlantılı hale gelmesi, birçok ülkede hizmetlerin siber ortamda sunulması gibi hususlar, güvenlik algısı ve anlayışının değişmesine sebebiyet vermiştir. Siber risklerin ve tehdit faaliyetlerinin, söz konusu değişimin etkisiyle arttığı açıkça görülmektedir. Günümüzde devletler ve şirketler artık sanal alanda da tehdit edilebilmektedir. Bu nedenle siber güvenliğe olan ilgi her geçen gün artarken, dünyada siber politikalar artık daha karmaşık bir hal almıştır. Siber güvenlik alanında yenilikleri doğru okuyabilmeyi ve gerekli güvenlik politikaları oluşturabilmeyi başarabilmek, siber alanda doğru strateji oluşturma noktasında olumlu bir etki yapacaktır. Bütün bu parametrelerin etkisiyle, dünya genelinde yeni yönetim ve denetim tekniklerinin yanı sıra denetimde etkililiğin ve yaygınlığın sağlanabilmesi için uzaktan denetimin daha fazla tercih edilmeye

ABSTRACT

Technological developments and globalization have integrated many systems around the world. In this process, issues such as the connection of information sources and the provision of services in cyberspace in many countries have caused a change in security perception and understanding. It is clearly seen that cyber risks and threat activities have increased with the effect of this change. Nowadays, states and companies can be threatened in virtual space. Therefore, while the interest in cyber security increases day by day, cyber policies in the world have become more complex. Being able to read the innovations in the field of cyber security correctly and to create the necessary security policies will have a positive effect on creating the right strategy in the cyber field. With the effect of all these parameters, a period in which remote auditing is becoming more preferred is being entered in order to ensure effectiveness and prevalence in auditing as well as new man-

başlandığı bir sürece girilmektedir. Ayrıca, tüm dünyada etkisini gösteren COVID-19 salgınının teknolojik gelişmeleri hızlandıracağı ve siber güvenlik politikaları üzerinde de etkili olacağı düşünüldüğünde, siber güvenliğe ilişkin denetimlerin yaygın ve etkili şekilde gerçekleştirilebilmesi önem kazanmaktadır.

Bu makalede, siber güvenlik, siber tehdit ve siber saldırı gibi alanlarda COVID-19 salgını etkisiyle görülen gelişmeler ile bunlara ilişkin olumsuzlukları kontrol etmek üzere ön plana çıkan “uzaktan denetim” alanında beklenen değişimler anlatılmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Siber Güvenlik, Siber Güvenlik Riski, Siber Güvenlik Denetimi, Uzaktan Denetim, Covid-19

JEL Kodları: M42, D81

agement and auditing techniques worldwide. In addition, considering that the COVID-19 epidemic, which has an impact all over the world, will accelerate technological developments and will have an impact on cyber security policies, it is important to carry out widespread and effective cyber security inspections.

This article tries to explain the developments in areas such as cyber security, cyber threat and cyber attack with the effect of the COVID-19 outbreak and the expected changes in the field of “remote auditing”; which has come to the fore in order to control the negativities related to them.

Keywords: Cyber Security, Cyber Security Risk, Cyber Security Auditing, Remote Auditing, Covid-19

JEL Classification: M42, D81

* İç Denetçi/Müfettiş, PTT A.Ş. Genel Müdürlüğü, Ankara, Orcid Id: 0000-0003-0329-0624, mehmet.atakan@ptt.gov.tr, Yazı Gönderim Tarihi: 26.05.2020, Yazı Kabul Tarihi: 14.10.2020

1. GİRİŞ

Bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerlemeye bağlı olarak, bilgisayarlar ve internet alanındaki yenilikler yaşamın bir parçası haline gelmiştir. Teknolojideki bu hızlı gelişmeler, insan hayatını değiştirmenin yanı sıra siber alanda büyük ilerlemelere neden olmuştur. Özellikle internet kullanımı yaşam tarzını da değiştirmiş olup, siber alanda tüm kesimler üzerinde birçok açıdan etkisini göstermiş ve alışkanlıkların değişimine neden olmuştur.

Öte yandan, siber alanda yaşanan ilerlemeler bilginin niteliğini de değiştirmiş ve bilgi siber ortamın en temel metalarından biri haline gelmiştir. Bilginin çoğaltılması, erişilmesi ve paylaşılması siber ortamın yaygınlaşmasıyla beraber oldukça kolay hale gelmiştir. Fakat her dönemde değerli olan bilginin günümüzde elektronik hale gelmesi ve bilişim sistemleri ile yoğun bir şekilde paylaşılması, maruz kaldığı riskleri artırmakta ve bilgi güvenliği kavramına yeni bir boyut kazandırmaktadır. Bir taraftan her türlü bilgiye erişim konusunda sınırların, mesafelerin, mekân ve zaman kısıtlamalarının ortadan kalktığı bir ortam oluşurken, buna karşın bilginin güvenliğini sağlamak zorlaşmakta, bilginin bulunduğu ve iletiği siber ortam güvenliği de giderek önem kazanmaktadır (Bayraktar, 2015).

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler ve siber alanda oluşan yenilikler, 2020 yılı itibari ile hayatımızda yer edinen COVID-19 ile birlikte yaşam tarzlarını değişime uğratmış ve yeni bir düzen oluşmaya başlamış bulunmaktadır. COVID-19 salgınının dünya üzerinde olumsuz etkileri devam etmekte ve yaşamın her alanında yeniden alışkanlıkların değişimine neden olacağı anlaşılmaktadır. Yaşam tarzının değişimi teknolojik değişimler ile beraber siber alanın da toplum hayatı üzerinde etkisini giderek artırmaktadır. Bu bağlamda, yönetim ve denetim tekniklerinde de değişiklikler görülmekte, denetim yöntemi olarak özel sektörün öncülüğünü yaptığı ve kamu kesiminde de son yıllarda giderek önemli bir yere sahip olan uzaktan denetimin bu dönemde bilgi güvenliği ve siber alanda karar alma süreçlerinin vazgeçilmez bir parçası olacağı anlaşılmaktadır. Bu çalışmada, siber güvenlikle ilgili gelişmeler analiz edilerek, COVID-19 ile birlikte denetim tekniklerinde ve özellikle

uzaktan denetim üzerinde oluşturduğu etkiler üzerinde durulmaktadır. Konuyla ilgili literatür taraması yöntemi ile derlenen bilgiler değerlendirilerek, içinde bulunulan süreçte uzaktan denetim fonksiyonunda ortaya çıkan ve/veya ortaya çıkması beklenen değişimler belirlenmeye çalışılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bilgi teknolojileri alanındaki gelişmeler birey dahil şirket, kuruluşlar ve devlet üzerinde etkileri yadsınmayacak kadar yer edinmiştir. Bu alandaki gelişmeler hem olumlu hem olumsuz anlamda birçok değişimi de beraberinde getirmiştir. Teknolojik anlamda gelişmeler tüm toplum üzerinde değiştirici ve dönüştürücü bir rol oynamıştır ve tüm unsurlar bundan etkilenmiştir.

Özellikle elektronik ticaret (e-ticaret) ve sosyal medya ağları, internet kullanıcılarının en fazla rağbet gösterdiği kullanım alanlarının başında gelmektedir. Küresel e-ticaret hacmi 2017 yılında bir önceki yıla göre 400 milyar dolar artış göstererek 2,3 trilyon dolara yükselmiş olup, bu rakamın 2021 yılında 4,5 trilyon dolar seviyesine ulaşması beklenmektedir (Orendorff, 2017). Çin 682 milyar dolar ile en büyük e-ticaret pazarına sahiptir. Çin'in ardından 438 milyar dolar ile ABD ve 196 milyar dolar ile de İngiltere gelmektedir (E-commerce Foundation, 2017). E-ticaret yoluyla gerçekleştirilen satışların toplam satışlar içerisindeki payının en yüksek olduğu ülke ise İngiltere'dir. Bu ülkede tüm satışların %23'ü internet üzerinden gerçekleşirken, Almanya %11,7 ile ikinci ve Avustralya da %8,9 ile üçüncü sırada yer almaktadır (BCG, 2016, s. 9).

Bunların yanı sıra finansal işlemler, bilgi paylaşımı, eğlence, reklamcılık, haber, araştırma vb. birçok alanda da internet teknolojilerinden yoğun bir şekilde yararlanılmasına bağlı olarak, internetin ekonomi içerisindeki payı gün geçtikçe büyümektedir. İnternete dayalı ekonomik faaliyetlerin GSYİH içerisindeki payı 2010-2016 yılları arasında gelişmiş ülkelerde %4,3'ten %5,5'e, gelişmekte olan ülkelerde de %3,6'dan %4,9'a yükselmiştir. (BCG, 2016: 8-9).

Hal böyle olunca, günümüzde bilgi teknolojileri sürecinin değiştirici ve dönüştürücü özelliklerinin yadsı-

namaz gerçekliği ile birlikte siber alandaki gelişmeler de bu değiştirici ve dönüştürücü özelliklerin bir parçası olmuştur. Özellikle siber güvenlik konusu tüm alanlarda etkisini fazlaca hissettirmeye başlamıştır. Siber güvenlik alanında meydana gelen bu gelişmeler, özellikle özel ve kamu kuruluşlarının yanı sıra devletler açısından da oluşabilecek risklerin önceden tespiti ve bu risklere karşı alınabilecek tedbirlerin belirlenmesi hususunda denetim olgusunu hayati önem noktasına getirmiştir. Diğer taraftan, tüm dünyayı saran COVID-19 salgını ile birlikte çalışma şartları dahil birçok alanda değişim başlamıştır ve bu durum uzaktan denetim üzerinde de olumlu bir etki göstereceği benzetilmektedir.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde uzaktan denetim tekniğinin gelişimine yol açan, siber uzay, siber tehditler, siber güvenlik, bilgi güvenliği kavramlarının ve COVID-19 etkeninin açıklanmasında yarar görülmektedir.

2.1. Siber Uzay

Siber uzay; bilgisayar ağları ve bu ağlar vasıtasıyla ulaşılabilen her türlü veri kaynağını kapsayan alan olarak tanımlanmaktadır (Karaçay, 2017).

Siber uzay ya da siber ortam genellikle internetle birlikte ve bağlantılı bir kavram olarak düşünülebilir. Çünkü gerçek dünyada meydana gelmesi mümkün olmayan bir işlem, siber uzayda meydana gelebilir. Örneğin basit bir çipteki hesaplama dahi bir siber uzay olayıdır ki bunun yapılması sırasında herhangi bir internet bağlantısı da gerekmemektedir (Fentz, 2005). Siber uzay, insanoğlunun ortak bir mirasıdır ancak; ne yazık ki, bazı kişilerin bu ortak mirası kötü olarak kullanmaları sebebiyle siber uzay artık farklı bir suç ortamı haline gelmiştir. Siber güvenlikle ilgili her türlü riskin tanımlanmasına zemin hazırlayan bir ortamı ifade etmesi dolayısıyla siber uzay konumuz açısından önemli bir kavramdır.

2.2. Siber Tehdit

Siber tehdit, kişisel ve kurumsal verilerin gizliliğini yasal olmayan yöntemlerle aşarak bunlara ulaşmak veya tahrip etmek amacıyla yapılan her türlü siber

saldırı ve saldırı girişiminin genel adıdır. Siber tehditlere örnek olarak; sunucu web servis hizmetlerini durdurma, virüsler veya trojanlar sayılabilir (Şahinaslan, 2003).

Gelişen bilişim sistemleriyle beraber hem devlet hem de devlet dışı aktörler için yeni tehditler ortaya çıkmaktadır ki bu tehditlerin soyut alandan geliyor olması, tespit edilebilme özelliğinin az olması gibi etkenler, tehditlerin sonuçları açısından bir öngörülemezlik durumunu doğurmaktadır. Bir diğer taraftan bu tehditlerin merkezi bir yapıya sahip olmaması da belirsizliğini arttırmaktadır. Bu anlamda tehdidin kaynağı tek bir birey (hacker), birey toplulukları (hacker grupları), terör örgütleri veya bizatihi devletler de olabilmektedir (Kurnaz, 2016). Siber saldırıları ve saldırı girişimlerini, siber güvenliği en fazla tehdit eden faktörler olarak ifade edilebiliriz.

2.3. Siber Güvenlik

Siber ortamda var olan bilişim sistemlerini saldırı ve tehditlerden korumak, bu ortamda korunmak istenen bilginin gizliliğini sağlamak, bu tehdit ve saldırıların mahiyetini ve kaynaklarını tespit etmek, bu müdahalelere karşı müdahaleler ve hamleler geliştirmek amacıyla oluşturulmuş olan ulusal hukuk, uluslararası hukuk ve insan haklarına uygun her türlü önlem ve sistemler, siber güvenlik olarak tanımlanmaktadır (Kara, 2013).

Bir diğer benzer tanıma göre siber güvenlik; siber uzayda kullanıcıların ve kurum kuruluşların güvenliklerini sağlamak amacıyla kullanılan araçlar, güvenlik politikaları, kılavuzlar, eğitimler, uygulamalar, güvenlik teminatları ve her türlü teknolojik altyapıdır (Yılmaz, 2017).

Siber risk ise, bir kuruluşun bilgi teknolojisi sisteminin bir tür başarısızlık nedeniyle finansal kayıp, işleyişini durdurma veya itibar kaybına sebep olan tüm riskleri kastetmektedir. Böyle riskler aşağıdaki sınıflandırılmış eylemler sonucu ortaya çıkmaktadır (The Institute of Risk Management, 2014, s. 8):

- Casusluk, dolandırıcılık veya para sıkıntısı sebebiyle bilgi sistemlerine erişmek için kasıtlı veya yetkisiz güvenlik ihlalleri,

- Kasıtsız veya kazara güvenlik ihlali,
- Zayıf sistem bütünlüğü ve diğer faktörlerden dolayı operasyonel BT riskleri.

Farklı yönetim kontrolleri yanı sıra denetim fonksiyonu da siber güvenliği sağlama yolunda önemli bir araçtır. Denetim estrümanının etkin kullanımı siber güvenlik seviyesinin artırılmasına doğrudan katkı sağlamaktadır. Bu aşamada, siber güvenliğin önemli bir alt bileşeni olarak bilgi güvenliği ve ilişkili konular üzerinde kısaca durmakta fayda görülmektedir.

2.4. Bilgi Güvenliği ve Sosyal Mühendislik

Bilgi güvenliğinin sağlanması bakımından, güvenlik altyapısının ve politikalarının doğru belirlenmesi, korunacak bilginin analiz edilmesi ve yönetim fonksiyonlarının çok yönlü şekilde gerçekleştirilmesi gerekir. Siber saldırıların elektronik ortamda tanımadığımız kötü niyetli kişilerden gelebileceği gibi, arkadaş grupları veya tanıdık kişilerden de gelebilir. Bu tür durumlar sosyal mühendislik alanında incelenmektedir (Canbek & Sağiroğlu, 2006).

Sosyal mühendislik yöntemleri, davranışlardaki önyargılar üzerine inşa edilir. Bu yönüyle önyargılar adeta insanın sistem açıklarını ifade etmektedir. Sosyal mühendislik yöntemlerini kullanan dolandırıcılar, haksız çıkar elde etmek amacıyla ve çeşitli yollarla kişi ve kurumlara ait bilgi ve sistemleri ele geçirmektedir. Dolandırıcılığın yaşam döngüsü; ayak izini takip et, güven yarat, manipüle et, hedefi terk et şeklinde ifade edilmektedir (Türkiye Bankalar Birliği, 2015).

Alınan güvenlik önlemleri ile birlikte siber riskler ve tehditler yok edilebilmekte yahut etkilerini azaltılabilecek önlemler alınmaktadır. Güvenlik önlemleri almanın yanı sıra belirlenen siber güvenlik politikaları doğrultusunda denetimler gerçekleştirilmesi de gerekmektedir.

3. SİBER GÜVENLİK DENETİMLERİ ve UZAKTAN DENETİM

Telekomünikasyon ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda artık iletişim sınırlar ve mesafe ta-

nımamaktadır. Bilgisayar ve internet, bütün dünyayı siber uzay denilen global bir köy haline dönüştürmüştür. İnternetin de gelişmesiyle beraber dünyada teknolojik etkileşim önemli derece artmıştır. Bu nedenle internete bağlantılı bilgisayar sisteminin veya ağının başka bilgisayar sistemleri veya ağlarına karşı yapmış olduğu siber saldırı sonucunda bilginin açığa çıkarılması, erişilebilirliğinin kesintiye uğraması gibi riskler, siber güvenlik politikalarının gözden geçirilmesini ve denetimini daha da önemli kılmaktadır.

Bilgi sistemleri teknolojilerindeki son gelişmeler, kurumlarda farklı alanlardaki birçok uygulamada otomasyona geçilmesine sebebiyet vermiştir. Günümüz iş ortamında, hem kamu hem de özel sektörde işlemlerin gerçekleştirilmesi için dijital bir alt yapıya sahip oldukları ve bu kapsamda bilginin depolandığı işlemlerin yapıldığı ve raporlamanın elektronik ortamda gerçekleştiği görülmektedir. Bu dijital alt yapı internet, bilgisayar sistemi, yazılım, donanım ve hizmetler yani dijital ortamın tamamı **siber alan** olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla siber alan, dünyanın herhangi bir yerinden gelebilecek saldırılara açık durumdadır ve bu saldırıları yapanın belli olmaması ve bunu ispat edecek kanıtların olmaması siber güvenliği sağlamayı iyice zorlaştırmaktadır (Türkiye'nin Siber Güvenlik Politikası, 2015).

Aynı şekilde siber saldırılara maruz kalınması ve siber saldırılar sonucu sistemlerin işlemez hale gelmesi, tüm sektörlerin bu riskleri önceden belirleyebilmesi ve yönetebilmesi için politikalar geliştirilmesini ve denetimleri yaygınlaştırmasını zorunlu hale getirmektedir. Oluşturulan politikalar içerisinde de riskli alanların belirlenip önem derecesine göre öncelik verilerek denetlenmesi, denetim sonucunda elde edilen bulguların raporlanması gerekmektedir. Bu süreçte etkili denetim yöntemlerinin geliştirilmesi ve denetim tekniklerinin gelişen koşullara uyarlanabilmesi başlı başına önemli bir konu haline gelmektedir. Bu noktada, denetimin odaklanacağı konuların detayı (siber alan değişkenleri) üzerinde önemle durulması, denetim tekniklerinin geliştirilebilmesi bakımından uygun bir strateji olacaktır.

Teknolojik alt yapı, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde büyük fırsatlar sağlamasına karşın büyük riskleri de beraberinde getirmektedir. İşletmelerde verilerin çok

önemli bir kaynak haline dönüşmesinden dolayı, verilere erişim, verilerin paylaşımı, verilerden bilgilerin oluşturulması ve bilgilerin kullanılması önemli bir ihtiyaç niteliği taşımaktadır. Verilere ve bilgi yönetimine yönelik talebin artmasının yanında, veri tabanlarının, uygulamaların ve **bilgi sistemlerinin** güvenliğinin tesis edilmesi çok kritiktir. En az yolsuzluklar kadar yetkisiz erişimlere karşı da verilerin ve bilgilerin korunması gerekmektedir. İnternetin hızla yayılması neticesinde, bu bilgi ve verilere birçok kişinin erişim imkânı bulunmaktadır. Dolayısıyla verilerin ve uygulamaların korunması için etkili mekanizmalara gereksinim duyulmaktadır (Kumar, vdğr. 2005).

Günümüzde bilginin saklanması ve paylaşılması açısından büyük kolaylıklar sağlayan bilişim teknolojileri, daha önce değinildiği üzere şirketler için önemli maddi ve itibar kaybına neden olabilecek bazı **siber güvenlik risklerini** ve tehditlerini de beraberinde getirmektedir. Şirketler maliyetlerine bakmaksızın en üst düzey güvenlik teknolojilerinden faydalanarak sistemler geliştirse de bu tür teknik güvenlik önlemleri yeterli olmamaktadır. Çünkü güvenlik teknolojilerinin geliştirilmesi, saldırganları teknik açıdan zorlaşan yapıdaki insan faktörünün zayıflıklarından yararlanmaya yöneltmiştir. Bu durum ise insan faktörünü güvenlik anlamında en zayıf halka haline getirmektedir. Kurum içerisinde insan faktörüne bağlı oluşabilecek bilgi güvenliği riskleri tamamen ortadan kaldırılamasa da en aza indirilebilmesi için gerekli farkındalık faaliyetlerine önem verilmesi gerekmektedir. Ayrıca sadece dışarıdan gelebilecek saldırılara odaklanmayıp kurum içerisinde gelebilecek saldırıları da göz önünde bulundurarak insan ilişkilerine önem verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan; siber güvenlik politikalarının yetersizliği ile birlikte artan siber suçlar neticesinde şirketlerin de ciddi oranda para ve itibar kaybına uğradıkları görülmektedir. İnternet, çeşitli alanlarda bireylere, işletmelere ve ülkelere büyük fırsatlar sunarken diğer taraftan yeni bir suç türü olan **siber suçların** doğmasına neden olmuştur. Siber suçlar dünya çapında trilyonlarca dolar finansal kayba sebebiyet vermektedir. Ancak birçok kişi veya kurum bu suçun büyüklüğünden ve etkilerinden haberdar değildirler (Verma & Bajaj, 2008). Bununla birlikte, birçok ülke siber güvenlik politikalarının içerisinde önemli bir yer tutan siber

suçlara yer vermeye başlamıştır. Artık günümüzde şirketler sanal dünya ile beraber büyümesi sebebiyle, siber suçlar alanına büyük yatırım yaparak bu alanda çalışacak insanlar istihdam etmektedir.

Bilgi güvenliğine yönelik **bilişim suçları** da bu risklerden kaynaklanmaktadır. Bilişim sistemleri üzerindeki bilgisini, gizli verilere ulaşmak veya ağlar üzerinde zarar verici işler yapmak için kullanan kişilere, internet bilgi hırsızı veya korsanı denir. İnternette bilişim suçunun gerçekleşebilmesi için ilk olarak kullanıcıların bilgisayarına bir takım casus yazılımların kurulması gerektiği ifade edilmektedir ve hiçbir casus program kendi kendine bilgisayar sistemlerine kurulamamaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 2015, s. 13). Devletler bilişim suçuyla mücadele için hukuk sistemleri içinde düzenlemeler yapmakta, özel ve ceza muhakemesi hukuk kuralları ile siber suçları önlemeye çalışmaktadır. Devletlerin kendi içinde aldığı önlemler etkili görünse de çoğu zaman etkisiz kalabilmekte ve bazı suçlar uluslararası bir ağ içinde gerçekleşebilmektedir. Siber suçlarda, çok az sayıda ülkenin mevzuatında düzenlemelerin yer alması, siber suçlular için büyük bir avantaj ortaya çıkarmaktadır (Özbek, 2015). Bu gelişmelere paralel olarak, yaşanan mağduriyetlerin çokluğu Türk ceza yargısında da “Bilişim Suçu” kavramının gündeme alınmasına sebep olmuştur.

Siber tehditler ve çeşitleri hızla gelişmekte olan teknolojiler ve evrim geçiren operasyonel uygulamalar ve gereksinimler, hem özel hem de kamu sektöründeki işletmeleri, birbirine son derece bağlı ve teknolojik açıdan yakınsayan bilgi ağlarına yönlendirmektedir. Patentli bilgi işleme çözümleri ve ayrı ayrı veri depolayan veri tabanları, birleştirilmiş entegre sistemlerin kullanımına sebebiyet vermekte ve böylece iyi planlanan tek bir ağ ihlali, veri hırsızlığı veya hizmet engelleme saldırısının potansiyel etkisini önemli ölçüde artırmaktadır. Bu nedenle, ticari işletmelerin ve kamu kurumlarının, yeni saldırı stratejilerine ve taktiklere hızla cevap verebilen veya bunlara yönelik öngörülerde bulunabilen **ağ savunma sistemlerini** geliştirmeleri son derece önem taşımaktadır (Colbaugh & Glass, 2011).

Siber ortamda birçok siber saldırılar meydana gelmektedir. Tüm bu saldırılara örnek olarak; açık artır-

ma dolandırıcılıkları, işletmedeki fırsatlara ve işlere yönelik dolandırıcılıklar, bağış dolandırıcılığı, çocuk istismarı, telif hakkı ihlalleri, sıkıştırmalar, kredi kartı hileleri, kredi dolandırıcılığı, sanal zorbalıklar, siber tacizler, siber soygunlar, siber medikal dolandırıcılıklar, siber terörizm, evlenme, boşanma ile ilgili dolandırıcılıklar, eğitim dolandırıcılıkları, kumar dolandırıcılığı, hacking, kimlik hırsızlığı, göç dolandırıcılığı, yatırım hileleri, laptop hırsızlığı, borç ve bağış dolandırıcılığı, organize suçlar, e-mail dolandırıcılığı, satış hileleri, istek dışı e-postalar (spam), seyahat dolandırıcılığı, virüsler, solucanlar (worms), truva atları (trojans), casus yazılımlar (spyware) verilebilmektedir (Milhorn, 2007). Siber saldırılar, güvenlik ihlallerinin işletme üzerinde yıkıcı etkilere sahip olabileceğinden ötürü, siber güvenlik günümüz organizasyonlarındaki en büyük risklerden birisi olarak belirlenmektedir. Siber suçluların daha sofistike bir yapıya bürünmesinden ve siber saldırıların çok daha fazla yaygınlaşmasından dolayı bir siber saldırının önemli boyuttaki finansal, operasyonel ve itibarsal zararı; yönetilmesi gereken çok kritik bir risktir (City of Vancouver, 2016). Bu nedenle meydana gelebilecek her türlü siber tehdit ve siber saldırı çeşitlerinin çok iyi analiz edilerek işletmeler tarafından gerekli güvenlik önlemlerinin alınması, alınan önlemlerin denetlenmesi hayati önem taşımaktadır.

İşletmelere yönelik yapılan bir araştırmada, işletmelerin bilgi teknolojileri üzerinde en çok aşağıdaki güvenlik ihlallerinin meydana geldiği ortaya konulmuştur (Statista, 2015):

- Bilgi teknolojilerinin veya iletişim araçlarının çalınması,
- Çalışanları etkileyen sosyal mühendislik vakaları,
- Hassas dijital belgelerin çalınması,
- Bilgi teknolojileri sistemleri veya süreçlere yönelik sabotajlar,
- Hassas fiziksel belgelerin veya parçaların çalınması,
- Elektronik iletişime yönelik gerçekleştirilen casusluklar,
- Toplantıların veya telefon konuşmalarının gizlice dinlenmesidir.

Ayrıca, **sosyal ağlar** da siber tehditler açısından önemli bir alan teşkil etmektedir. Günümüzde sosyal ağlar, ergenler ve yetişkinler tarafından daha sık kullanılmaktadır (Grant, N. 2008). Yeni yetişen gençler Myspace, Facebook ve Youtube gibi sosyal ağ sitelerini günlük hayatının bir parçası olarak görmektedir. Özel yaşamlarını paylaşma ve tanımadığı diğer kişilere kendini tanıtmaya amacıyla sosyal ağları kullanmaktadır (Özmen, v.dğr., 2011).

Sosyal ağlar; “bireylerin toplum içerisinde kendilerini tanımlayarak, aynı kültürel seviyede rahatlıkla anlaşabilecekleri insanlarla internet iletişim metotları ile iletişime geçmek ve aynı zamanda normal sosyal yaşamda yapılan çeşitli jestleri simgeleyen sembolik hareketleri göstererek insanların oluşturduğu sanal ortamlarda sosyal iletişim kurmaya yarayan araçlar” olarak tanımlanmaktadır (Yavanoğlu, vdğr., 2012). Ayrıca sosyal ağ siteleri, kullanıcının bilgilerinin bir kısmının diğer kullanıcılara açık olduğu, arkadaşlık istekleri gönderip iletişimde bulunduğu ve çeşitli sosyal medya paylaşımlarının olduğu web tabanlı hizmetleri içerisinde barındırmaktadır (M.Boyd & Ellison, 2007). Ara yüzlerinin ve üyeliğin kolay ve anlaşılır olması, sosyal ağların birçok kullanıcıya hitap etmesini sağlamaktadır. Günümüzde gerçek kimlikleri ile sosyal ağlarda yer alan birçok kullanıcı bulunmaktadır. Bu sayede sosyal ağ kullanıcıları kendi hayatlarında olup bitenleri, güncel olayları, ilgi alanlarını rahat bir şekilde arkadaşları olduğu birçok insanla paylaşabilir, fikirlerini belirtebilir. Ayrıca video, resim gibi sosyal içerik paylaşımlarında bulunabilir, başkalarının paylaştıklarından haberdar olabilir (Gülbağar, vd. 2010.). Sosyal ağlardaki güvenlik açıklıklarının temel nedenleri; bu ağların kuruluş amaçları nedeniyle, mahremiyetin korunmaması ve kullanıcıların kişisel bilgilerini paylaşarak kendilerini bu ortamda hedef haline getirmeleridir (ISACA).

Yukarıda bahsedilen değişkenlerle ilgili siber risklerin artması sonucu hizmetlere ilişkin tüketici güveninin azalma eğilimine başlaması halinde bu riskler olağüstü harcamalara neden olacaktır. Bu nedenle, siber güvenlik risklerinin analizi, önceden tespiti ve güvenliği için denetim hayati önem taşımaktadır.

Siber güvenlik denetimleri, siber güvenlik denetimlerinin kapsamı ve hangi güvenlik ve kontrol noktala-

rından oluştuğu, Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrol Kurumu (ISACA) tarafından yayınlanan raporda şu şekilde belirlenmektedir:

Siber güvenlik denetimleri için **birincil güvenlik ve kontrol konuları** (ISACA: 1);

- Hassas verilerin ve fikri mülkiyet haklarının korunması,
- Çoklu bilgi kaynağının bağlı olduğu ağların korunması,
- Cihazların ve bu cihazların içerdiği bilgilerin sorumluluğu ve hesap verebilirliğidir.

Siber güvenlik denetiminin kapsamı ise (ISACA, s. 1);

- Şebeke, veri tabanı ve uygulamalara ilişkin veri güvenliği politikaları,
- Veri kaybı önleme tedbirleri,
- Uygulanan etkili ağ erişim denetimleri,
- Dağıtılan algılama / önleme sistemleri,
- Güvenlik kontrolleri (fiziksel ve mantıksal),
- Olaylara müdahale programlarıdır.

Siber güvenliğin amacı bilgi ve bilgi sistemlerinin korunmasıdır. Siber güvenlik kontrolleri aşağıdaki konuları bünyesinde barındırmaktadır:

- Çalışanların güvenliği,
- Fiziksel ve çevresel güvenlik,
- Hesapların ve şifrelerin yönetimi,
- Hassas verilerin gizliliği,
- İşletme sürekliliği yönetimi,
- Güvenlik konusunda bilinçlilik ve eğitim,
- Vaka yönetimi,
- Erişim kontrolleri,
- Varlık yönetimi,
- Değişim yönetimi,
- Uygunluk,
- Gizlilik ilkeleri,
- Sistemler ve verilerin korunması,
- Sigorta işlemleri.

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, siber alanda oluşan tehdit ve saldırılar nedeniyle denetim son derece önemli hale gelmiştir. Siber güvenlik tehditlerine

maruz kalınması, ülkeleri tehdit eden bir boyut aldığından denetim, siber suçlarla ilgili yasal konular açısından da önemli bir boyut kazanmıştır. Yakın zamanda yaşanan önemli siber saldırılar göz önünde bulundurulduğunda ciddi zararlara ve maliyetlere sebep olmuştur. Bu nedenle hem özel sektörde hem de kamu sektöründe siber saldırılara karşı önlemlerin alınması ve etkilerinin azaltılması gerekmektedir. Ayrıca denetim sırasında, siber güvenlik sorunlarına yol açan risk faktörleri ve bu faktörlerin nedenleri daha titizlikle değerlendirilmelidir.

Bu minvalde üçlü savunma hattının siber riskleri kapsayacak şekilde tasarlanması ve uzaktan denetim biriminin oluşturularak siber güvenlik risklerine yönelik çalışmalar yürütmesi, siber güvenlik risklerinin azaltılmasında etkili olacaktır. Özellikle uzaktan denetim, yukarıda izah edildiği üzere mesafelerin artık sonlandığı, işlemlerin anlık gerçekleştiği bir dünya düzeninde daha da önemli bir yapıya bürünmüştür.

Uzaktan denetim, yerinden denetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Yerinden denetim, fiziki olarak işlemlerin yerinden incelenmesi ve risklerin değerlendirilmesidir. Uzaktan denetimde, veri havuzunda bulunan bilgiler değerlendirilir; alınan önlemler takip ve izlemeye alınır; riskler öncelik sırasına konularak değerlendirilir ve üst birime raporlanır.

Yerinden denetimde, denetim sırasında incelenen alanlar veya işlemler ile ilgili raporlama yapılırken, uzaktan denetim veri havuzundaki veriler kullanarak tüm süreçlerin risklerini öncelik sırasına göre derecelendirerek değerlendirilme ve raporlama yapılmaktadır. Bu anlamda uzaktan denetim, yerinden denetime rakip, yerinden denetimin ikamesi olmamakla birlikte yerinden denetimin tamamlayıcısı konumundadır.

4. COVID-19 ve UZAKTAN DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Günümüzde küreselleşmenin getirmiş olduğu iş dünyasındaki rekabet, teknolojik değişim ve gelişmeler, siber hile ve hırsızlıklar yeni iş yapış modelleri oluşturmakta, birçok alanda hızla değişim ve dönüşüm sürecini getirmektedir. Bahsedilen gelişmeler ile birlikte COVID-19 salgını doğultusunda üretimin

yavaşlaması, durdurulması, seyahatlerin sınırlandırılması, yasaklanması, kontrollerin güçlendirilmesi gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Özellikle COVID-19 virüs salgını nedeniyle hayata evde devam etmek zorunda kalındığından, e-ticaret müşterilerinin internet üzerinden yaptıkları işlemlerde de artarak devam etmektedir. Öte yandan, internet bankacılığı, banka ve kredi kartı kullanımları ve e-ticaret, çevrimiçi ödeme sisteminin müdahalelere maruz kalan temel bileşenleridir.

Koronavirüs küresel çapta eğilimleri büyük ölçüde değiştirmiştir. İnsanların davranışı, ticaretin doğası, iş dünyası ve hatta yaşam biçimi değişmiştir. Örneğin Birleşik Krallık'taki tüketicilerin % 40'ı koronavirüs salgını nedeniyle eğlenceyle ilgili harcamaları azaltarak daha fazla para biriktirmeyi planladığını belirtmiştir (Harris Interactive, 2020). Ayrıca bu süreçte insanlar dijital ortamlardan haberleşmeye ağırlık vermeye başlamıştır. Örneğin koronavirüs salgını sırasında, ABD'li yetişkinlerin % 51'i sosyal medyayı daha fazla kullanmıştır (Williamsion, 2020). Koronavirüsün bir pandemi olarak kabul edilmesi ve daha fazla insanın evden çalışmaya başlamasından dolayı internet kullanımı %50 artmıştır (Harris Interactive, 2020). Bu değişim şirketlerdeki değişimi tetiklemiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Walmart, perakende satışın düşmesiyle Amazon Prime gibi yıl boyunca ücretsiz kargo hizmeti sunmak için yapılanmaya gitmiştir (O'Brien, 2020).

COVID-19 salgınında sosyal hayatın değişime uğraması ve evde kalmak, tüketicileri çevrimiçi alışverişe yöneltmiştir. Adobe Analytics raporlarına göre, ABD'deki toplam çevrimiçi satışlar bir önceki yıla göre % 76,2 artışla 73,2 milyar ABD dolarına ulaşmıştır (Kesten, 2020). Amazon açıkladığı ikinci çeyrek sonuçları raporunda işletme nakit akışının, son on iki ayda % 42 artarak 51,2 milyar dolara yükseldiğini belirtmiştir (Amazon, 2020). Ev eşyaları satışı yapan B&Q and Screwf perakende mağazalarının sahibi Kingfisher açıklamasında kendin yap markalarının çevrimiçi satışların koronavirüs salgını sırasında %183 oranında arttığını belirtmiştir (Denton, 2020). Emarketers araştırmasına göre de koronavirüs salgınının ABD ekonomisini büyük oranda kötü etkilemesine rağmen e-ticarette %18,0 büyümeye olacağını,

bunun da dijital değişimin bir başka kanıtı olduğunu savunmuştur (Samet, 2020).

2020 yılının başlarında ortaya çıkan ve kısa sürede küresel bir yayılım gösteren COVID-19 virüs salgını nedeniyle, ülkeler seyahat ve çalışma kısıtlamaları getirmek zorunda kalmıştır. Çok yönlü etkilerinin olacağı ilk gün itibarıyla belli olan COVID 19 virüsüne karşı kuruluşların kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda mevcut yönetim modellerini, iş sürekliliği planlarını güncellemeleri ve salgına özel modeller oluşturmaları gerekli olmaktadır. O nedenle kuruluşların mevcut iş planlarını ve kriz yönetimi planlarını değerlendirmeleri ve buldukları sektöre özel yaklaşımlar oluşturmaları önem arz etmektedir. Nitekim salgın dolayısıyla birçok kuruluşun çeşitli tedbirler aldığı görülmektedir. Bu süreçte denetim mekanizmasının önemi her geçen gün artmakla birlikte, COVID-19 salgını nedeni ile uzaktan denetimin daha da etkin bir şekilde yapılması elzem bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilhassa e-ticaret şirketlerinin bu dönemde daha da çok uzaktan denetime ihtiyaç duydukları görülmektedir. Öte yandan, uzaktan çalışma konusu, dünyayı etkisi altına alan ve tüm kesimleri etkilemeyi başaran COVID-19 sonrası dönemde devam edecek önemli bir değişim olacaktır. Uzaktan çalışma ile birlikte uzaktan denetim de yeni düzeninin değişmez bir parçası olacağı benzetilmektedir. Bu nedenle, yönetim kurullarının şimdiden çalışanların bu konudaki görüşlerini ve önerilerini almaları yararlı olacaktır.

COVID-19 salgınına bağlı gelişmeler, kuruluşlar için siber güvenlik açısından çok önemli riskler doğurabilecektir. Dolayısıyla COVID-19 salgını nedeniyle öngörülemeyen birçok etkiyi barındıran bu durum, kurumsal yönetimin bir bileşeni olan denetimin, önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Etkin bir uzaktan denetim bu dönemde güncel denetim prosedürleri ile birlikte yeni uzaktan denetim prosedürlerini de içermelidir. Yaşanmakta olan salgın durumu karşısında uzaktan denetim özellikle siber tehditler karşısında daha etkili ve verimli olması açısından, periyodik kontrollerin de sayısının artırılması gerekecektir. Bununla birlikte; uzaktan denetim ile elde edilen/edilecek verilerin güvenliği önem arz edecektir. Veri güvenliği politikasındaki eksikler nedeni ile bilgile-

rin mahremiyetinin tehlikeye düşmesi durumunda telafisi imkânsız sonuçlar oluşmaktadır. Bu nedenle iç kontrollerin yürütülmesi zorlaşacak, iç kontrollerde önemli değişiklikler olabilecek ve tüm bu gelişmeler kuruluşun iç kontrol ortamını önemli ölçüde etkileyecektir. Ayrıca, bu süreçte yönetim kurulu ve icra kuruluna kısa periyotlarla temel performans göstergelerine ve COVID-19 risklerine ilişkin raporlama yapılmalıdır. Yönetim kurullarının da COVID-19'un ortaya çıkardığı yeni risk ve konuların gözetimine daha fazla zaman ayırması beklenmektedir.

COVID-19 salgınının kısa ve orta vadede etkilerin öngörülememesi nedeniyle kuruluşların tüm departmanlarına önemli görevler düşmektedir. Yönetişim ve organizasyon yapısını, karar alma ve iletişim mekanizmalarını, sızma test analizlerini, süreçlerini ve kurtarma yöntemlerini tekrar gözden geçirmelidirler. Bunlar yapılırken denetim birimlerinin de bu dönemde uzaktan denetim faaliyetlerini sürdürme noktasında gerekli önlemleri almaları ve kuruluşların gelecekte alacakları kararlara yardımcı olmaları önem arz etmektedir.

Siber güvenlik denetimlerindeki en önemli birimler, İç Kontrol, Risk Yönetim ve İç Denetim Birimleridir. İç Denetim Birimi siber saldırılara karşı iç denetim mekanizmasının oluşturulmasında, güvenlik önlemlerinin alınmasında, siber güvenlik denetimlerinin icra edilmesinde ve yönetimle bağlantı kurulmasında anahtar rol üstlenmektedir. Kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde işlemesi için iç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi gerekir. Denetim türlerinde dolayısıyla iç denetimde başarı ve etkinliğin sağlanabilmesi için bazı koşullar vardır. Öncelikle yönetimin iç denetimin sağlayacağı faydaları kavraması ve iç denetimi sahiplenmesi gerekir. Ayrıca yönetim, iç denetçiler için sağlıklı bir çalışma ortamı oluşturmalıdır. Kurumun tüm birimlerinde sağlıklı çalışmalar yapılabilmesi için iç denetim biriminin diğer tüm birimlerince tanınması gereklidir (Memiş, 2008).

İç denetim en sade ifadeyle, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Etkili bir iç denetim fonksiyonunun hem üstlenmesi ve hem de üstlenmemesi gereken roller vardır. Bu bağlamda, iç denetimin temel görevi; bir kurumdaki önemli riskle-

rin uygun şekilde yönetilmesini ve iç kontrol sisteminin etkili şekilde işlev görmesini sağlama konusunda yönetime tarafsız güvence sağlamaktır. İç denetimin rolü çerçevesinde, yürütülen görevin; iç denetimin bağımsızlık ve tarafsızlığını olumsuz etkileyip etkilemeyeceği hususu ile yürütülecek faaliyetin kurumun risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesine katkı sağlayıp sağlamayacağı hususuna özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir (Madendere, s. 6.)

Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında danışmanlık rolüne sahip olan iç denetim, işletme faaliyetlerinin incelenmesi ve etkili bir değerlendirme işleviyle işletme içinde organize edilmiş, bağımsızlığı tartışma konusu yapılmayan bir değerlendirme mekanizmasıdır (Pickett, 2000).

Siber güvenlik denetim faaliyetleri; COVID-19 salgını nedeni ile saha çalışmalarının yürütülemeyeceği de dikkate alındığında siber saldırılarla ilgili riskleri azaltmaya yönelik olarak, denetlenecek alanlarda sürekli kontroller yapılarak ve riskler düzenli olarak izlenerek uzaktan denetime yöneltilmelidir. Uzaktan yapılan denetimler neticesinde iç kontrolün etkinliğine yönelik makul güvence verilmesinin sağlanması açısından, COVID-19 salgını ortamında siber saldırılar da göz önünde bulundurularak çok hızlı yeni ve kritik kontrol noktaları belirlenmeli ve bu kontrollerin yeterliliği ve etkinliği periyodik olarak gözden geçirilmelidir. Olağanüstü bir dönem olan bu süreç daha önce hiç yaşanmadığından iç kontrol noktalarının yaşanan değişimler ışığında hızlı ve etkili bir şekilde güncellenmesini sağlanmalıdır. Bu dönemde kontroller açısından kuruluşların etkin ve kritik kontrol noktalarının belirlenmesi çok faydalı olacaktır. Geliştirilecek olan yapay zeka yazılımlarının her alanda olduğu gibi iç kontrol ve iç denetim alanında da iş yükünü azaltacağı ve çok daha geniş alanları kontrol edebileceği aşikardır.

Teknoloji firmaları tarafından basit ve tekrarlayan görevlerde yapay zeka kullanımı için çözümler sunulmaya başlanmış bulunmaktadır. Hesaplama sürecinde yardımcı olan, konuşarak iletişim kuran, işlemler sırasında yönlendiren bir yapay zeka formunun geldiği sinyaller verilmektedir. Aynı zamanda çok ama çok büyük verileri analiz edip suiistimallerin önüne geçecek sisteme geçme konusunda çalışmalar devam

etmektedir. Tekrarlanan ve hata bedeli düşük işlerde yapay zekanın insan çalışanlardan daha başarılı olduğu, süreç boyunca hata oranı insaninkine denk bile olsa yapılan hatanın sonucunda çok küçük bir zarar olduğu gerçektir. İnsan yerine yapay zeka kullanmak bütçeler açısından fark yaratmadığı gibi, insanı daha verimli olabileceği başka görevlere aktarmak mümkün olabilecektir.

Yakın gelecekte ileri teknoloji uygulamaları ile uzaktan denetim uygulamalarında kaçınılması mümkün olmayan bir dönüşümün gerçekleşmesine neden olacaktır. Bilgisayarlar ve yazılımlar uzaktan denetim mensuplarının işlerini kuşkusuz kolaylaştıracağı gibi aynı zamanda işlerinin bir kısmını da ellerinden alacaktır. Yapay zekanın kontrol ettiği bilgisayar sistemleri ile yapılan işler meslek mensuplarının işlerini azaltacaktır. Uzaktan denetim denetçinin işlerini akıllı yazılımlar ile gerçekleştireceğine göre, uzaktan denetim için bu dönüşüm yolculuğunda hızlıca geleceğe yönelik adımlar atılması gerekmektedir. Teknolojik dönüşüm uzaktan denetimin işlerini zorlaştırmak bir yana stratejik karar desteği olma yolunda daha güçlü bir rol almaları konusunda kapıları aralayabilecektir. Öğrenen makineler rutin işleri yaparken uzaktan denetimin gelecekte kritik karar destek danışmanlığına odaklanması gerekecektir. İç denetçide aranan en önemli vasıf olarak günümüzde mesleki bilgi yeterli olurken gelecekte analitik düşünce yeteneği, iletişim yetkinliği, iş zekası, endüstriye özgü bilgi, bilgi teknolojilerine hakimiyet, aranacak önemli özellikler haline gelecektir. Aynı şekilde, bilgi teknolojileri, siber güvenlik, kurum kültürü, yönetim, veri analitiği gibi alanlarda gerçekleştirilen çalışmalarla üst yöneticilere karar verme aşamasında destek olmak ve danışmanlık yapmak iç denetimin işleyişindeki dönüşüm sonucu uzaktan denetimin görevi haline gelecektir.

Dünyada ve ülkemizde etkisini gösteren COVID-19 salgını ile değişim ve gelişmeye bağlı olarak birçok alanda olduğu gibi uzaktan denetim alanında da inovasyon ön planda olmalıdır. Teknolojik gelişmeler ve dijital dünyadaki değişim hızı sonucu elektronik fatura, elektronik defter gibi kavramların gündemde olması ile zamanında düzgün bir biçimde ve doğru şekilde veri girişi uzaktan denetimin başarısını etkilemektedir. Salgın ile birlikte denetimin de etkilenme-

mesi kaçınılmaz olacağı gerçeğinden hareketle başarı oranının arttırılması ya da en azından bulunduğu konumu koruması açısından zamanın gerisinde kalmamak ve değişen koşullar altında başarı, uzaktan denetimin felsefi olarak yenilikçi bir yaklaşımı benimsemesiyle mümkün olacaktır.

Uzaktan denetimin bugünün ve geleceğin beklentilerini karşılayabilmesi için, iş modellerindeki değişime paralel şekilde dönüşüme uğraması kaçınılmaz görülmektedir. Dünya genelinde meydana gelen salgınla birlikte tetiklenen teknolojik gelişmeler, diğer meslekleri zorladığı gibi uzaktan denetim alanında da etkisini göstermektedir. Büyük veri analizleri, bulut bilişim, yapay zeka uygulamaları, blokzinciri (blockchain) gibi teknolojik gelişmeler ve tüm bu teknolojik başarıları harmanlayan gelecekteki **dijital denetim** günümüzdeki uzaktan denetimin yerini alacak gibi görünmektedir.

5. SONUÇ

Dünyada bilgi teknolojileri uygulamaları her geçen zaman diliminde yeni gelişmeler ile birlikte tüm kullanıcıların faaliyetlerini etkilemeyi başarmış bulunmaktadır. Yeni teknolojik gelişmelerin olumlu etkilerinin yanında olumsuz etkilerinin ve beraberinde getirdiği risklerin siber güvenliği tehdit etmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu bakımdan, siber güvenlik özellikle finansal işletmeler, devletler ve hatta bireyler için hayati önem taşıyan bir alan konumuna gelmiştir. Siber politikalar oluşturulurken bilgi teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler uzaktan denetimin etkinliğini artırma stratejilerini de ön plana çıkarmıştır. Bu stratejiler sayesinde uzaktan denetim faaliyetleri geleneksel denetim yaklaşımından, yoğun bilgi teknolojilerine dayalı denetim yaklaşımlarına doğru yönelmiştir. Ayrıca, bilgi teknolojilerinde görülen gelişmelerin yanı sıra tüm dünyada etkisini gösteren COVID-19 salgınının zorladığı çalışma tarzı değişiklikleri, iç denetçilerin risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirme misyonlarıyla ilgili bilgi ve becerilerini geliştirme gereksinimini arttırmaktadır.

Bu çalışmada, siber güvenlik konuları ile COVID-19 salgınının uzaktan denetim üzerindeki etkileri ve bu süreçte denetiminin uzaktan denetim biçimde

yapılması ile ilgili hususlar açıklanmaya çalışılmıştır. Salgın nedeni ile tüketici alışkanlıklarında meydana gelen değişimler tüm sektörler tarafından dikkatle takip edilmekte, hatta ülkeler yeni sosyal ve ekonomik modelleri tartışılmaktadır. Siber riskler ve siber saldırılar karşısında siber güvenliğin sağlanması kapsamında uzaktan denetim yöntemlerinin yeniden gözden geçirilmesi, denetimin uzaktan gerçekleştirilmesi prosedürlerinin oluşturulması gerekmektedir. Diğer taraftan, COVID-19 salgını gibi nedenlerle denetim saha çalışmalarının bu dönemde yapılamamasından dolayı uzaktan denetim çalışmalarında daha çok veri ve bilgiye ihtiyaç olacaktır. Elde edilen verilerin korunması ve güvenliğinin artması yönünde daha çok kontrol ve güvenlik politikalarına ihtiyaç duyulacaktır. Bu dönemde yapılan işlemleri denetleyecek denetçilerin daha dikkatli olması gerekmektedir. COVID-19 salgını ile birlikte ülkelerin çoğunda evden çalışma, kısmi çalışma gibi yöntemleri tercih etmek suretiyle değişikliğe gittiği görülmektedir. Bu nedenle veri güvenliğinde oluşacak aksamalar veya veri analizi programlarında oluşabilecek kesintiler uzaktan denetim çalışmalarının aksamasına neden olacak, denetim faaliyetlerinin sonuçlanmasını ve raporlanmasını geciktirecektir. Oluşabilecek bir siber saldırıyı engelleme faaliyetlerinde de iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve etkililiğinin de zayıflama ihtimali ortaya çıkması halinde telafisi imkansız zararlar oluşacaktır.

Belirtilen durumlar karşısında iç kontrol ve risk yönetim sistemleriyle birlikte denetim mekanizmalarının beklenen fonksiyonu etkili şekilde yerine getirebilmesi için yapay zeka teknolojilerinden de yararlanarak uzaktan denetim tekniklerinin geliştirilmesi önem taşımaktadır. Özellikle artan siber tehditlere yönelik siber güvenlik denetimlerinde uzaktan denetimin etkin şekilde uygulanabilmesi için yönetim (kurulları) desteğiyle birlikte iç denetim birimlerine büyük görev düşmektedir. İç denetim faaliyetinin risk yönetim ve iç kontrol faaliyetleri ile birlikte bir bütün olarak ama birbirinden de bağımsız bir şekilde yürütülmesi gerektiği unutulmamalıdır. Riskler belirlenmeden, riskleri azaltıcı önlemlerin tespiti noktasında yapılacak bir iç kontrol faaliyeti etkin olmayacak ve bu durum yürütülecek iç denetim faaliyetlerinden etkin sonuç alınamamasına yol açacaktır. Bu nedenle, ön-

celikli olarak; yürütülen kamu veya özel sektör faaliyetlerine yönelik riskler belirlenmeli, riskleri en aza indireyecek iç kontrol faaliyetleri oluşturulmalıdır. Akabinde, bu faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini denetleyecek bağımsız bir iç denetim sistemi oluşturulmalı ve tüm faaliyetlerin yeterli düzeyde bilgi ve veri havuzu ile desteklenerek değerlendirilebilmesi için her türlü sonucu alabilecek düzeyde yazılımlar ile entegre uzaktan denetim birimi oluşturulmalıdır. Uzaktan denetimin, emek yoğun çalışmadan ziyade teknoloji yoğun çalışma sistemleri kullanılarak dijitalleştirilmesi halinde verimli ve etkili bir şekilde oluşturulup uygulanması sağlanabilecektir. Bunun yanı sıra iş modellerindeki değişimler gözetilerek ve sürdürülebilir inovasyon felsefesiyle uzaktan denetim tekniklerinin geliştirilmesine devam edilmelidir.

Sonuç olarak, teknolojik yeniliklerle çeşitlenen siber güvenlik riskleri ve tüm dünyada etkisini gösteren COVID-19 salgını sonrasında tüm şirketlerin ve kamu kurumlarının siber güvenliği sağlamak için uzaktan denetim prosedürlerinin yeterliliği ile ilgili yeniden bir değerlendirme yapmaları beklenmektedir. COVID-19 salgını etkisini sürdürdükçe, iç denetim birimlerinin özellikle siber güvenlik riskleri başta olmak üzere ortaya çıkan riskler ve iş sürekliliğine ilişkin konularda yönetime hızlı, sürekli değerlendirme ve önerilerde bulunmalarına ilişkin beklenti daha da artacaktır.

Kaynakça

- Bayraktar & Gökhan (2015). *Siber savaş ve ulusal güvenlik stratejisi*. İstanbul: Yeniyüzlü Yayınevi.
- BCG (2016), The internet economy in the G-20: The \$4.2 trillion growth opportunity. *Boston Consulting Group*, Boston.
- Boyd, D.M. & Ellison, N.B. "Social network sites: Definition, history and scholarship", *Journal of Computer Mediated Communication*, 13(1), 2007, article 11, 210-230.
- Canbek, G. & Sağroğlu, Ş. (2006). Bilgi, bilgi güvenliği ve süreçleri üzerine bir inceleme. *Politeknik Dergisi*, 9(3), 165-174.
- Colbaugh, R. & Glass, K. (2011). Proactive defense for evolving cyber threats. *IEEE International Conference on Intelligence and Security Informatics*, 10-12 Temmuz 2011, Beijing, China.

- Denton, J. (2020, 22 Temmuz). B&Q owner Kingfisher saw online sales surge over 225% in June and bucks the trend for dismal retail news with profit forecast boost. *This is money*. <https://www.thisismoney.co.uk/money/markets/article-8547787/B-Qowner-Kingfisher-saw-online-sales-surge-225-June.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 06.08.2020).
- Fentz, S. (2017). Viyana Üniversitesi Web Sitesi. [Çevrimiçi] 2005. http://www.univie.ac.at/frisch/isegov/aus-haengUniWien/CyberpaceSecurity_Fenz.pdf (Erişim Tarihi, 30.11.2017).
- Grant N. (2008). On the usage of social networking software technologies in distance learning education. In K. McFerrin et al. (Eds.), *Proceedings of society for information technology and teacher education, International Conference (3755-3759)*, Chesapeake, VA: AACE.
- Gülbahar, Y., Kalelioğlu, F. & Madran, O. (2010). Sosyal ağların eğitim amaçlı kullanımı. *XV. Türkiye'de İnternet Konferansı* (1-6). İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi.
- Harris Interactive. (2020). Global barometer: Consumer reactions to COVID-19. https://harrisinteractive.co.uk/wp-content/uploads/sites/7/2020/06/wave-4_media-amp-entertainment_global-barometer.pdf adresinden alındı.
- Kara, M. (2013). *Siber saldırılar-siber savaşlar ve etkileri* (Basılmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karaçay, T. (2017). Başkent Üniversitesi Web Sitesi. [Çevrimiçi]. <http://www.baskent.edu.tr/tkaracay/etudio/agma/bt/siber.html> adresinden alındı.
- Kesten, G. (2020). As online prices increase, consumers' purchasing power declines, *Adobe Blog*, <https://theblog.adobe.com/as-online-prices-increase-consumers-purchasing-power-declines/> adresinden alındı. (Erişim tarihi, 3/08/2020).
- Kumar, V. Srivastava, J. & Lazarevic, A. (2005). Managing cyber threats: issues, approaches, and challenges. *Springer*.
- Kurnaz, İ. (2016). Siber güvenlik ve ilintili kavramsal çerçeve. *Siber Politikalar Dergisi*, 1, (1). [Çevrimiçi]. http://cyberpolitikjournal.org/wpcontent/uploads/2017/02/Journal_Dergi_pdf.pdf (Erişim Tarihi: 01.12.2017).
- Milhorn, H.T. (2007). Cybercrime how to avoid becoming a victim. *Universal Publishers*, Boca Raton, Florida.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 75-91.
- Madendere, M. A. (2005) *Kurumsal risk yönetiminde iç denetim rolü* (Çeviri/Derleme). (Yayımlanmamış TİDE Dökümanı), 8-9.
- O'Brien, M. (2020). Walmart coming soon, cheaper alternative to amazon prime. *Multichannel Merchant*, <https://multichannelmerchant.com/operations/walmart-coming-soon-cheaper-alternative-amazon-prime/> adresinden alındı. (Erişim tarihi, 6/08/2020).
- Orendorff, A. (2017), *Global Ecommerce Statistics [Infographic] and 10 International Growth Trends You Need to Know*, <https://www.shopify.com/enterprise/global-ecommerce-statistics>, (10.03.2018).
- Özmen, F., Aküzüm, C., Sünkür, M. & Baysal, N. (2015). Sosyal ağ sitelerinin eğitsel ortamlardaki işlevselliği (Functionality of Social Networks in Educational Settings). International Advanced Technologies Symposium (IATS'11), 16-18 May 2011, Elazığ. *Uluslararası Bilgi Güvenliği Mühendisliği Dergisi*, 1(1), 1-10, (9) 42-47.
- Özbek, M. (2015). *The impacts of european cybercrime convention on Turkish criminal law*. http://www.gok-susafiisik.av.tr/Articleletter/2015_Summer/GSI_Articleletter_2015_Summer_Article6.pdf adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 12.05.2017).
- Pickett, K.H. (2000). *The internal auditing handbook*, John Wiley&Sons, Reprinted, England.
- Samet, A. (2020). US Ecommerce will rise 18% in 2020 amid the pandemic, Emarketer. <https://www.emarketer.com/content/us-ecommerce-will-rise-18-2020-amid-pandemic?ecid=NL1001> adresinden alındı. (Erişim tarihi: 3/08/2020).
- Şahinaslan, Ö. (2003). *Siber saldırılara karşı kurumsal ağlarda oluşan güvenlik sorunu ve çözümünü üzerine bir çalışma* (Basılmamış doktora tezi). 2-8. Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Edirne.
- Türkiye Bankalar Birliği. (2015). *Dolandırıcılık eylemleri ve korunma yöntemleri*. <https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/7328/TBB-Dolandiricilik-Eylemleri-veKorunma-Yontemleri.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 12.05.2017).
- Verma, A. & Bajaj, S.K. (2008). Cyber fraud: a digital crime. *IADIS International Conference Information Systems*.
- Williamson, D. A. (2020). Uptick in US adults' social media usage will likely normalize post-pandemic,

EMarketer. <https://www.emarketer.com/content/uptick-us-adults-social-media-usage-will-likely-normalize-post-pandemic?ecid=NL1001> adresinden alındı. (Erişim tarihi, 2/08/2020).

Yavanoğlu, U., Sağıroğlu, Ş. & Çolak, İ. (2012). Sosyal ağlarda bilgi güvenliği tehditleri ve alınması gereken önlemler. *Politeknik Dergisi*, 15,(1), 15-27.

Yılmaz, O. (2017). Küreselleşme sürecinde dönüşen güvenlik algısı ve siber güvenlik. *Siber Politikalar Dergisi (Cyberpolitik Journal)*, 2.

The Institute of Risk Management. (2014). *Cyber risk executive summary*.

İnternet Kaynakları

Amazon. (2020). *Amazon.com*. Announces second quarter results. https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_fi-

[nancials/2020/q2/update/Q2-2020-Amazon-Earnings-Release.pdf](https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_fi-nancials/2020/q2/update/Q2-2020-Amazon-Earnings-Release.pdf) adresinden alındı.

City of Vancouver. (2016). *Internal audit summary report*. <http://vancouver.ca/files/cov/internal-audit-cybersecurity.pdf> adresinden alındı.

Ecommerce Foundation (2017), *Global Ecommerce Report 2017*, <http://mazarsusa.com/wp-content/uploads/2017/11/Global-Report-2017-1.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 10.03.2018).

ISACA (Information Systems Audit and Control Association). (Mart 2015). Cyber security audit İnternet, *Türkiye'nin Siber Güvenlik Politikası*. <http://www.ankarstrateji.org/haber/turkiye-nin-siber-guvenlikpolitikasi-991/> adresinden alındı.

Statista. (2015). *Types of cyber crime in companies in Germany 2015*. <https://www.statista.com/statistics/429635/cyber-crime-in-companiesgermany> adresinden alındı.

İÇ DENETİME YENİ BİR BAKIŞ: ÜÇLÜ HAT MODELİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

(A NEW PERSPECTIVE ON INTERNAL AUDIT: EVALUATION OF THE TRIPLE LINE MODEL)

Halil İbrahim ÖZBİLGİR*

ÖZ

Kurumlar bir yandan gelişen stratejik, itibar, operasyonel, finansal ve siber risklerle karşı karşıya kalırken bir yandan da yeni teknolojilerin, dijitalleşme, robotik ve yapay zekânın iş ortamını önemli ölçüde değiştirdiği dördüncü sanayi devrimi sürecine girmiştir. Artık eski modeller ve anlayışlar günümüz ihtiyaçlarına cevap vermede yetersiz kalmaktadır. Günümüzde, sahip olunanları korumanın yetmediği proaktif bakış açısıyla fırsat ve riskleri değerlendirerek defansif (savunma) anlayış yerine ofansif (hücum) anlayış önem kazanmaktadır. Bu çalışmada, Üçlü Savunma Hattı Modeli ve modelde yaşanan aksaklıklardan kısaca

bahsedildikten sonra yönetime yeni bir perspektif sağlayacak Üçlü Hat Modeli değerlendirilmekte, model için yapılması gerekenler ortaya konularak, modelin iç denetime sağlayacağı avantajlar ve iç denetimin gelecek rolü yeni bir bakış açısıyla ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Üçlü Savunma Hattı Modeli, Üçlü Hat Modeli, İç Denetim, Güvence Verme, Proaktif Bakış Açısı.

JEL Kodları: M42

ABSTRACT

Organizations have entered the fourth industrial revolution process, where new technologies, digitalization, robotics and artificial intelligence have significantly changed the business environment, while facing developing strategic, reputation, operational, financial and cyber risks. Old models and understandings are insufficient to meet today's needs. Nowadays, an offensive approach gains importance rather than a defensive (defensive) approach by evaluating opportunities and risks with a proactive perspective that it is not enough to protect the possessions. In this study, after briefly mentioning the Triple Line of Defense Model and the problems

experienced in the model, the Triple Line Model, which will provide a new perspective to the management, is evaluated, the advantages that the model will provide to internal audit and the future role of internal audit are discussed with a new perspective.

Keywords: Three Lines of Defense Model, Three Lines Model, Internal Audit, Assurance, Proactive Perspective.

JEL Classification: M42

* İç Denetçi, T.C. Ticaret Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı - Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yönetim Bilimleri Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, Orcid Id: 0000-0002-9137-8855, hiozbilger@hotmail.com
Yazı Gönderim Tarihi: 14.09.2020, Yazı Kabul Tarihi: 08.12.2020

1. GİRİŞ

Türkiye’de olduğu gibi 90’lı yıllardan itibaren küresel ekonomik çıkmazlar yanında denetim ve gözetim eksikliklerinin sonucu olarak tüm dünyada yaşanan Avrupa Para Krizi (1992-93), Türkiye Krizi (1994), Meksika Krizi (1994-95), Güney Doğu Asya Krizi (1997-98), Rusya Krizi (1998), Brezilya Krizi (1999), Türkiye Krizi (2001), Arjantin Krizi (2002) gibi finansal kaynaklı krizler (Öztürk & Gövdere, 2010), birçok kuram ve modelin doğmasına ve bu yönde sayısız ampirik çalışmaların yapılmasını sağlamıştır. Bu modellerden biri de “Üçlü Savunma Hattı” (Three Lines of Defence-3LOD) modelidir (IAA, 2013).

Teknolojik gelişmelerin, ihtiyaçların, iş süreçlerinin değişmesi, yönetim anlayışının değişmesi, tek yönlü yönetim modelinin yetersizliği, yönetimde verimlilik arayışları, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmesi (Güzelsarı, 2000) yönetim kademesini ve kararlarını etkilemesi bakımından doruk noktasına gelmesi yönetim alanında hızlı değişim ve gelişmelerin yaşanmasını zorlamıştır.

Max Weber tarafından geliştirilen, kimilerine göre en ideal yönetim şekli olarak nitelendirilen ve “İdeal Tip” olarak isimlendirilen Weberyen yönetim anlayışının değişen şartlara uyarlanmasındaki eksiklerin görülmeye başlanmasıyla klasik yönetim anlayışı yerini politika ve kararların alınması ve uygulanmasında katılıma önem veren yönetişim (governance) kavramına bırakmıştır. Aslında bu değişim sadece yönetim anlayışı ile sınırlı kalmamış yönetimin devredilemeyen ve ertelenemeyen asli fonksiyonlarından biri olan denetim alanında da yaşanmıştır. Sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasal değişimlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan risk ve fırsatlar yönetim anlayışını yönetişime dönüştürdüğü gibi denetim anlayışını da denetişime dönüştürmüş, sorunların ortaya çıkarılması ve çözümlenmesi aşamalarında denetlenenlerin katılımının da sağlandığı denetişim kavramını ön plana çıkarmıştır (Okur, 2009). Bu değişim sadece kavramsal bir değişikliği ifade etmeyip bilakis uygulamada da yaşanmıştır. Söz konusu değişim, yönetimin tüm kademelerine entegre edilen denetim anlayış ve uygulamaları ile ilgili yeni yönetim ve denetim yapılarını gösteren modellerin gelişmesini de beraberinde getirmiştir.

Risklerin çeşitlenerek stratejik, itibar, operasyonel, finansal, yasal ve siber risklerin önem kazanması ve kurumların büyüyerek karmaşıklaşması ve sonucunda da ortaya çıkan yönetim ve izleme zorlukları nedeniyle, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 2013 yılında yayınladığı pozisyon belgesi ile 14 Ocak 2013 tarihinden beri resmi olarak uygulanmasını önerdiği, ilk adıyla “Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı” (The Three Lines Of Defence In Effective Risk Management and Control) başlığı ile büyük ve karmaşık kurumlarda risklerin bütünsel olarak nasıl azaltılabileceği yönünde kuruluşlara rehberlik etmek, risk veya kontrol konularını anlamak ve iç denetimin ilgili rol ve sorumluluklarını açığa çıkarmak için “Üçlü Savunma Hattı” modelini tasarlamıştır (IAA, 2013).

Ancak günümüz koşullarının farklılaşması ile birlikte risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin birbirleri ile ilişkisini tanımlayan modelde büyük bir güncelleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. IAA, söz konusu güncellenmenin yapılacağını 17 Haziran 2019’da yayınladığı takdim dokümanı ile üyelerin ve diğer paydaşların görüşüne sunmuştur (IAA, 2019). Yeni model üzerinde çalışan teknik uzmanlar ve iç denetçilerden oluşan çalışma ekibinin, yaklaşık üç ay boyunca (20 Haziran – 19 Eylül 2019 tarihleri arasında) ilgili tarafların görüş ve eleştirilerini toplayarak eski modeli gözden geçirmesi sonucu yeni model 20 Temmuz 2020 tarihinde Kurumun web sayfasında (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>) yayınlanarak kamuoyuna sunulmuştur (IAA, 2020a).

Eski anlamıyla yeniden yapılanma olan kurumsal dönüşüm, artık ister kamu ister özel olsun her kurum için bir gereklilikten öte bir şart haline gelmiştir. Bu dönüşüm bazen ilkesel bazen örgütsel bazen de iş süreçlerinin dönüştürülmesi şeklinde ortaya çıkarak etkisi azalmış ve ihtiyaçları karşılayamayan modeller, pratikler ve süreçler yerlerini yenilerine bırakmaktadır (Hammer & Champy, 1998). Zaten, bir modelin hâkim vasfını korunması isteniyorsa “yürüyen” olarak geliştirilmesi de gereklidir. “Üçlü Hat Modeli” de bu dönüşüm yolculuğunun bir sonucudur. Devrimden daha çok doğal bir evrimin sonucu (Chambers, 2020) olarak nitelendirilen yeni model, çağdaş kurumsal dönüşümün özelliklerinden olan tek seslilik

yerine çok sesliliğin olduğu, katılık yerine esnekliğin ön plana çıktığı bir modeldir.

Üçlü Hat Modelinin benimsenmesiyle birlikte kurumsal yapılanmalarda büyük çaplı bir değişikliğe de gidileceği değerlendirilmektedir. Çünkü bir örgütsel tasarım örneği olarak kabul edebileceğimiz Üçlü Hat Modeli sonrasında yönetim zihniyetinin de değişmesine katkı sağlayacaktır. Unutulmamalıdır ki, örgütsel tasarım ve yönetim zihniyetinin değişmesi birbirleriyle etkileşim içinde olan yeniden yapılanma süreçlerindedir (Dinçer & Yılmaz, 2003).

Bu çalışmada, Üçlü Hat Modeli ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde ve yasal düzenlenmelerde yer alan önemli bilgilerin derlemesi yapılarak yeni modelde sözü edilen kavramlar çerçevesinde teorik temelin yerleşmesi için farkındalık oluşturulması öngörülmektedir. Ayrıca, eski ve yeni modeller (Üçlü Savunma Hattı Modeli ile Üçlü Hat Modeli) arasındaki farklılıklardan bahsedilerek kurumlara yol göstermek adına yeni model çerçevesinde iç denetim fonksiyonunun gelecek pozisyonu tartışılmaktadır.

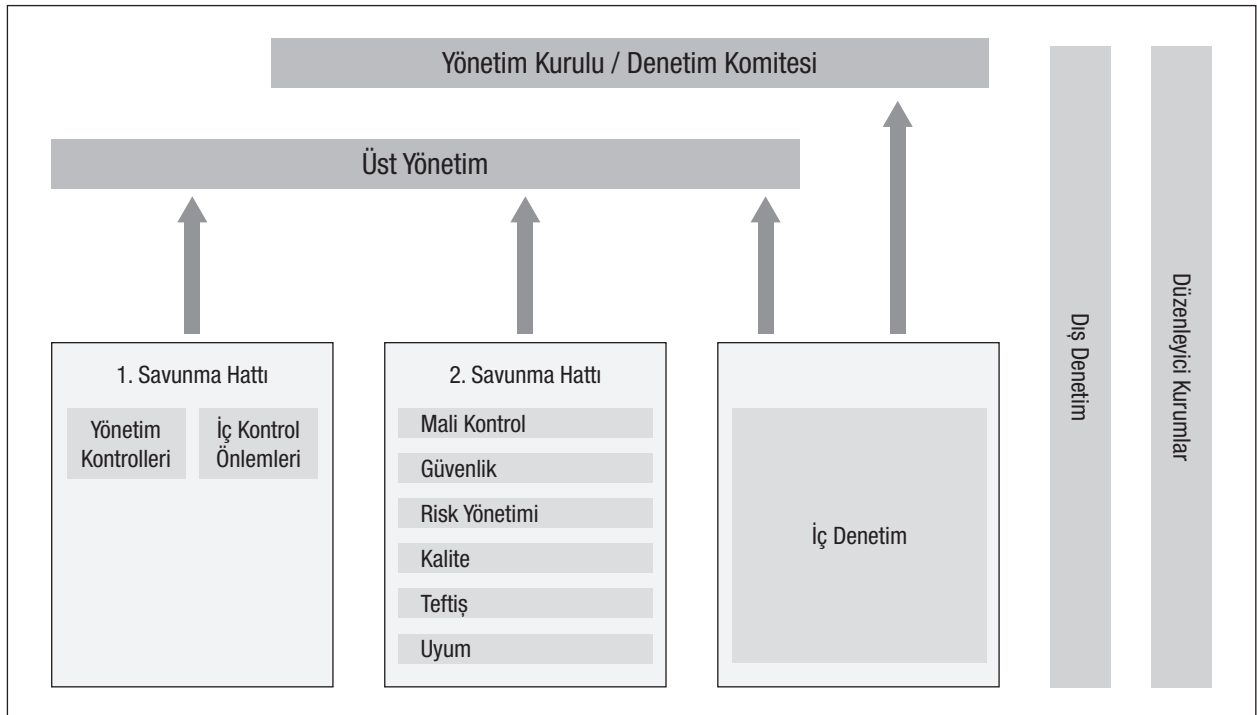
Çalışmanın sonucunda, kurumların Üçlü Hat Modeli ile elde edecekleri kazanımların yanında iç denetimin potansiyelinin farkına varan ve bu potansiyeli etkin kullanan kurumların fark oluşturarak hizmet ve iş süreçlerinde etkinliği yakalayabilecekleri ortaya konulmaktadır.

2. ÜÇLÜ SAVUNMA HATTI MODELİ

Bu bölümde Üçlü Savunma Hattı modeline yönelik eleştiriler ve modelin yenilenmesinin nedenleri hakkında kısaca bilgi verilmektedir.

Çıkış kaynağı tam olarak bilinmemekle birlikte risklerin yönetimi ve kontrolünde önemli bir yeri olan, uluslararası alanda birçok özel ve kamu kurumu tarafından benimsenen (Luburic v.dğr. 2015), IAA tarafından geliştirilen Şekil 1'de yer alan Üçlü Savunma Hattı modeli, isminden de anlaşılacağı üzere kurum içerisinde oluşturulan üç savunma hattı ile birlikte üst yönetim kademesi ve kurum dışında yer alan dış denetim ve düzenleyici kurumlardan oluşacak şekilde kurgulanmıştır.

Şekil 1. Üçlü Savunma Hattı Modeli



(ICAS, 2017)

Üçlü Savunma Hattı Modeli olarak adlandırılan bu modele göre;

Birinci savunma hattında riskleri üstlenen ve yöneten operasyonel birimlerin iç kontrolleri ve yönetim kontrolleri yer almaktadır. Kurumların sahip olduğu ve karşılaşılan risklere ilk olarak tepki vererek mücadele ettiği riskler bu hatta yer alması nedeniyle risklerle mücadelede en önemli hat olarak nitelendirilmiştir (Kaya, 2017).

Modelin ikinci savunma hattında, müşteri/vatandaş ile doğrudan temasta olmayan operasyonel birimlere destek veren, riskleri kontrol eden, birinci savunma hattındaki kontrollerin oluşmasını sağlayan ve izlenmesine yardımcı olan, risk yönetimi, finansal kontrol, bilgi işlem güvenliği, fiziki güvenlik, kalite kontrol, insan kaynakları vb. kısmen bağımsız yönetim birimleri yer alır. Bu birimler birinci savunma hattında yer alan iç kontrol ve yönetim kontrollerinin değiştirilmesi ve geliştirilmesi faaliyetlerinde bulunurlar.

Modelin üçüncü savunma hattında ise risk yönetimi, yönetim ve iç kontroller hakkında uluslararası mesleki standartlara göre bağımsız ve objektif bir şekilde güvence ve danışmanlık sağlayan, yönetimden izole edilmiş iç denetim fonksiyonu yer alır. Aksiyon alma gibi kurmay bir pozisyonda olmayan iç denetim, birinci ve ikinci savunma hatlarının risk yönetimi ve kontrol hedeflerine ulaşip ulaşamadıkları ve nasıl ulaşabilecekleri konusunda, üst yönetim ve yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık sağlar.

Öte yandan modelde üçlü savunma hattının dışında ve kurum ile hiçbir organik bağı olmayan dış denetim birimleri ve düzenleyici kurumlar da yer almaktadır.

2.1. Modelin Eksik Yanları

Kolay anlaşılması ve teoride yaygın kabulüne rağmen “Üç Savunma Hattı” modeli bir takım olumsuzluklara ve yan etkilere neden olmuştur. Sorun, modelin tasarımından çok modelin uygulanması ve çalışmasından kaynaklanmaktaydı. Geniş kesimlerce uygulanmasına rağmen daha çok finansal hizmetlere dayanması nedeniyle finans sektöründe daha fazla kabul görmesinin (Dowdalls, 2016) yanında model, uygulamada

yaşanılan aksaklıklar ve risklere bakış açısı nedeniyle zaman zaman da eleştirilere maruz kalmıştır (Mont, 2015; ERMA, 2019).

Yapılan bazı çalışmalar (Deloitte, 2018b; Axveco, 2016; Burca, 2019) uygulamada modeli başarısızlığa sürükleyen nedenleri belirlemiştir. Başlıca dört başlıkta toplanabilecek nedenler şu şekilde gruplandırılabilir:

1. Belirsiz Sorumluluklar: “Üç Savunma Hattı” modelinin görünürdeki sadeliğine rağmen, modeldeki rol ve sorumlulukların, hatlar aralarındaki ilişkilerin net bir şekilde tanımlanmaması kilit faaliyetlerin sorumluluğu konusunda kurum içerisinde çekişme ve kafa karışıklıklarına neden olarak görev ve sorumluluklar bulanıklaşmış, yönetim - izleme- güvence işlevleri arasındaki denge bozulmaya başlamıştır.
2. Koordinasyonsuzluk: Bu durum, iç denetimin genelde ikinci savunma hattı ile aynı risk alanları üzerine odaklanarak risk bazlı güvence incelemeleri yapmasıyla birbirine çok benzer şekilde hatlar arasında güvence faaliyetlerinin tekrarlanmasına yol açmıştır. İlk hattın, bir diğer deyişle işin uygulayıcıların, farklı zamanlarda hem ikinci hem de üçüncü hatlarda yapılan yinelenen testler ve yapılan denetimlerden geçebilmek için ellerinde bulunan zamanı ve personel kaynaklarını tahsis etmeleri eldeki kaynakların israf edilmesi ile birlikte denetim bıkkınlığına/yorgunluğuna neden olmuştur. Ayrıca, birinci hattın gözetleyicisi olan ikinci hattın kendini politika belirleyicisi olarak görmesi aşırı güçlenmesi sorunlarına da yol açmıştır. Dahası, koordinasyonsuzluk nedeniyle birinci hat, ikinci hattın sorumlu olduğunu düşünerek yer yer faaliyetlerini yavaşlatmayı hatta durdurmayı tercih yoluna da gitmiştir.
3. Silo Zihniyeti: Aynı kurum içerisinde görev yapan birinci ve ikinci hatlardaki yönetim kademelerinin farklı hatlar altında gruplandırılması sonucunda kaynakların boşa harcanması, geri bildirim sisteminin çalışmaması ve aynı kurum içerisinde “biz ve onlar” anlayışı ile birlikte bilgi akışının bloke edilmesi, birimlerin birbirlerinden kopuk çalışmalarına neden olan bilgiyi saklama durumu olarak nitelendirilen silo zihniyeti ya da silo send-

romu şeklinde adlandırılan durum ortaya çıkmıştır (Lencioni, 2006). Ortaya çıkan silo zihniyeti/sendromu durumu; kurum ile ilgili problemlerin saklanmasına, birimler aralarında iletişime ve etkileşime izin verilmemesine, hatta zaman zaman birbirlerini rakip görerek birbirleriyle yarışmalarına, çalışanların birbirlerinden kopuk çalışmalarına, koordinasyon eksikliklerine ve bunun sonucunda yanlış ve çelişen kontrollere ve risklerin tekrarlanmasına vb. olumsuzlukları neden olmuştur.

4. Statik Model: Dinamik bir ortam içinde statik bir model olan “Üçlü Savunma Hattı” modelinin günümüz çalışma şartlarına uymadığı kabul edilen bir gerçektir. Değişen çevrede risk yönetimi, kontroller ve organizasyon yapısının çevre ile uyumu gereklidir. Çünkü zaman içerisinde yeni yetkinlikler, uzmanlıklar, süreçler ve araçlar gerektiren yeni riskler ortaya çıkabilir. Örneğin, yeni bir uygulama tabanlı hizmet, daha yüksek teknik desteğe ve müşteri/vatandaş etkileşimi için insan desteğinin azalmasına yol açtığında, risklerin doğası ve profili, risklerin tanımlanma ve yönetilme biçiminde bir farklılık gerektirecek şekilde değişecektir.
5. Defansif Bakış Açısı: Model, savunma eylemlerini vurgulayarak risk kavramına çok kısıtlayıcı ve sınırlayıcı şekilde yaklaşmış, fırsatlara ve tehditlere proaktif bir yaklaşım sergileme ihtiyacını ele almayarak iç kontrolü defansif şekilde ön planda tutmuş; ancak yönetim ve risk yönetimi ile ilgili konular üzerinde çok durmamıştır.

İş ortamıyla birlikte risk ortamı farklılaştıkça Üçlü Savunma Hattı modelindeki söz konusu zayıflıkların, modele yönelik eleştirilerin gün yüzüne çıkmaya başlamasıyla birlikte Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü harekete geçerek modelin güncellenmesi amacıyla kurduğu çalışma ekibi altı temel ilke çerçevesinde yapılandırılan yeni Üç Hatlı Modeli kurumların kullanımına sunmuştur (IAA, 2020a).

Çalışma ekibinin lideri ve IIA Kıdemli Başkan Yardımcısı Jenitha John'un da dediği gibi yirmi yılı aşkın bir süredir, risk yönetimi ve kontrol sorumluluklarını üç ayrı çizgide tanımlamadaki sadeliğinden etkilenerek kullanılan eski modeli benimseyen sayısız kuruluş sürekli gelişen bir risk ortamı zeminine karşı

amaçlarını ve koşullarını göz önünde bulundurarak kendilerine uygun, pragmatik yapılarını belirlemeleri için yeni bir modele ihtiyaç duymaktaydı (IAA, 2019). Çünkü kurumsal stratejik amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak ve güçlü yönetim ve risk yönetimini desteklemek için etkili yapılara ve süreçlere ihtiyaç vardır.

3. ÜÇLÜ HAT MODELİ

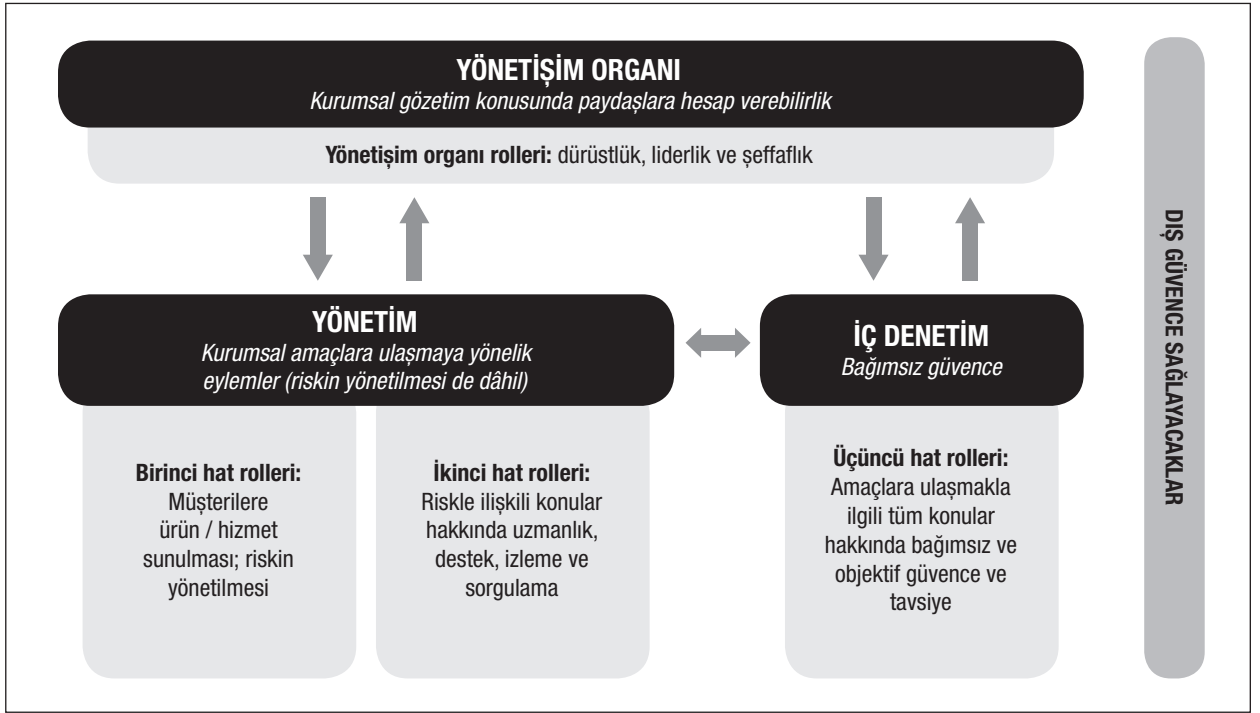
Bu bölümde, Üçlü Hat Modelinin değerlendirilmesi ve model için yapılması gerekenlerden bahsetmeden önce model hakkında kısaca bilgi verilmektedir.

Üçlü Savunma Hattı Modeli yerine Şekil 2'de yer alan IAA tarafından geliştirilen Üçlü Hat Modeli'nin odak noktası, yatay koordinasyon ve işbirliği ile model genelinde kullanılan pozisyonlar arası uyum ve entegrasyondur. Buna göre koordinasyon içinde eşzamanlı çalışan rollerin birinci, ikinci ve üçüncü şeklinde sıralanması ilk modelin aksine hatların hiyerarşik şekilde sıralandığı, birbiri ardına gelen, ardışık bir durumu ifade etmemesi şeklinde düşünülmelidir (Burca, 2020).

Üçlü Savunma Hattı modelinden farklı olarak “yönetişim organı”, “yönetim” ve “iç denetim” rollerinden oluşan yeni ‘Üç Hat Model’inde ön plana çıkan ve dört maddede özetlenebilecek önemli değişiklikler şu şekildedir;

1. Karşı harekete geçmeme, müdafaa anlamlarına gelen modelin adındaki “savunma” sözcüğünün çıkarılması ilk göze çarpan değişiklik olarak görülmektedir (Burca, 2020). Bu değişiklik sadece bir kelime değişikliği olmayıp pragmatik düşüncenin ön plana çıkarıldığını da göstermektedir. Kurumların iletişim içinde oldukları paydaşların beklentileri, çalışmalarını artık eskisi gibi stabil halde değildir. Kurumlar bu hareketliliği yakalayabilmek ve uyum sağlayabilmek için artık savunmadan çok proaktif şekilde harekete geçmek zorundadırlar.
2. Yeni modelde altı temel ilkedен oluşan ilkesel bir modelleme yoluna gidilmiştir. Yeni modelde;
 - Kurumsal başarı adına tüm paydaşlara karşı

Şekil 2. IAA'nın Üçlü Hat Modeli



(IAA, 2020b)

hesap vermek, aksiyonları almak ve güvence vermektan oluşan üçlü sacayağının karşılığı olarak “*yönetişim*”,

- Yönetim ve iç denetim rollerinin işleyişinden, kurumsal amaçlara ulaşmak için uygun yapı tesis etmeyi ve tüm paydaşların menfaatlerini gözetmek şeklinde tanımlanan “*yönetişim organının rolleri*”,
- Yönetim rolünü üstlenen birinci ve ikinci hat rolleri ve işleyişini açıklayan “*yönetim, birinci ve ikinci hatların rolleri*”,
- İç denetim fonksiyonu ve işleyişinin tanımlandığı “*üçüncü hattın rolleri*”,
- İç denetimin bağımsızlığına vurgu yapan “*üçüncü hattın bağımsızlığı*”,
- Roller arasındaki koordinasyonun önemini belirten “*değer yaratma ve koruma*”,

başlıkları altında altı temel ilke benimsenmiştir. Yeni modelin ilkelere dayalı yaklaşımı, kurumsal siloların oluşmasına engel olmak, daha fazla esneklik sağlamak için tasarlanması nedeniyle modelin üç ana unsuru yönetim organı, yönetim ve iç denetim katı çizgilere veya rollere yerleştirilmemelidir.

3. Eski modelin aksine birimler yerine rol, sorumluluklar ve roller arası ilişkiler net bir şekilde tanımlanmıştır. Sadece risk yönetimiyle sınırlı olmayan kurumun genel yönetişimine de odaklanan (Chambers, 2020) bu rollere göre; ilk modele göre modele daha fazla dâhil edilen, dürüstlük, şeffaflık ve liderlik rollerini yönetim organına; ürün ve hizmetlerin sunulması ve risklerin yönetilmesi (birinci), uzmanlık, destek, sorgulama ve izleme (ikinci) rollerini birinci ve ikinci hatların birleşimi şeklinde oluşturulan yönetim organına; kurumsal amaç ve hedeflere taşıyacak faaliyetler hakkında bağımsız ve objektif bir şekilde güvence ve danışmanlık sağlayıcı rolü iç denetim organına verilmiştir. Ayrıca ilk modelde mevcut olan weberyan bürokratik iletişim modelini çağrıştıran sadece üste doğru gerçekleşen dikey iletişim yerine her iki yöne doğru da iletişimin sağlandığı dikey ve yatay iletişim kurgulanmıştır.
4. İlk modelde olduğu gibi kurum ile herhangi bir organik bağı olmayan dış güvence sağlayıcılarının konumu ele alınarak eski modelde düzenleyici kurumlar ve bağımsız dış denetimden oluşan dış

güvence sağlayıcıları ayrı başlıklar altında sayılmayarak tek başlık altında toplanmıştır.

3.1. Modelin Değerlendirilmesi

Kurumların hedeflerini gerçekleştirmesine, güçlü yönetim ve risk yönetimini kolaylaştıran yapıları ve süreçleri belirlemelerine yardımcı olmak için tasarlanan Üç Hat Modelinin getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesinde altı maddede toplanabilecek şu sonuçlara ulaşılmıştır:

1. İç denetimin objektifliği, rol ve bağımsızlığı ön plana çıkarılmış, kurumlardaki konumuna vurgu yapılarak yasal mevzuat ve iç denetim standartlarında da yer alan güvence faaliyetinin yanında danışmanlık yönüne de dikkat çekilmiştir. Ancak söz konusu bağımsızlık ilk modelde olduğu gibi diğer hatlar ve rollerden izole edilmişliği ifade etmeyerek etkileşim ve iletişim içerisinde bağımsız kalma durumunun ifadesidir.
2. Kurumsal risk yönetimi, kurumlarda hem reaktif hem de proaktif bir temelde, sağlam bir risk yönetiminin temeli şeklinde tasarlanarak savunmanın da ötesini ifade etmektedir. Çünkü kurumsal risk yönetimi, riskleri sadece bertaraf etmek, reaktif pozisyonda olmak, risk iştahını düşük seviyede tutmak, olumsuz senaryolara hazırlanmak şeklinde olmadığı; proaktif bir bakış açısıyla risklerin sahip olduğu avantajlara da odaklanarak, çizilecek olumlu senaryolara göre hareket edilmesi anlamlarını içermektedir (moment-expo, 2012). Belirsizliklerin riskler oluşturduğu bir gerçektir; ancak riskin Türk Dil Kurumu (TDK)'nun eksik ifade ettiği şekilde sadece "riziko, zarara uğrama tehlikesi" durumu olmadığı, risk kavramının savunmanın da ötesinde anlam ifade ettiği, fırsat ve tehditlerden oluştuğu, her düzeyde karar alma ve planlamada madalyonun her iki tarafına da dikkat edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Öyle ki Çince risk kelimesinin sembolü (危机机会) tehdit ve fırsat sembollerinin birleşimi ile anlatılmaktadır (Aabo, Fraser, & Simkins, 2010/ Aktaran: Uysal Cahit, 2020).
3. Model yalnızca değeri korumaya odaklanmak ye-

rine kuruluşların sadece risk altında değil, aynı zamanda gerçekleştirilen rutin kontroller, işbirliği ve güçlü iletişim aracılığıyla hesap verebilirlik ve güvenceden daha fazlasını da vaat etmenin yanında değer yaratma kavramını da ekleyerek modelin kapsamını genişletmiştir. Bu değer yaratma dijital dönüşüm aracılığıyla, iş süreçlerine yeni bir bakış açısı ile yaklaşarak ya da başka bir yolla yapılabilir. Değer yaratmak için hangi kaynakların nasıl kullanılacağını iyi planlamak ve alınacak aksiyonların buna göre tanımlanması gerekecektir (Argüden, 2019).

4. Üç hatlı model, etkili bir risk ve kontrol ortamı oluşturmak için yönetim organı, üst yönetim, operasyonel liderler, risk ve uyum personeli ve iç denetim gibi çeşitli liderlerin oynaması gereken rolleri özetlemektedir. Bu roller risk yönetimi ile sınırlı olmayıp kuruluşun genel yönetimine odaklanmaktadır. Bir yönetim modeli olmasa da, yönetime daha fazla odaklanılarak hem değer yaratma hem de mevcut değerlerin korunmasının hedeflenmesiyle risk yönetiminin hem saldırgan hem de savunmacı yönlerine dikkat çekilmiştir.

Eski modelde hatlardaki birimlerin görev ve sorumluluklarının anlaşılması beraberinde ciddi problemleri de getirmişti. Çünkü iç kontrol ve risk yönetimi konusunda kurumların ve hatlarda yer alan birimlerin olgunluk düzeyleri aynı seviyede değildi. Örneğin iç kontrol faaliyetleri; organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan her türlü kontrolü içeren önleyici, en aşağıdan en yukarıya kadar tüm personelin sorumlu olduğu bir yönetim aracı (Erdoğan, 2005) olmasına rağmen sadece mali kontrolleri kapsadığı, sorumlu bir birim tarafından gerçekleştirildiği, tek seferlik yapılarak bitirileceği vb. yönünde yanlış algılar mevcuttur. Ayrıca, kurum içi her türlü faaliyet ve kontrollerin iç denetim hizmetlerini yürüten meslek mensuplarınca bağımsız, objektif ve sistematik bir şekilde değerlendirilmesi (Sawyer, 1988) iç denetim faaliyeti olarak ifade edilmesine rağmen kurumsal risklerin ve riske verilecek cevapların iç denetim tarafından belirlendiği, kurumsal risk yönetiminin iç denetim tarafından yönetildiği, risk kontrollerinin sadece iç denetim tarafından gerçekleştirildiği şeklinde yanlış anlayışlar da vardır.

Hâlbuki Kamu İç Denetim Rehberine göre kurumsal risk yönetimi bağlamında iç denetimin üstlenmemesi gereken faaliyetler; risk iştahının belirlenmemesi, risk yönetimi süreçlerinin düzenlenmemesi, risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmemesi ve yönetim adına uygulanmaması, riskler üzerine yönetime güvence verilmemesi, risk yönetiminin sorumlusu olmamak iken risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi ve güvence verilmesi, risklerin doğru şekilde değerlendirildiğine dair güvence verilmesi, ana risklerin raporlamasının değerlendirilmesi, risk yönetiminin gözden geçirilmesi faaliyetleri iç denetimin kurumsal risk yönetimine dair temel görevleri olarak sayılmıştır (İDKK, 2013).

Bu ve benzeri yanlış anlayışlar maalesef iç kontrolü, iç denetimi, risk yönetimini tam anlamıyla özümseyemeyen kurumlarda yeni modelin etkinliğini sınırlayacak bir takım zorluklara neden olacaktır. Modelin uygulama aşamasına geçilmeden önce bu tür problemlerli anlayışların çözülmesi, yönetim kademesinin de risk ve kontroller hakkında güçlü bir farkındalığa sahip olması gerekecektir.

5. İlke temelli yaklaşım benimsenerek kurumun yönetimi, hesap verebilirliği tesis eden ve güvence sağlayan uygun yapı ve süreçlerin gerekliliği (1. ilke); bu yapı ve süreçlerin yönetim organı tarafından sağlanması (2. ilke); yönetim basamağını oluşturan birinci ve ikinci hat rollerin belirlenmesi (3. ilke); iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin ön plana çıkarılması (4. ve 5. ilke); hatlardaki tüm rollerin, koordine içinde çalışmasının gerekliliği (6. ilke) ifade edilerek ilk modelin tersine hatlardaki rol ve sorumluluklar belirlenmiştir. Yeni model, daha etkili uyum, işbirliği, hesap verebilirlik ve hedefler elde etmek için yönetim, iç denetim ve yönetimden sorumlu olanların etkileşimlerini ve sorumluluklarını daha iyi tanımlamak ve yapılandırmak için tasarlanmıştır.
6. Yönetim kademesinin bütünsel bir bakış açısıyla yeniden oluşturulması sonucunda hem kendi içindeki birinci ve ikinci hatlar arasında hem de iç denetim ile uyumlu çalışması işlerde gereksiz tekrarlar ya da eksikliklerin olmaması için büyük bir fırsattır. Entegrasyon ve senkronizasyon sağ-

lanarak riskler daha düzenli şekilde takip edilerek gereksiz tekrarların, eksikliklerin ve denetim yorgunluklarının önüne geçilerek kaynakların daha verimli kullanılması sağlanacaktır. Ayrıca olgunlaşan savunma hatları, düzenleyici baskıların artması ve daha verimli ve etkili olma fırsatı karşısında, ortaya çıkan risklere karşı çekirdek kontrollere odaklanılmayarak fırsatlar yakalanabilecektir. Ortaya çıkan risklerin değerlendirilmesinde anahtar risk göstergelerinin kullanılması ve hatların birlikte çalışması sonucunda politikaların tasarlanması ve kontrollerin tasarımı iyileştirilecektir. Dahası kurumsal risklerin, hataların ve potansiyel suiistimallerin tespiti, önlenmesi ve yönetilmesi fonksiyonu gören iç kontrol yapısının yönetim kademesinde birleştirilmesiyle bu yapının denetimini gerçekleştiren iç denetim mekanizması güçlendirilecek ve böylelikle kurumların “3 E’s” (Economy, efficiency, effectiveness) çerçevesinde çalışması sağlanarak birimlerin denetim yorgunluğu en az seviyeye indirilecektir.

Yönetim kademesinin (birinci ve ikinci hat) ve iç denetimin (üçüncü hat) kendi aralarında oluşturacakları senkronizasyonun etkinlik düzeyi elde edilen verilerin doğru ve ihtiyaca göre işlenmesi ve değerlendirilmesinde yeni modelin hedeflenen fonksiyonunu yerine getirmesinde büyük önem taşıyacaktır. Aksi durumda güvence faaliyetlerinin tekrarlanmasına, mevzuata uyumsuzluklarına ve tekrarlanan hatalara yol açılacaktır. Diğer taraftan böyle bir yaklaşımın roller arasında “çizgilerin bulanıklaşmasına” yol açabileceğine dair potansiyel endişelerin de olabileceği de değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda iki model arasındaki farklar yazar tarafından üretilen Tablo 1 de özetlenmektedir. Buna göre, Üçlü Savuma Hattı Modeli: statik ve ilkesel olmayan, reaktif bakış açısına sahip, görev ve sorumlulukların belirgin olmadığı, hatlar arasında koordinasyonun sağlanmadığı, silo zihniyetinin hâkim olduğu, hatlar arası ilişkinin sıralı şekilde ilerlediği, iletişim yönünün sadece üste doğru dikey şekilde gerçekleştiği bir model türü iken; Üçlü Hat Modeli: dinamik ve ilkesel, proaktif bakış açısına sahip, görev ve sorumlulukların belirgin olduğu, hatlar arasında koordinasyonun sağlandığı, silo zihniyetine

yer verilmediği, hatlar arası ilişkinin eş zamanlı gerçekleştiği, iletişim yönünün her iki yöne doğru dikey ve yatay şekilde gerçekleştiği bir model türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç olarak yeni modelin kurumların ilk modelde karşılaştıkları aksaklıklara çözüm olacağı açıktır. Ancak tüm kurumlar için model ile alakalı asıl zorluk, Üç Hatlı Modeli kendi ihtiyaçlarına ve önceliklerine göre

uyarlayarak uygulamak olacaktır. Örneğin, birinci ve ikinci basamak rollerin kapsamı, kuruluşun büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyet gösterdiği sektör ve dış düzenleme düzeyi gibi bir dizi faktöre bağlı olarak değişecektir (Chambers, 2020). Modelin ayırım olmadan tüm kurumlara uygulanabileceği ifade edilse de (IAA, 2020a) kurumların, modelin uygulanması öncesinde ve sırasında kendilerine özgü problemleri, işleyişi ve kurum kültürünü dikkate almaları gerekecektir.

Tablo 1. Hatların Farklılıkları

	Üçlü Savunma Hattı Modeli	Üçlü Hat Modeli
<i>Modelleme Türü</i>	Statik ve ilkesel olmayan	Dinamik ve ilkesel
<i>Bakış Açısı</i>	Reaktif	Proaktif
<i>Görev ve Sorumluluklar</i>	Belirgin Değil	Belirgin
<i>Koordinasyon</i>	Yok	Var
<i>Silo Zihniyeti</i>	Var	Yok
<i>Hatların İlişkisi</i>	Sıralı	Eş zamanlı
<i>İletişim Yönü</i>	Sadece üste doğru dikey	Her iki yöne doğru dikey ve yatay

(Yazar tarafından üretilmiştir)

3.2. Model için Kurumlarca Yapılması Gerekenler

Büyüklik ve karmaşıklıktan bağımsız olarak tüm kuruluşlar için geçerli olan yeni modelde eski modelde olduğu gibi kurumlarda yönetim ve risk yönetimini organize etmekle birlikte riske dayalı karar vermenin, savunma hamleleriyle olduğu kadar fırsatları yakalama konusunda da olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle modeldeki yönetim, yönetim ve iç denetimden oluşan kilit oyuncuların daha etkili bir uyum ve işbirliği içerisinde çalışması hedeflenmektedir. Roller yeni modelde açıkça tanımlanarak risk ve uyum dahil olmak üzere yönetim ve operasyonel liderler (birinci ve ikinci basamak roller), iç denetim yoluyla bağımsız güvence sağlayıcılar (üçüncü basamak rol) ve dış güvence sağlayıcılar şeklinde tanımlanmıştır.

İlk olarak birinci ve ikinci hatlardaki rollerin açık ve net bir şekilde tanımlanması gerekecektir. Aksi halde ilk modelde sıklıkla karşılaşılan kurum içi görev çatışmaları, gereksiz tekrarlar ve ihtiyaçtan fazla kaynak kullanımını nedeniyle kurum yavaş yavaş içeriden erozyona uğrayacaktır. Zaten kurum içi iletişim ve etkileşimin güçlü olduğu kurumlarda karşılıklı iletişim ve diyalog içerisinde yapılan çalışmalar daha verimli so-

nuçları beraberinde getirecektir. Yeni modelde bunu sağlayacak olan yönetim organı olarak isimlendirilen üst yönetimdir. Öte yandan kurum için verimli etkileşim ve iletişimden önce iç kontrol standartlarını oluşturan beş ana unsurun (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi & iletişim ve izleme) net olarak belirlenmesi, yönetim ve iç denetim kademelerinin ayrı karakteristik özelliklerinin ve uygulamalarının olmasına göre hareket edilmelidir.

Yeni model ile birlikte ilk modelde kurumlarda ortaya çıkan;

- Üçlü savunma hattı modelinin uygulanmasında yaşanan eksikliklerin,
- Özellikle birinci ve ikinci hatlarda ortaya çıkan gereksiz tekrarların,
- İhtiyaçların karşılanmasındaki yetersizliklerin,
- Defansif uygulamaların sonucu olarak Reaktif yaklaşımın,
- Değişen kurumsal bakış açısı sonucu ortaya çıkan artan karmaşıklığın,
- Hatlarda görev ve sorumlulukların anlaşılmamasının,

- İç kontrol standartlarının beş ana unsurundaki yetersizliklerin,
- Bilgi paylaşımı ve iletişim düzeylerindeki eksikliklerin (silo zihniyeti),
- Birinci ve ikinci hatlarda bulunan birimler arasındaki çıkar çatışmalarının,
- Amaç ve hedeflerin risklerden daha fazla ön planda tutulmasının,
- Üst yönetim ve hatlar arasındaki Weberyen bürokratik yapılanmanın,
- Yapılan tespitler hakkında ya hiç aksiyon alınmaması ya da alınsa bile izlemedeki yetersizliklerin, önüne geçilebileceği değerlendirilmektedir. Ancak modelin de başarıya ulaşabilmesi için;
- Yönetişim organı olarak isimlendirilen üst yönetimin amaç ve hedefler ile riskler arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurması,
- İç kontrol standartları ile ilgili unsurların yeni modele göre şekillendirilerek yapılandırılması,
- İlke temelli bir yaklaşımın benimsenerek, modelin kurumsal amaç ve koşullara göre uyarlanması,
- Risk yönetiminin kuruma sağlayacağı katkılara da odaklanarak savunma ve değer korunması konularının yanı sıra fırsatları kollayarak riskler aracılığıyla hedeflere ulaşmaya ve değer yaratmaya yönelmesi,
- Her bir hatta yer alan rollerin niteliklerine uygun görev, yetki ve sorumlulukların tanımlanması,
- Hatlardaki birim ve sistemlerin senkronize şekilde çalışması için yatay, dikey ve içsel-dışsal iletişim kanallarının açık tutulması,
- Modelde temsil edilen rollerin, sorumlulukların ve roller arasındaki ilişkilerin açık ve kolay anlaşılır bir şekilde tanımlanması,
- Faaliyetlerin, amaç ve hedeflerin paydaşların öncelikli çıkarları ile uyumlu olmasını sağlayacak tedbirlerin alınması,
- Misyon, vizyon, temel değerler ve kurumsal kimliğin öğrenilerek analiz edilmesi ve içselleştirilmesi,
- Üst yönetimin ve yönetim kademesinin hassasiyetleri ile risk ve kontrol yönetimi alanındaki beklentilerinin karşılıklı olarak belirlenmesi,
- Kurum ile ilgili her kademedeki stratejik bilgilerin

öğrenilerek aksiyon alınması ve her kademedeki planların detaylı olarak hazırlanması,

- Hatlardaki birim ve sistemlerin senkronize şekilde çalışması,
 - Özellikle birinci ve ikinci hatlarda ortaya çıkabilecek gereksiz tekrarların ve çatışmaların önlenmesi,
- gerekecektir.

4. YENİ MODELDE İÇ DENETİMİN ROLÜ ve FIRSATLAR

Doğrudan üst yönetime karşı sorumlu, bağımsız ve nesnel bir şekilde kurumların risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol yapılarının etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla tasarlanan nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerinin yürütülmesi olarak tanımlanan iç denetim işlevi (Lee, 2016), eski modelde genel olarak dış denetçiler veya düzenleyiciler devreye girmeden önce üçüncü savunma hattı olarak tampon bölge veya kurumlarda sorun yakalamak için son durak olarak tanımlanırken yeni model ile birlikte yapılandırılmamış verilerin incelenerek işlenmesi sonucunda enformasyona ve sonrasında da bilgiye dönüştürülmesinde verinin arkasında yatan sebepleri, neden-sonuç ilişkisini açıklama rolünü üstlenecektir.

Diğer hatlarla işbirliği yaparak kurum genelinde yol haritalarını ve yönetişimi geliştirmek için mevcut ve potansiyel olanakları değerlendirerek mesleğin kendini yeniden tanımlaması ve geleceğin iç denetim faaliyetinin kritik unsurları olarak nitelendirilen “danışmanlık sağlamak”, “öngörmek” ve “güvence vermek” unsurları (Deloitte, 2018a) çerçevesinde sadece bir güvence sağlayıcısı olarak değil, aynı zamanda güvence veren, tavsiyede bulunan ve öngören işlevleri yerine getirerek konumunu güçlendirmesi için harika bir fırsat ile karşı karşıyadır.

Sayılan bu üç faaliyet – güvence verme, danışmanlık ve öngörme – iç denetim paydaşlarının yeni model ile birlikte daha fazla ihtiyaç duyacakları değerleri oluşturacaktır. Bu yeni model çerçevesinde iç denetim, kurumsal yönetim unsurlarına ilişkin aşağıdaki önemli fonksiyonları yerine getirecektir:

İç kontrol ve risk yönetimindeki iyileştirmeler ve güvence mekanizmalarının tasarımı konusunda tavsiyelerde bulunulması şeklinde gerçekleştirilen danışmanlık faaliyetleri yeni modelde de iç denetimin asli rollerinden biri olmaya devam edecektir. Eski modelde de deneyimlendiği üzere iç paydaşların risk ve iç kontrol konularında eksiklikleri bulunmaktadır. Dinamik ve ileriye dönük bir bakış açısına sahip etkili iç denetim birimleri eğitim ve bilgi paylaşımında aktif bir rol oynayarak danışmanlık faaliyetlerini yerine getirebilecektir.

Risk ortamı karmaşıklaştıkça ve yeni riskler ortaya çıktıkça kurumların ortaya çıkan risk olaylarını hızlı ve etkili bir şekilde tanımlamaları ve bunlara yanıt vermeleri üst seviyede önem taşıyacaktır. İç denetim, iş risklerini tanımlarken analitik bakış açısıyla riskler içerisindeki fırsatları da göz önünde bulundurarak riskleri tahmin etmede, riskleri anlamada ve risklere yönelik önleyici yanıtlar hazırlamada yardımcı olmak şeklinde gerçekleştirilen öngörme işlevi iç denetimi, neyin yanlış gittiğini, neyin yanlış gidebileceğini, neyin fırsata dönüştürüleceğini dair farkındalık yaratan ileriye dönük bir işlev ile ilgili rapor vermesi kendisini ağırlıklı olarak geriye dönük bir işlev olmaktan çıkaracaktır. Bu sayede iç denetim kurumların risklere ayak uydurmasına ve bu risklerin önüne geçmesine yardımcı olacaktır.

Güvence kavramı da pekâlâ iç denetimin en temel rolü olmaya devam edecektir. Bilindiği üzere iç denetim işlevinin rolü, nesnellliğini ve bağımsızlığını korurken güvence sağlamaktır; ancak, iş odaklı, teknoloji odaklı çalışma zihniyetine uyum ihtiyacı arttıkça güvence anlayışından ne beklenildiği de değişecektir. Yine de garanti altına alınacak faaliyetler, sorunlar ve riskler, geçmişte olduğundan çok daha geniş ve gerçek zamanlı olmalıdır. Aynı şekilde, güvence faaliyeti iç denetim rolünün merkezinde yer alsa da bir tarih aralığı ve süre sınırı olmayacak şekilde güvence sağlamaktan öte güvence verilmeye çalışılmalıdır. Güvence vermek ve güvence sağlamak kelimelerinin aynı anlama geldiği, aynı faaliyetleri ifade ettiği düşünülmeyle birlikte kelimelerin sözlük anlamlarına bakmakta yarar vardır. TDK, “güvence sağlamak” kelimesini tanımlamasına rağmen “güvence vermek” kelimesini “garanti vermek, teminat vermek, bir an-

laşmada taraflardan biriyle ilgili olarak sorumluluğu yüklenmek” şekline tanımlamıştır. Hâlbuki güvence vermek ve güvence sağlamak kelimelerinin İngilizce karşılıkları olarak kullanılan “provide” ve “reassure” kelimeleri farklı anlamlara gelmektedir. “Provide” kelimesi Türkçe karşılığı olarak “güvence sağlamak” şeklinde ve mevcut durum hakkında bir güvenceden bahsederken; “Reassure” kelimesi Türkçe karşılığı olarak “güvence vermek” şeklinde ve gelecek durum hakkında bir güvenceden bahsetmektedir.

Aslında güvence vermek ve güvence sağlamak ayrımına iç denetim ile ilgili birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlarda da yer verilmediği hatta iki kavramın farklı mevzuatlarda birbirinin yerine kullanıldığı fark edilmektedir. Örneğin: 5018 sayılı KMYKK’da ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te iç denetimin nesnel güvence sağlayan bir faaliyet olduğundan bahsedilirken; Kamu İç Denetim Genel Tebliği’nde iç denetimin güvence veren bir faaliyet olduğundan bahsedilmiştir. Diğer taraftan Kamu İç Denetim Rehberi’nde ise güvence vermek ve güvence sağlamak kavramaları bir arada kullanılmış ve anlam karmaşasına neden olunmuştur.

İçinde bulunduğumuz zaman diliminde gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri, muhtemel zorlukları artısıyla, eksisiyle öngörebilmek, belirsizliklerin birkaç adım önünden gitmek çok kolay bir meziyet değildir. Bunun için stratejik bakış açısına sahip bir çalışma disiplini şarttır (Pwc, 2019). İç denetimin klasik denetim mantığından farklı olarak geçmişten çok geleceğe odaklanan bakış açısına ve çalışma disiplinine sahip olduğu (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018) bilinen bir gerçektir. Buna rağmen görüldüğü üzere gerek iç denetim ile ilgili yasal düzenlemelerde gerekse de Türkçe kaynaklı literatür çalışmalarında güvence vermek ile güvence sağlamak ayrımından bahsedilmemektedir. Hâlbuki söz konusu ayrım bazı yurtdışı kaynaklı çalışmaları (Pilcher, 2014, Chambers & Odar, 2015) incelediğimizde karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3402 ile ilgili Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Hakkında Tebliğ’de güvence sağlama ile güvence vermenin farklılıklarına değinilerek güvence sağlama faaliyetini bir kurumdaki süreç içerisindeki kontrollerin, faali-

yetlerin belirlenen dönem içerisinde etkin, verimli ve mevzuata uygun şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik raporlama yapılması şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre süreç hakkında makul güvence sağlanması, gün/ay/yıl ile gün/ay/yıl tarihleri arasındaki dönem için gerçekleştirilen testler ile ilgili bir faaliyet olarak sadece o dönem ile ilgili olacaktır. Güvence verme ise daha geniş zamanı ve geleceği de kapsamaktadır.

Türkiye’de uzun süredir devam eden kamu yönetiminin yeniden yapılanma çalışmalarındaki temel politikalarından biri, iç denetim faaliyetlerinin güçlendirilerek etkinleştirilmesidir (Dinçer & Yılmaz, 2003). Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) ve On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)’nda iç denetim uygulamaları ve etkinliğinin sağlanması Planların temel amaç ve ilkeleri arasında yer almıştır. İç denetim faaliyetlerinin geliştirilerek etkinliğinin sağlanmasının amaç olarak bir devlet politikası haline gelmesi iç denetim mesleği kadar kamu kurumları için de kaçırılmaz bir fırsattır. Potansiyel gücünün ortaya çıkması sonucunda son dönemlerde önemli bir ivme kazanan iç denetim fonksiyonu, önümüzdeki dönemlerde aşağıda açıklayacağımız nedenlerden dolayı yönetişimin ayrılmaz bir parçası olarak daha önce hiç olmadığı kadar en üst yönetim otoritesinin gözü kulağı, eli ayağı pozisyonuna geleceği düşünülmektedir.

Yeni gelişmeler neticesinde, kurumlardaki diğer işlem süreçleri gibi iç denetim süreçlerinin internet aracılığıyla elektronik ortama taşınması iç denetim faaliyetlerini bilgi teknolojilerine dayalı denetime sevk edecektir. Örnekleme yerine elde edilecek gerçek zamanlı bilgiler sayesinde yüzde 100 güvence kapsamı gündeme gelecektir. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin güvence sağlamaktan güvence vermeye doğru evrilmesinin zamanının geldiği düşünülmektedir. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olan, bulgu ve önerilerin takibi faaliyeti olarak nitelendirilen, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından denetim ile ilgili faaliyetlerin icrasının takibi şeklinde tanımlanan izleme faaliyeti (Memiş & Tüm, 2011) iç denetimin gelecekteki rolü için büyük bir fırsattır. Yeni modelde izleme faaliyeti ile kontrol ve risklerin değerlendirilmesi eş zamanlı olarak gerçekleştirilerek analiz edilebilecektir.

İç denetçiler, gerçekleştirecekleri danışmanlık ve güvence faaliyetleri sırasında kurumların tüm işlem ve faaliyetlerini insan ve zaman kaynağı çerçevesinde inceleme ve değerlendirme imkanına sahip olduklarından, mevcut durum hakkında üst yönetime bilgi sağlamaktan öte kurumların karşılaştıkları/karşılaşacakları fırsatlar, zorluklar ve riskler konusunda olası gelecek etkileri proaktif bakış açısıyla göz önünde bulundurarak yönetim kademesinin mevcut durumda “3 E’s” ve mevzuata uyum çerçevesinde düzgün çalışıp çalışmadığından öte daha ekonomik, verimli ve etkin çalışılması yönünde iyileştirme önerilerinde bulunabilecektir.

Ancak unutulmamalıdır ki, dijitalleşme ve bilgi sistemlerindeki gelişmeler iş süreçlerini kolaylaştırdığı kadar riskleri de beraberinde getirmiştir. İçinde bulunduğumuz zamanda bilgi teknolojileri alanındaki risklerin azaltılması, bertaraf edilmesi kurumlar için öncelikli konulardan biri haline gelmiştir. T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından hazırlanarak yayımlanan Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberinin 2.3.2 maddesine göre kurumların bilgi ve iletişim güvenliğinin senede en az bir kez iç denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir. İç Denetim Birimlerinde gerçekleştirilen BT denetimleri ile elde edilen tecrübeler ışığında yetişmiş iç denetçilerin yeni modele göre BT alanında daha etkili denetim faaliyetlerinde bulunabileceği de değerlendirilmektedir.

Birinci ve ikinci hat rollerin “Yönetim” çatısı altında birleştirilmesiyle üçlü savunma hattındaki belirsiz sorumlulukların ve koordinasyonsuzlukların engellenerek ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerde de belirtildiği şekilde - zaten yönetim kademesinin sorumluluğunda olan - yukarıda bahsedilen risk yönetimi ve iç kontrol uygulamalarındaki yanlış anlayış ve uygulamaların önüne geçilerek yönetim kademesinin tüm yönlerinin etkililiği ve yeterliliği, risk yönetimi ve iç kontrol çerçeveleri hakkında iç denetim üst yönetim organına tarafsız, bağımsız ve objektif şekilde güvence, tavsiye ve danışmanlık sunacaktır. Bu durumun işlerlik kazanması yani iç denetimin sadece güvence, tavsiye ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunması 5018 sayılı KMYKK’nın yasalaştığı günden bugüne kadar layıkıyla yerine getirilemediği gibi yeni hatla birlikte hemen mümkün de olamayacaktır.

Bunun için yeterli olgunluk seviyesine, iç denetim kültürüne, icradan tam bağımsız denetim yapısına ve kaynağına sahip olmak gerekecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde iç denetim, sahip olduğu temel özellikleri yanı sıra fonksiyonel bağımsızlık ve tarafsızlığı, risk odaklılığı, standartlara göre yürütülmesi, risk yönetimi sürecini ve kurumsal yönetimi (yönetişim) geliştirmesi, güvence, tavsiye ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunması, kuruma değer katması, mesleki güvence ve kalite güvence değerlendirmesi sayesinde yeni model ile birlikte ön plana çıkacaktır. İç denetim potansiyelinin farkına varan ve bu potansiyeli etkin kullanan kurumların fark oluşturarak hizmet sunumlarında ve iş süreçlerinde etkinliği yakalayacakları düşünülmektedir.

4. SONUÇ

Kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin birbirleri ile ilişkisini tanımlayan ve farklı risklerin etkin yönetimi ve kontrolü için bir örgüt tasarımı olarak IAA tarafından geliştirilen Üçlü Savunma Hattı Modelinin, günümüz koşullarında yetersiz kalması nedeniyle modelde büyük bir güncelleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Eski modelin gözden geçirilmesi sonucu yeni model (Üçlü Hat Modeli) 20 Temmuz 2020 tarihinde Kurumun web sayfasında (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>) yayınlanarak kamuoyuna sunulmuştur. Üçlü Hat Modeli; operasyonel yönetim, risk yönetimi ve uyum fonksiyonları ile iç denetimden oluşan ve yaklaşık yirmi yıldır uygulanan modele yeni bir bakış açısı getirerek eski modelin eksik kalan yanlarını güçlendirmek, kapsamını genişletmek ve güçlü yönetim ve risk yönetimini kolaylaştırmak için kilit kurumsal rollerin birlikte nasıl çalışacağını açıklamaktadır. Bu güncellemeler, modelin sürdürülebilirliğini ve değerini korumak için modernleştirilmesine ve güçlendirilmesine elbette ki yardımcı olmaktadır.

Model tüm kuruluşlara uygulanabilir olmakla birlikte nihayetinde her kurumun kendine özgü problemleri, işleyişi ve kurum kültürü vardır. Bu nedenle kurumlar, Üçlü Hat Modelini kendi yararlarına kullanarak kaynakları ve sorumluluklarını tahsis etmenin ve yapılandırmanın en uygun yoluna karar vermelidir.

Yeni veya güncellenmiş herhangi bir kavramda, modelde olduğu gibi yeni model için de eleştiriler pekâlâ olacaktır. Her yerleşik düşünce veya doktrinde olduğu gibi modelin getireceği kazanımlar zaman içinde görülecek ve her kurum, kendi etki alanından başlayarak bir “kelebek etkisiyle” bu dönüşüme büyük katkı sağlayacaktır.

Üçlü Hat Modeli ile birlikte yeni teknolojinin kurumlara uygun şekilde tasarlanması, test edilmesi, risklerin değerlendirilmesi ve uygulanması süreçlerinde, özellikle uluslararası sertifikalara sahip ve blockchain teknolojisi hakkında yeterli düzeyde fikir sahibi olan iç denetçilerin, ciddi katkılar sağlayabileceği, teknoloji temelli denetim uygulamaları karşısında iç denetimin rolünün zayıflamaması bir yana, aksine iç denetimin potansiyelinin daha da ön plana çıkacağı değerlendirilmektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki, yönetişimin önem kazandığı bugünde bile maalesef bürokratik ve hantal yapılanmanın bir sonucu olarak kamudaki karar alma süreçleri yavaş ilerlemektedir. Yeni modelin Türk kamu yönetimine uyum sağlaması belki biraz zaman alacaktır. Ancak modelin tam anlamıyla uygulanmaya başlanmasıyla iç denetim fonksiyonunun yeni katkı alanlarının fark edilerek potansiyelini değerlendirme imkanlarının doğabileceği öngörülmektedir. Geçmiş değil geleceğe odaklanan, tek taraflı ve kapalı değil çok taraflı ve denetişim anlayışı çerçevesinde iletişime açık, sadece sorunu çözmeye değil amaca ve teşhise de odaklanan, cezalandırıcı değil ödüllendirici bir denetim modeli olan iç denetimin, Üçlü Hat Modelinin yaygınlaşmasıyla birlikte kurumsal yapı ve süreçlerin geliştirilmesine yönelik beklenen etkin rolünü yerine getirebilme fırsatlarının artacağını söylemek mümkündür.

Kaynakça

- Argüden Yönetişim Akademisi. (2019). Sürdürülebilirlik yönetişim karnesi, *Hedefler İçin İş Dünyası*. (14), 64.
- Burca, N. (2019). Üçlü savunma hattı nedir? Model neden yenileniyor? <https://nazifburca.com/2019/07/31/uclu-savunma-hatti-nedir-model-neden-yenileniyor/> adresinden alındı.

- Chambers, A. & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 39-42.
- Diñçer, Ö. & Yılmaz C. (2003). *Değişimin yönetimi için yönetimde değişim*. Ankara: T.C. Başbakanlık Yayınları.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 43 (2015). *Güvence Denetimi Standardı 3402 (GDS 3402) Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Hakkında Tebliğ*. T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 17.01.2015/29239.
- Güzelsarı, S. (2000). *1980 sonrası Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası devletlerinde kamu yönetiminde yeni yaklaşımlar* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hammer, M. & Champy, J. (1998). *Değişim mühendisliği*. İstanbul: Sabah Kitapları.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 12.07.2006/26226.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*. Ankara: İDKK Yayınları.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği (2013). T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2013/25326.
- Kaya, B. (2017). Şirketlerin güvencesi üçlü savunma hattı. <https://bertankaya.net/2017/04/sirketlerin-guvenesi-ucly-uclu-savunma-hatti/> adresinden alındı.
- Lee, L. (2016). Big data and internal auditors. *Internal Auditor*. October, 20-21.
- Lencioni, P. (2006). *Silos, Politics and Turf Wars: A Leadership fable about destroying the barriers that turn colleagues into competitors*. Jossey-Bass; 1st Edition.
- Luburic, R., Perovic, M. & Sekulovic, R. (2015). Quality Management in Terms of Strengthening the 'Three Lines of Defence' in Risk Management, *International Journal for Quality Research*, 9(2), 244.
- Memiş M. & Tüm K. (2011). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ile ilişkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 156.
- Okur, Y. (2009). Denetişim: Ortak aklın harmanı, *Denetişim Dergisi*, (1), 9-15.
- Öztürk, S. & Gövdere. Bekir, S. (2010). Küresel finansal kriz ve Türkiye ekonomisine etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 379.
- Pilcher, R. (2014) Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Financial Accountability & Management In Governments, Public Services and Charities*. 30(2), 617-620.
- Sawyer, Lawrence B. (2003). *Sawyer's Internal Auditing, The practise of modern internal auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi Bilgi ve İletişim Başkanlığı. (2020). *Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi*. Ankara.
- T.C. Devlet Planlama Teşkilatı. (2006). *Dokuzuncu Kalkınma Planı*. Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2013). *Onuncu Kalkınma Planı*. Ankara
- T.C Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). *On Birinci Kalkınma Planı*. Ankara
- Uysal, C. (2020). Stratejik risklerin yönetilmesi ve örgütlerde sürekli risk yönetimi entegrasyonu. *Denetişim Dergisi*, 11(21), 41.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 19.04.2003/28623.

İnternet Kaynakları

- Deloitte. (2018a). *Internal Audit 3.0: The future of Internal Audit is now*. <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/audit/articles/internal-audit-3-0.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 03.09.2020).
- Deloitte. (2018b). *CAE Global Survey*. <https://www2.deloitte.com/bg/en/pages/audit/articles/global-chief-audit-executive-research-survey.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 28.08.2020).
- ICAS. (2017). *Internal Audit: Three Lines Of Defence Model Explained*. <https://www.icas.com/professional-resources/audit-and-assurance/internal-audit/internal-audit-three-lines-of-defence-model-explained> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27.08.2020)
- Chambers. R. (2020). *New IIA Three Lines Model Offers Timely Evolution of a Trusted Tool*. <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/Pages/New-IIA-Three-Lines-Model-Offers-Timely-Evolution-of-a-Trusted-Tool.aspx> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 22.08.2020).
- Mont. J. (2015). *What Critics Say on Three Lines of Defense*. <https://www.complianceweek.com/what-critics-say-on-three-lines-of-defense/3392.article#:~:text=The%20Three%20Lines> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 20.08.2020).

- ERMA. (2019). *The Critics on Three Lines of Defense* <https://www2.erm-academy.org/publication/risk-management-article/critics-three-lines-defense/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 20.08.2020).
- Axveco. (2016). *Three Lines of Defence: A Panacea?* https://axveco.com/three-lines-of-defence-a-panacea/#_edn-ref1 adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 16.08.2020).
- IAA. (2013). *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control: Is Your Organization Positioned for Success?* <https://na.theiia.org/news/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control-Is-Your-Organization-Positioned-for-Success.aspx> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 15.08.2020).
- IAA. (2019). *IIA Sets Exposure Period For Proposed Updates to 'Three Lines of Defense'* <https://na.theiia.org/news/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control-Is-Your-Organization-Positioned-for-Success.aspx> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 14.08.2020).
- IAA. (2020a). *An update of the Three Lines of Defense*. <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Three-Lines-Model-Updated.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 04.08.2020).
- IAA. (2020b). *Üçlü Savunma Hattı ile ilgili güncelleme*. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Turkish.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 02.08.2020).
- Moment-expo. (2012). Kurumsal risk yönetimi hakkında herşey. <https://www.moment-expo.com/tr/dergiler/48/arastirma/kurumsal-risk-yonetimi-hakkinda-hersey> adresinden alındı. 48, 49. (Erişim Tarihi, 29.07.2020).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). *İç denetim nedir?* <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/11/10.-%C4%B0%C3%A7-Denetim-Nedir.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27.07.2020).
- İç Denetim ve Kontrol Hizmetleri. (2019). <https://www.pwc.com.tr/ic-denetim> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27.07.2020).

ISO 31000 VE COSO KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KARŞILAŞTIRMASI: ÇERÇEVELERİ ANLAMAK*

(COMPARISON OF ISO 31000 AND COSO ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: UNDERSTANDING FRAMEWORKS)

*Maşuk Cahit UYSAL***

ÖZ

Kurumsal risk yönetimi (KRY), bir örgütün karşılaştığı tüm riskleri bütünsel olarak yönetmek amacıyla risk yönetiminde yeni bir paradigma olarak ortaya çıkmıştır. Yine de örgütler riskleri hâlâ parça parça bir şekilde yönetmekte ve KRY'yi etkili bir şekilde uygulamak ve karmaşık stratejik riskleri yönetmek için mücadele etmektedir. Bu nedenle örgütler, çevresel faktörlerdeki yıkıcı değişiklikler ve sektörlerin dinamik doğası göz önüne alınarak, yeni risklere karşı güncel kalmalı ve KRY süreçlerini sürekli izlemelidirler. Her ne kadar KRY konusu literatürde geniş çapta araştırılmış olsa da, sadece birkaç çalışma olası uygulama sorunlarını vurgulamak için çerçevelerin analizine odaklanmıştır. Bu çalışmada, bu soruna bir çözüm olarak; riskleri, geri bildirim ve gecikmeleri içeren nedensel bir modelleme ortamına entegre etmeyi sağlayan bir sistem dinamiği yaklaşımı kullanarak KRY uygulaması önerilmektedir. Uygulama metodolojisi ISO 31000 Risk Yönetimi Standardı ve

COSO KRY çerçevesi güncellemeleri kullanılarak tarif edilmektedir. Kullanıcıların değişikliklerin kapsamını anlamaları ve kuruluşlarının riski nasıl yönettikleri üzerindeki potansiyel etkisini belirlemeleri gerekir. Makale önemli yönetsel sonuçları vurgulayarak konuya dair bilgilerin genişletilmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Bu makalede ana hatlarıyla verilen kavramlar, yaklaşım ve rehberlik, KRY süreçlerinin uygulanması konusunda faydalı bilgiler sunmaktadır. Çalışma aynı zamanda sürekli iyileştirme çabaları, daha fazla bağlantı için fırsatları değerlendirme ve örgütlerin KRY faaliyetlerini strateji belirleme ve faaliyet süreçleri ile entegre etme noktasında çeşitli önerilere de yer vermektedir.

Anahtar Kelimeler: COSO Çerçevesi, ISO 31000 Standardı, Kurumsal Risk Yönetimi

JEL Kodları: M10

ABSTRACT

Enterprise risk management (ERM) has emerged as the new paradigm in risk management with the goal of holistically managing all risks facing an organization. Yet organizations still manage risks in a piece-meal fashion and struggle to effectively implement ERM and manage complex strategic risks. Therefore, 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. Although the issue of ERM has been extensively researched in the literature, only a few studies have focused on the analysis of frames to highlight potential implementation problems. In this study proposes a solution to this problem; ERM implementation using a system dynamics approach, which enables integrating risks in a causal modeling environment that includes feedback and delays. The methodology of implementation is described using the ISO 31000

Risk Management Standard and COSO ERM Framework updates. Users need to understand the extent of the changes and identify their potential impact on how their organization manages risk. The article aims to contribute to the widening of the knowledge on the subject by emphasizing the important managerial results. The concepts, approach and guidance outlined in this article provide useful information on the implementation of ERM processes. The study also includes various suggestions for continuous improvement efforts, evaluating opportunities for more connectivity, and integrating organizations' ERM activities with strategy formulation and operational processes.

Keywords: COSO Framework, ISO 31000 Standard, Enterprise Risk Management

JEL Classification: M10

* Bu çalışma, 16.05.2020 tarihinde Sosyal Bilimler ve Eğitim Bilimleri Öğrenci Kongresinde sunulan tebliğin genişletilmiş hâlidir.

** Dr., CİCP, ISO/IEC 27001 BD, Başmüfettiş, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, Ankara, Orcid. Id:0000-0001-8196-0764, muysal@tarimkredi.org.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 19.11.2020, Yazı Kabul Tarihi: 13.12.2020

1. GİRİŞ

Örgütlerinin genelinde riskleri yönetmeye çalışmak isteyenlerin sayısı gün geçtikçe ciddi bir şekilde artmaktadır. Risk yönetimi ise kurumların vizyon ile misyonları çerçevesinde oluşturdukları hedeflerine varmalarına katkıda bulunan bir vasıta (Derici, Tüysüz & Sarı, 2007, s. 157). Örgütlerin belirsizlik dönemlerine ve krizlere karşı dayanıklı hâle gelebilmeleri için risk tanımlama faaliyetlerinin, örgütlerinin stratejilerinin belirlendiği planlama süreçlerine de entegreli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Entegre bir KRY, yönetimin belirsizlikleri anlamasına ve yönetilmesine yardımcı olmak için bütüncül bir yaklaşım sağlamaktadır. KRY alanında farkındalığa sahip örgütler yönetim konusunda iyi örnek uygulamaları vermektedir. KRY, örgütlerde karar alma süreçlerinin bir parçası hâline getirilmediği takdirde anlamsız yeni iş yükü oluşturmaktan öteye geçmemektedir (Uysal, 2018, s. 43). Örgütlerin sürekliliğini sağlamaktan sorumlu yöneticiler ve denetçilere uygulamada nasıl yol izleyecekleri hakkında bir pratik rehber ihtiyacı duymaktadırlar.

Kullanılan yaklaşım ne olursa olsun örgütler, günümüz iş dünyasında riskin dinamik doğasının getirdiği fırsatlara karşılaştıkça, KRY süreçleri sürekli olarak kendilerini geliştirmelidirler. KRY süreçlerini geliştirmeye çalışan organizasyonlar, büyük bir proje hedeflemektense yinelemeli somut adımlar tanımlamalıdır. KRY süreçlerini geliştirmek, yönetimin daha iyi kararlar verme ve strateji ile iş hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olma rolünün net bir şekilde anlaşılmasıyla başlar. KRY, örgütlerin gerek strateji ve risk ilişkilerini konumlandırmalarına, gerekse strateji ve iş hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmaktadır. Bu iki husus sadece başarı için değil, aynı zamanda örgütlerin risk kültürünün oluşturulması ve yaygınlaşması için de önemlidir. Dolayısıyla KRY uygulamaları, faaliyetlerde karşılaşılabilecek engelleri önlemek ve sürdürülebilir bir örgütsel yapı sağlamak bakımından, yöneticilerin elindeki en önemli yönetim enstrümanları arasında yer alır.

KRY'nin uygulamaya konulması ve zamanla geçirdiği evrim, araştırmalara da konu olmaya başlar ve akademik bir risk yönetimi literatürünün gelişmesine neden olur. KRY'nin benimsenmesini etkileyen faktörleri in-

celeyen bir dizi makale yazılmıştır (örneğin, Kleffner, Lee & McGannon, 2003; Liebenberg & Hoyt, 2003). Diğer taraftan KRY'nin benimsenmesinin performans üzerindeki etkilerini ele alan makaleler de ortaya konulmuştur (örneğin, Beasley, Pagach & Warr, 2008; Gordon, Loeb & Tseng, 2009). Yine başka bir makale kümesi de, KRY'nin yıllar içindeki gelişiminin ve çerçevesinin karşılaştırmasını tartışmaktadır (örneğin, Mikes, 2009; Wahlström, 2009; Woods, 2009).

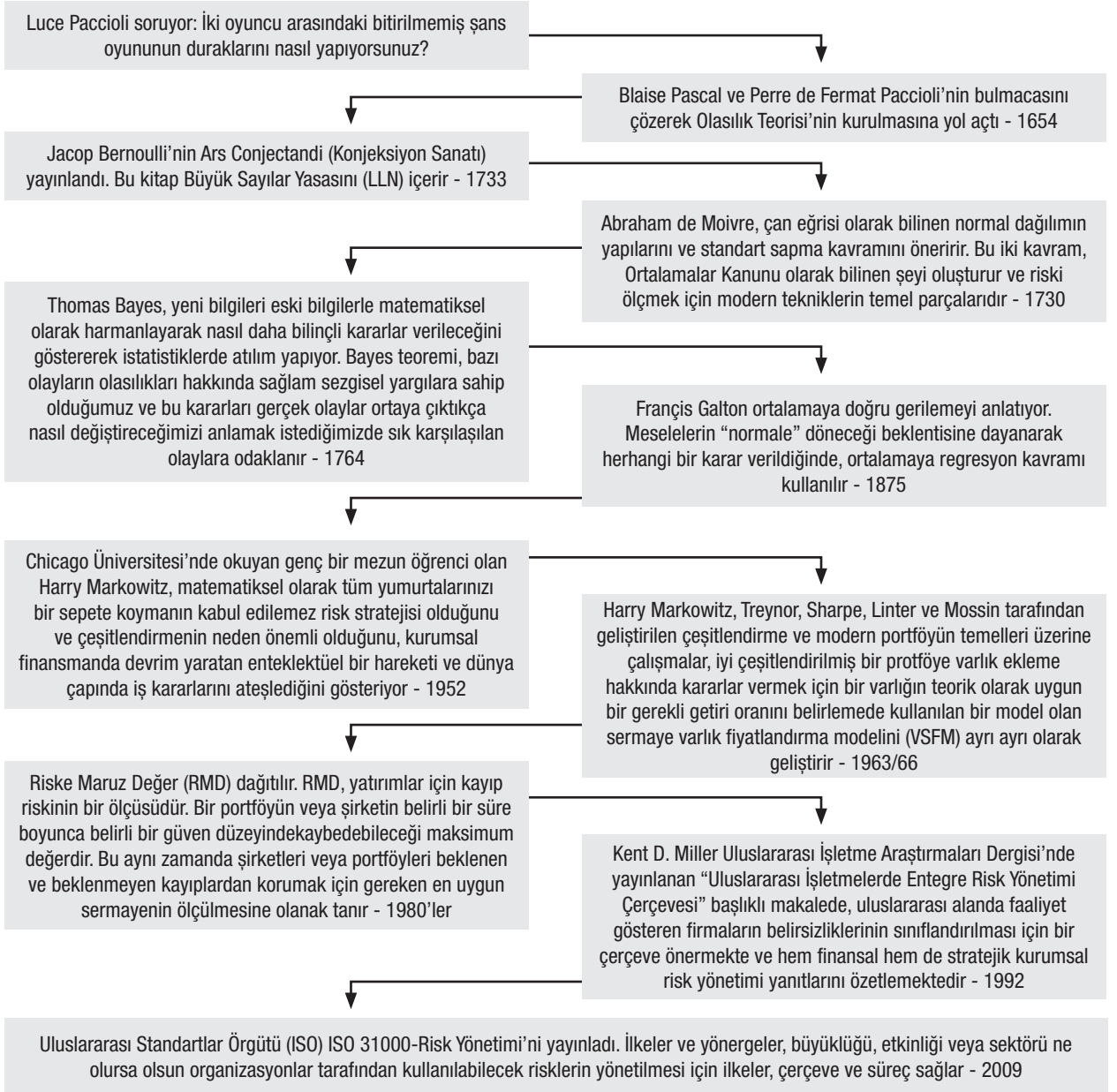
2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ NEDİR?

Geçmişte risk kavramı günümüzdeki kadar yönetilmemiştir. Aşağıdaki şekil, risk kavramını anlamamıza, risk yönetimi metodolojilerinin geliştirilmesine ve günümüzde riskleri algılama ve tedavi etme şeklimize yol açan önemli kilometre taşlarından bazılarını göstermektedir. Risk yönetimi, 15. yüzyılda İtalyan bir matematikçinin yarattığı matematiksel bir bulmaca ile başlar ve bu incelemenin ana konusu olan ISO 31000'in yayınlanmasıyla bugünkü hâlini alır.

Daha proaktif ve daha entegre risk yönetimi ihtiyacına cevap vermek için KRY ortaya çıkmıştır. Günümüz örgütlerine baktığımız zaman, bu anlayışı benimseyip etkin bir şekilde uygulayanların çok daha başarılı olduklarını uygulamalarda görmekteyiz (Öksüz, 2015, ss. 109-116). KRY alanında, çeşitli düzenlemeler olmakla birlikte tüm dünyada, yaygın olarak kullanılan **iki çerçeve** vardır. Bunlar; **Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO)** ve **Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO)** tarafından yayımlanan rehberlerdir.

KRY'nin ana hedefi, risk yönetimi süreci ile var olan yönetim sürecini kaynaştırmak, pozitif veya negatif etkisi olabilecek gelecekteki olayları tanımlamak, örgütlerin bu olaylardan ne kadar etkileneceğini gösteren olaylara maruz kalma oranını belirleyip yönetmek için etkili stratejiler geliştirmektir (Arslan, 2008, s. 7). KRY'nin arkasındaki dayanak, her örgütün paydaşlarına değer katmak için varoluşudur. Bütün örgütler belirsizliklerle karşılaşmaktadır. Bu durumda yönetimin yapması gereken, paydaş değerini artırmaya çalışırken, ne kadar bir belirsizliği karşılayabileceğine karar vermek olmalıdır.

Şekil 1. Risk Yönetiminin Kısa Tarihi



(Lachapelle, Aliu & Emimi, 2018)

Sorumluluk olarak yönetimin merkezinde KRY vardır. Her birim KRY ile direkt ilişki hâlinde kendi risklerini belirlemektedir ve önlemleri kendisi almaktadır (KİDDER, 2013, s. 6). Dolayısıyla örgütün tamamı KRY'den haberdardır. KRY'nin en büyük itici etkeni yönetime yeni sorumluluklar yüklemesidir.

KRY, strateji ve performansı optimize etmek için mümkün olan en iyi çerçeveye sağlamaktadır. KRY'yi örgüt geneline entegre eden kuruluşlar, fırsat çeşitlili-

ğini artırmak, örgüt çapında risk belirleme ve yönetme, olumsuz sürprizleri azaltırken olumlu sonuçları ve avantajı artırmak, performans değişkenliğini azaltma, kaynak dağıtımını iyileştirme, örgüt esnekliğinin artırılması gibi faydalar elde etmektedirler (Saka & Uğural, 2008, s. 19). Bu faydaların elde edilmesi doğru KRY yapısının tesis edilmesi ve etkin KRY uygulamaları ile mümkündür (Seamsothabandith, 2004, s. 4).

COSO, hileli finansal raporlamanın önlenmesi, iç kontrol, risk yönetimi, yönetişim ve suiistimali önleme alanlarında kapsamlı rehberler hazırlamak suretiyle fikir önderliği yapmak amacıyla, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Amerikan Muhasebe Birliği, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuştur. COSO kurumların hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak doğrultusunda ilk versiyonu 1992 yılında yayımlanmıştır. Zamanla risk tanımlama ve değerlendirme ile ilgili ortak bir süreç ve yaygın olarak kabul gören ilkeler bulunmaması nedenleriyle örgütlere kapsamlı bir rehberliğe ihtiyaç duyulmuştur. Böylece COSO, 2001 yılında Pricewaterhouse Coopers firmasıyla beraber çalışmaya başlayarak iki çerçeve yayınlamıştır (Bulut, 2015, s. 4-6). COSO, strateji belirlemede çok boyutlu bir odak sağlar ve stratejiye yönelik riskin stratejik olarak dikkate alınması gereken tek risk boyutu olmadığını vurgular.

ISO, 162 ulusal standart bağı ile bağımsız, sivil toplum kuruluşudur. Üyeleri aracılığıyla ISO, gönüllülüğü geliştirmek, konsensüs tabanlı inovasyonu destekleyen uluslararası pazar standartları hakkında bilgi paylaşmak ve küresel zorluklara çözüm sağlamak için uzmanları bir araya getirmektedir. ISO 31000, ISO'nun risk yönetimi üzerine teknik komitesi ISO/TC 262 tarafından, risk yönetimi ile ilgili tüm operasyonlara en iyi uygulama yapısını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Standart, 20'den fazla ülkeden teknik danışmanları içeren bir çalışma grubu tarafından oluşturulmuştur. Birkaç yıl içinde altı toplantıdan oluşan grup, AS/NZS 4360-Risk Yönetimi standardını, herhangi bir ülkedeki karmaşıklık, boyut veya türden bağımsız olarak çalışan çok çeşitli örgütler tarafından kullanılabilir bir standart oluşturmak üzere revize etmiştir. Standart; riskleri yöneterek, kararlar vererek ve performansı geliştirerek kuruluşlarda değer yaratan insanları hedeflemektedir (Gjerdrum & Peter, 2011, s. 8). Standart, bir dizi ilke, kapsamlı bir risk yönetimi çerçevesi ve bir risk yönetimi sürecini içermektedir. ISO portföyündeki 31000'i destekleyen diğer standartlar, ISO/TR 31004 Teknik Raporunu, ISO 31000 uygulaması için Risk Yönetimi Rehberini ve ISO/IEC 31010 Risk Yönetimi-Risk Değerlendirme Teknikleri Standardını içermektedir (ISO, 2018a, s. 4).

3. ISO VE COSO RİSK YÖNETİMİ ÇERÇEVESİ

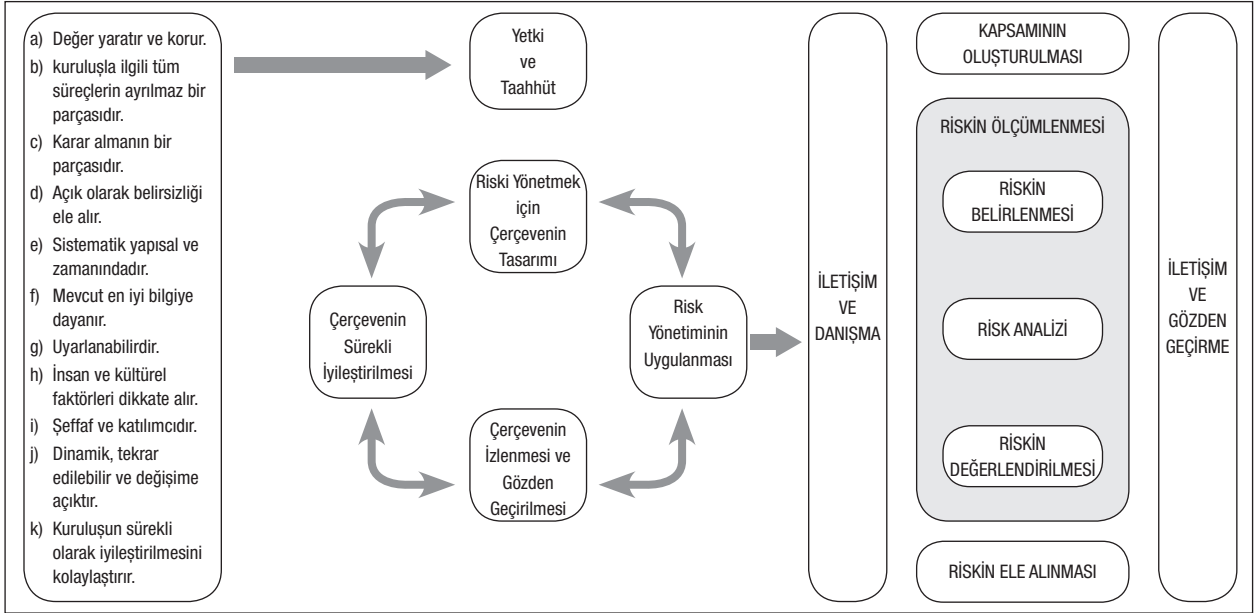
Tüm örgütler katma değer yaratmak için strateji belirlemeli ve dönemsel olarak güncellemelidirler. Bunun için örgütler sürekli değişen fırsatlardan ve zorluklardan daima haberdar olmalıdır. Çerçevesinde, bileşenler sırayla gösterilse de risk yönetiminin tam olarak sıralı bir süreç olmadığı, ancak her bir bileşenin diğerini sırayla bağımsız olarak etkileyebileceği etkileşimli ve çok yönlü bir süreç olduğu unutulmamalıdır.

3.1. Yeni ISO 31000 Risk Yönetimi Güncellemesini Anlamak

Tüm ISO standartları beş yılda bir gözden geçirilmekte ve ardından gerekirse revize edilmektedir. Bu, örgütleri güncel kalmaya ve pazar için yararlı araçlar sunmaya yardımcı olmaktadır. Uluslararası örgütler için ekonomik sistemlerin artan karmaşıklığı ve dijital para birimi gibi günümüzün yeni tehditleriyle başa çıkmak için risk yönetimi yetersiz kalmıştır. Bu doğrultuda gözden geçirilmiş ISO 31000 sürümü, standardın ilk 2009 yılında sürüldüğü günden bu yana pazarın gelişimi ve karşılaştığı yeni zorluklar dikkate alınarak ISO 31000-Risk Yönetimi Rehberi adıyla, 15 Şubat 2018 tarihinde iş dünyası ve örgütler için yayınlanmıştır (Tranchard, 2018, s. 2).

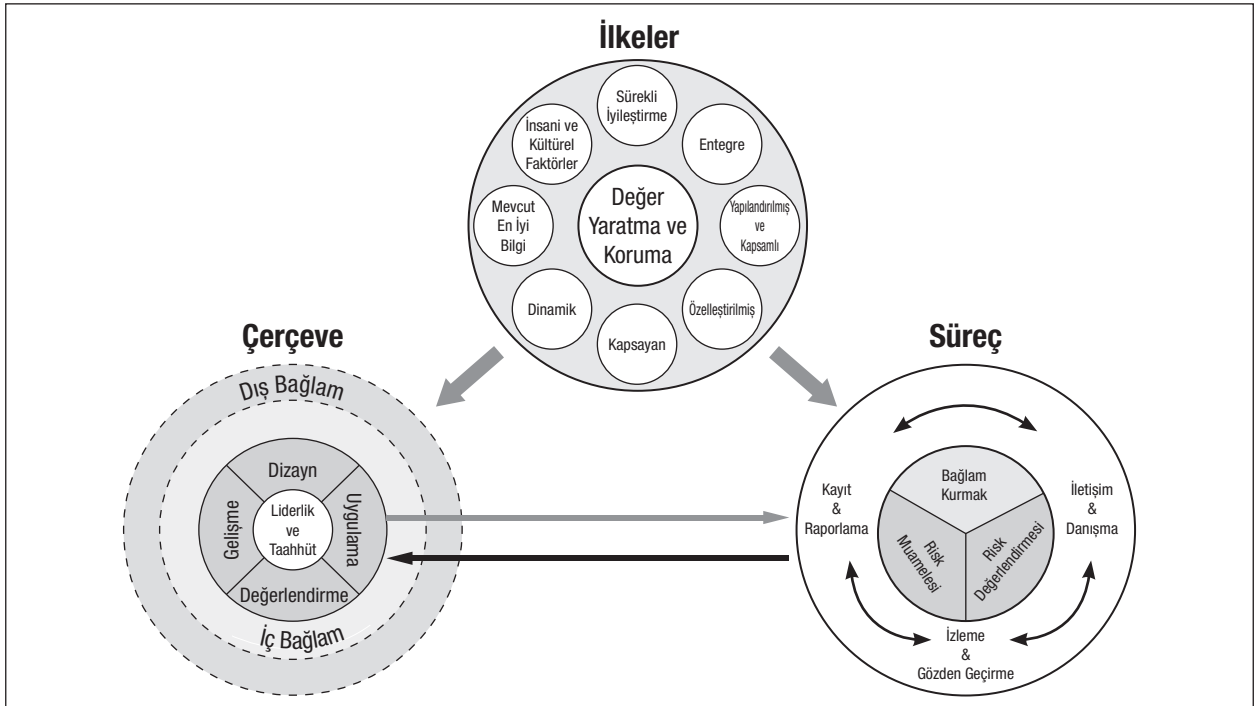
Standardın her bölümü, anlamayı kolaylaştırmak ve tüm paydaşlar tarafından erişilebilir hâle getirmek için daha basit bir dil kullanılarak, açıklık ruhu içinde gözden geçirilmiştir. Standardın yeni versiyonu, örgütlerde değer yaratan ve koruyanların kararlar vermek, hedefler belirlemek ve ulaşmak, performansı artırmak suretiyle riskleri yönetmelerine rehber sunmayı amaçlamaktadır (ISO, 2018b, s. v). Gelecekte riski yönetme şekline yeni bir anlam vererek risk yöneticilerine ISO 31000: 2018, şartlar yerine rehberlik sağlar. Bu, yöneticilere standardı örgütlerinin ihtiyaçlarına ve hedeflerine uygun şekilde uygulama esnekliği sağlamaktadır. 2009 ve 2018 rehberlerinde yer alan kısımların arasındaki ilişki aşağıda gösterilmiştir.

Şekil 2. ISO 31000: 2009 – Risk Yönetimi Prensipleri, Çerçeve ve Süreç Arasındaki İlişkiler



(Karadeniz, 2017, s. 47)

Şekil 3. ISO 31000: 2018 – Risk Yönetimi Prensipleri, Çerçeve ve Süreç Arasındaki İlişkiler



(ISO, 2018b, s. v)

Yukarıdaki şekiller, ISO 31000 standardın 2018 sürümünün bileşenlerini özetlemektedir. Görüldüğü üzere ISO 31000 standardı kuruluşlara, risk yönetme sürecinde, kuruluşun genel yönetişimine, stratejisine, planlamasına, yönetimine, raporlama süreçlerine, po-

litikalarına, değerlerine ve kültürüne entegre bir çerçeve geliştirmelerini, uygulamalarını ve sürekli iyileştirmelerini tavsiye eder.

İtibara ve markaya verilen zararlar, siber suçlar, politik riskler ve terörizm, dünyadaki her tür ve büyüklük-

teki özel ve kamu kuruluşlarının artan sıklıkta karşı karşıya kaldığı risklerden bazılarıdır. Artan risklerle oluşan belirsizliği yönetmeye yardımcı olmak üzere, ISO 31000 standartlar ailesinin en son sürümü ortaya çıkmıştır. Rehberin üç ana kısmı ve bu kısımlarda yapılan temel değişiklikler şunlardır (CGE, 2018):

- Başarısı için anahtar kriterler olan risk yönetimi ilkelerinin gözden geçirilmesi,
- Risk yönetiminin örgütlerin yönetiminden başlayarak tüm organizasyonel faaliyetlere entegre edilmesini sağlayacak üst yönetimin liderliğine odaklanma,
- Risk yönetiminin yinelemeli niteliği, yeni deneyimlerden yararlanma, sürecin her aşamasında süreç unsurlarının, eylemlerin ve kontrollerin revizyonu için bilgi ve analiz,

- İçeriğin, dış ortamıyla düzenli olarak geri bildirim alışverişinde bulunan ve birden fazla ihtiyaca ve bağlama uyacak şekilde açık sistem modelini sürdürmeye daha fazla odaklanarak düzene konulması.

Bu değişiklikler, aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi ISO 31000 modelinin de revizyonuna yol açtı. Prensiplerin, etkin ve verimli bir risk yönetiminin, nitelikleri, amaç ve hedefleri hakkında rehberlik sağladığı ifade edilmiştir. Bunların, organizasyonların risk yönetimi çerçevesi ve süreçleri oluşturulurken dikkate alınması gereken esaslar olduğu belirtilmiştir (ISO, 2018b, s. 2). Prensiplerin sayısı, yeni versiyonda 11'den 8'e indirilmiştir. Bununla birlikte, yeni versiyondaki prensiplerin, eski versiyonda yer alan prensiplerin aynı olduğu, sadece ifade edilmiş şekilde küçük değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

Tablo 1. ISO Rehberlerinin Karşılaştırılması

	ISO 31000:2009	ISO 31000:2018
Prensipler	Değer oluşturur	Entegre
	Organizasyonel süreçlere entegre	Yapılandırılmış ve geniş kapsamlı
	Karar almanın parçası	Özelleştirilmiş
	Belirsizliği net bir şekilde dikkate alan	Kapsayan
	Sistemik, yapılandırılmış ve zamanlamalı	Dinamik
	Var olan en iyi bilgiye dayanan	Var olan en iyi bilgi
	İhtiyaca ve duruma uygun hale getirilmiş	İnsani ve kültürel faktörler
	İnsani ve kültürel faktörleri hesaba katan	Sürekli iyileştirme
	Şeffaf ve kapsayan	
	Dinamik, yinelenen, değişimlere cevap veren	
	Organizasyonun sürekli iyileşme ve gelişimini kolaylaştırır	
Çerçeve	Emir/yetki ve adanma	Liderlik ve adanma
	Çerçevenin tasarımı	Tasarım
	Risk yönetiminin uygulaması	Uygulama
	Çerçevenin takip ve gözden geçirmesi	Değerlendirme
	Çerçevenin sürekli iyileştirmesi	İyileştirme Entegrasyon
Süreç	Bağlamın kurulması	Bağlamın kurulması
	Risk değerlendirmesi	Risk değerlendirmesi
	Risk tedavisi	Risk tedavisi
	İzleme ve Gözden geçirme	İzleme ve Gözden geçirme
	İletişim ve Danışma	İletişim ve Danışma Kayıt ve Raporlama

(Burca, 2018'den faydalanarak oluşturulmuştur.)

Çerçeve kısmında, risk yönetiminin, örgütlerin önemli aktivite ve fonksiyonlarının içerisine nasıl entegre edileceği açıklamaktadır. Risk yönetiminin başarısının, bu entegrasyonun başarısına bağlı olduğu ifade edilmiştir. Risk yönetiminin, örgütlerin tüm aktivitelerinin içerisine entegre olabilmesinde, üst yönetimin bu konuyu sahiplenmesi ve desteğinin kritik olduğu vurgulanmaktadır (Anderson & Frigo, 2020, s. 4). 2009 versiyonunda çerçeve kısmında yer alan beş husus, 2018 versiyonunda, entegrasyon da ilave edilerek, altıya çıkarılmıştır.

Süreç kısmı, iletişim ve danışma, ortamın oluşturulması, değerlendirme, cevap verme, gözden geçirme, kayıt ve raporlamayı kapsar. Eski ve yeni versiyon arasında içerik olarak önemli bir farklılık görülmemektedir. Yeni versiyonda kayıt ve raporlama sürece ilave edilmiştir. Eski versiyondaki, ortamın oluşturulması yeni versiyonda kapsam, ortam, kriter şeklinde ifade edilmiştir.

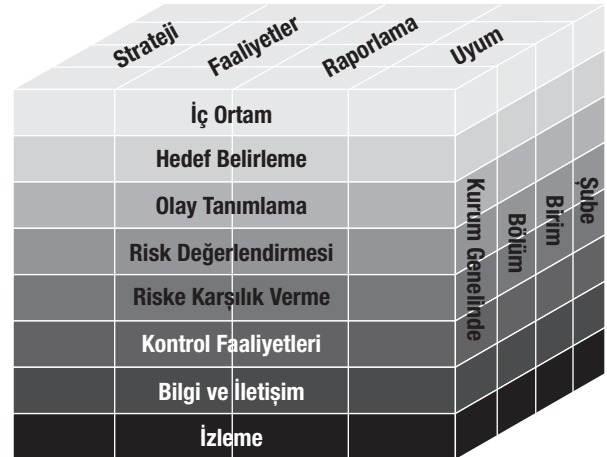
ISO 31000'in revize edilmiş versiyonu, organizasyonla entegrasyona, liderlerin rolü ve sorumluluklarına odaklanmaktadır. Risk uygulayıcıları genellikle örgütsel yönetimin sınırlarındadır. Bu vurgu, risk yönetiminin işin ayrılmaz bir parçası olduğunu göstermelerine yardımcı olmaktadır. 2018 sürümü, risk yönetiminin temel itici gücü olarak değer yaratmaya daha fazla odaklanır ve korumaya daha fazla odaklanmakta ve sürekli iyileştirme, paydaşların dâhil edilmesi, organizasyonla özelleştirme, insan ve kültürel faktörlerin düşünülmesi değerlendirilmesi gibi diğer ilgili ilkeleri içermektedir. Yeni versiyon ile risk, olayların veya koşulların eksik bilgisinin bir örgütün karar verme sürecine etkisi üzerine odaklanan "belirsizliğin hedefler üzerindeki etkisi" olarak tanımlanmaktadır (ISO, 2018b, s. 1). Bu tanımla birlikte standardın en önemli faydası, geleneksel risk anlayışında bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi ve organizasyonları risk yönetimi ihtiyaçlarına ve hedeflerine göre uyarlamaya zorlamasıdır. ISO 31000, örgütlerin tüm düzeylerinde karar verme de dâhil olmak üzere tüm faaliyetleri destekleyen bir risk yönetimi çerçevesi sağlamaktadır. ISO 31000 çerçevesi ve süreçleri, örgütlerin tüm alanlarında yönetim kontrolünün tutarlılığını ve etkinliğini sağlamak için yönetim sistemleri ile entegre edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu, strateji

ve planlama, örgütsel esneklik, bilişim teknolojileri, yönetişim, insan kaynakları, uyum, kalite, sağlık ve güvenlik, iş sürekliliği, kriz yönetimi ve güvenliğini içermektedir.

3.2. Yeni COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncellemelerini Anlamak

Zaman içerisinde risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesine dair bir gereksinim doğurmuştur. Risk yönetiminde yaşanan skandalların zorunlu kılmasıyla da 2004 yılında yayınlanan COSO KRY Entegre Çerçevesi yayınlanmıştır. 2004 çerçevesinde sekiz adet bileşen vardır ve bunların altında prensipler şeklinde bir yapı bulunmamaktadır. Çerçeve aşağıda görüleceği gibi 3 boyutlu bir matrisle gösterilen COSO küpü ile temsil edilmektedir. Matrisin üstünde, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluğu kapsayan hedefler; ön yüzünde iç kontrol bileşenleri; yan yüzeyinde ise, birimler ve yürüttükleri faaliyetleri kapsayan örgütsel yapı bulunmaktadır.

Şekil 4. COSO Küpü



(COSO, 2012, s. 5)

Zamanla risk türleri, risklerin nedenleri, risklere karşılık yapılacak uygulamalar değer üretebilen mekanizmalar olmaktan uzaklaşmıştır. COSO, KRY Çerçevesini 6 Eylül 2017 tarihinde revize etmiştir. Yenileme ile çerçevenin adı ve yapısı değiştirilmiştir.

Çerçevenin adında, strateji, risk ve performans arasındaki ilişkiye vurgu yapılmıştır. Aşağıda gösterildiği üzere, yeni gösterimde helezon şeklinde bir gösterim yapılmıştır. Yeni çerçevede 5 adet bileşen ve bunlara ilişkin 20 adet prensip belirlenmiştir. Yeni modelin ana simgesi soyut formdadır. Yeni KRY'nin simgesi

çeşitli renkli şeritlerin kesişimler arasında konumlandırılmış beş terimi içermektedir. Ana resmin altında, ilgili terimlerle beş mini ikon vardır. Bu terimler ile şeritler arasındaki ilişki ve şeritler içindeki terimler hemen anlaşılabilir bir yapıdadır (Prewett & Terry, 2018, s. 17-19).

Şekil 5. COSO Sarmalı



Yönetişim ve Kültür

1. Yönetim Kurulunun Risk Gözetimini Uygulaması
2. Operasyonel Yapının Oluşturulması
3. İstenen Kültür Yapısının Tanımlanması
4. Temel Değerlere Olan Bağlılığı Gösterme
5. Kabiliyetli Personeli Kazanma, Geliştirme ve Elde Tutma



Strateji & Hedef Oluşturma

6. İş Ortamını Analiz Etme
7. Risk İştahının Tanımlanması
8. Alternatif Stratejileri Değerlendirme
9. İş Hedeflerini Oluşturma



Performans

10. Risklerin Tanımlanması
11. Risk Şiddetlerinin Değerlendirilmesi
12. Risklerin Derecelendirilmesi
13. Risk Yanıtlarının Uygulanması
14. Bütüncül Bir Akış Açısının Geliştirilmesi



Gözden Geçirme & Revizyon

15. Yapısal Değişiklikleri Değerlendirme
16. Risk ve Performansı Gözden Geçirme
17. Kurumsal Risk Yönetimi ile İlgili Gelişmeleri Takip Etme



Bilgi, İletişim ve Raporlama

18. Bilgi Yönetim Sisteminin Güçlendirilmesi
19. Riske İlişkin Bilginin Paylaşılması
20. Risk, Risk Kültürü ve Performans ile İlgili Raporlama

(COSO, 2017, s. 6)

Bu yeni şekilde, KRY'nin bileşenlerinin, örgütlerin misyon, vizyon ve temel değerleriyle ilişkisi gösterilmektedir. Diyagramın üç şeridi örgüt boyunca akan genel süreçleri temsil ettiği, diğer iki şeridin ise KRY'nin destekleyici unsurlarını temsil ettiği ifade edilmiştir (COSO, 2017, s. 5). Yeni gösterime göre, KRY, strateji geliştirme, iş hedeflerinin oluşturulması ve uygulanması ve performansla entegre edildiğinde, bunun örgütlerin değerini artıracığı ifade edilmektedir. KRY'nin statik olmadığı, günlük alınan kararlar vasıtasıyla strateji geliştirme, iş hedeflerinin oluşturulması ve bu hedeflerin uygulanmasına entegre olduğu belirtilmiştir (Anderson & Frigo, 2020, s. 2).

Unsur ve bunlara ilişkin prensiplerin belirlenmesi, çerçevenin kullanım kolaylığı ve daha iyi anlaşılması

bakımından uygun olmuştur. Küp şeklinde gösterimden vazgeçilmesi COSO iç kontrol küpü ile karıştırılmasını önlemek ve KRY'nin örgütlerin tüm süreçlerine entegre olduğunu göstermek açısından faydalı olmuştur (Kurt & Uçma Uysal, 2018, s. 23).

Güncellenen çerçevede KRY'nin tanımı değiştirilmiştir. 2004 çerçevesinde KRY, "bir örgütlerin yönetim kurulu, yöneticileri ve tüm çalışanlarından etkilenen, stratejinin belirlenmesinde ve kurum genelinde uygulanan, kurumu etkileme potansiyeli olan olayları belirleme ve risk iştahı çerçevesinde riskin yönetilmesi amacıyla dizayn edilen, örgütlerin hedeflerini başarması için makul güvence sağlayan bir süreçtir" şeklinde tanımlanmıştır (COSO, 2004, s. iii). Güncellenen çerçevede ise KRY, "organizasyonun değer

yaratma, koruma ve realize etmede, riski yönetmek için güvenebilecekleri, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilen, kültür, imkan ve uygulamalardır” şeklinde tanımlanmıştır (Anderson & Frigo, 2020, s. 2). Oluşturulan **Yeni KRY çerçevesinde KRY'nin statik olmadığı**, tüm seviyelerdeki yönetim ve risk süreçlerine uygulanabileceği belirtilmiştir.

Yeni tanımda risk yönetimin temel amacının değer oluşturmak, korumak ve realize etmek olduğu, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. KRY'nin örgütlerin tüm aktivite ve süreçlerine entegre edilmesinin organizasyonun yönetim, strateji, hedef belirleme ve günlük operasyonlarına ilişkin karar alma süreçlerini iyileştireceği, performansı artıracığı ve değer oluşturulması, korunması ve sürdürülmesine katkı sağlayacağı ifade edilmiştir (COSO, 2017, s. 5). KRY'nin bir fonksiyon, bölüm veya risklerin listelenmesinden ibaret olmadığı, yönetimin, riskleri aktif bir şekilde yönetmek için kullandıkları uygulamaları kapsadığı ifade edilmiştir. Sarmal ile tasarlanan bu **bileşenler**, aşağıda aktarıldığı gibidir:

Yönetişim ve Kültür: KRY'nin diğer unsurlarının temelini oluşturur. Yönetişim, tüm aktörlerin yönetime katılmasını ve yönetişimin bir parçası olmasını ifade etmektedir (Okçu, 2011, s. 45). Dolayısıyla yönetim kavramı, birlikte karar alma ilkesinin kabul edilmesini gerekli kılmaktadır. Kültür ise, etik değerler, istenen davranışlar ve risk anlayışı ile doğrudan ilişkilidir (COSO, 2017, s. 6). Örgüt kültürü, kurumda çalışan tüm bireyleri içermektedir. Örgüt içerisinde yerleşik davranışlar tümünü kapsayan kültür, karar alma, uygulama ve takip etme aşamalarının tamamında doğrudan belirleyici bir rol almaktadır. Yönetişim ve kültür bileşeni, birbiri ile doğrudan ilişkili 5 alt bileşenden oluşmaktadır.

- *Yönetim Kurulunun risk gözetimini uygulaması.* Yönetim Kurulu, yönetimin strateji ve iş hedeflerini gerçekleştirmesini desteklemek amacıyla, stratejinin gözetimi ve yönetim sorumluluklarını yerine getirir.
- *Operasyonel yapının oluşturulması.* Örgütler, strateji ve iş hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla operasyonel yapıyı oluşturur.

- *İstenen kültür yapısının tanımlanması.* Organizasyon, örgütlerin kültürünü karakterize eden, arzu edilen davranışları tanımlar.
- *Temel değerlere olan bağlılığı gösterme.* Organizasyon, örgütün temel değerlerine bağlılığını gösterir.
- *Kabiliyetli personeli kazanma, geliştirme ve elde tutma.* Organizasyon, strateji ve iş hedefleri ile uyumlu olarak beşeri sermayesini inşa etmeye büyük önem verir.

Strateji ve Hedef Oluşturma: KRY, strateji ve hedeflerin oluşturulması, strateji planlama süreçlerinin temel noktalarıdır ve bu unsurlar birlikte hareket etmektedirler. Bu düzenlemeyle iş ortamı ile stratejilerin belirlenmesi arasındaki temel ilişki irdelenmiştir. Bileşenin alt bileşenleri şu şekildedir:

- *İş ortamını analiz etme.* Organizasyon, bulunduğu iş ortamının, risk profili üzerine potansiyel etkilerini analiz eder.
- *Risk iştahının tanımlanması.* Organizasyon, risk iştahını, değer oluşturma, koruma ve realize etme bağlamında tanımlar.
- *Alternatif stratejileri değerlendirme.* Organizasyon, alternatif stratejilerin risk profili üzerine etkilerini değerlendirir.
- *İş hedeflerini oluşturma.* Organizasyon, iş hedeflerini oluştururken, stratejiyle uyumlu ve onu destekleyecek şekilde, çeşitli seviyelerdeki riskleri dikkate alır.

Performans: Örgütlerin hedefleri ile doğrudan ilgili olan riskler, tanımlanmak ve değerlendirilmek zorundadır. Bu nedenle riskler, risk iştahı haritası kapsamında şiddetleri ve dereceleri bakımından sınıflandırılmalıdır. Bileşenin 5 alt bileşeni bulunmaktadır.

- *Risklerin tanımlanması.* Örgütler strateji ve iş hedeflerinin yerine getirilmesini etkileyen riskleri belirler.
- *Risklerin şiddetlerinin değerlendirilmesi.* Örgütler risklerin şiddetini değerlendirir.
- *Risklerin derecelendirilmesi.* Örgütler risklere vereceği cevaba esas oluşturmak üzere, riskleri derecelendirir.

- *Risk yanıtlarının uygulanması.* Örgütler risklere vereceği cevapları belirler ve seçer.
- *Bütüncül bir bakış açısının geliştirilmesi.* Örgütler risklere ilişkin bütüncül bakış açısı geliştirir ve değerlendirir.

Gözden Geçirme ve Revizyon: Örgütler ilgili birimlerin performanslarını gözden geçirme suretiyle KRY'nin temel bileşenlerinin işleyişlerini ve değer oluşturma sürecine yapacakları katkıları revize edebileceklerdir. Bu yolla doğabilecek yapısal değişimlere uyum konusunda ihtiyaç duyulacak güncellemeler belirlenebilecektir. Bu ana bileşen aşağıdaki alt bileşenden oluşmaktadır:

- *Yapısal değişiklikleri değerlendirme.* Örgütler strateji ve iş hedeflerini önemli şekilde etkileyen değişiklikleri belirler ve değerlendirir.
- *Risk ve performansı gözden geçirme.* Organizasyon örgütün performans sonuçlarını gözden geçirir ve riskleri ele alır.
- *KRY ile ilgili gelişmeleri takip etme.* Örgütler KRY'de gelişmeleri takip eder.

Bilgi, İletişim ve Raporlama: İletişim, “bilgilerin akla gelebilecek her türlü yolla başkalarına aktarılması, bildirişim, haberleşme, iletişim” anlamına gelmektedir (Parlatır, Gözaydın, & Zülfiyar, 1998, s. 1067). Örgütlerde katma değer oluşturma süreçlerinde kullanılacak bilgilerin elde edilmesi, iletilmesi, paylaşılması ve raporlanması için, KRY yapısı oluşturulmalıdır. Söz konusu bilgiler iç ve dış kaynaklı olabilmektedir. Elde edilen bilgiler, kurum genelinde ilgili tüm birimlere de iletilmelidir. Ana bileşen 3 alt bileşenden oluşmaktadır:

- *Bilgi yönetim sisteminin güçlendirilmesi.* Örgütler KRY'yi desteklemek için, bilgi ve teknoloji sistemi avantajlarından yararlanır.
- *Riskle ilgili bilginin paylaşılması.* Örgütler KRY'yi desteklemek için iletişim kanallarını kullanır.
- *Risk, risk kültürü ve performans ile ilgili raporlama.* Örgütler teşkilat içi çeşitli düzeylerde risk, kültür ve performans hakkında raporlama yapar.

COSO, yeni KRY çerçevesinde kontrol faaliyetleri bileşenlerini belirtilmemiş, ancak bunlar hakkında COSO İç Kontrol Entegre Çerçevesinin birlikte kullanılmasını önermiştir (COSO, 2012, s. 160). Ayrıca, çerçevenin, sektör, büyüklük, coğrafyaya bağlı olmasızın, tüm örgütler için uygulanabileceği belirtilmiştir (COSO, 2012, s. 1). Yenilenen çerçeve, örgütlerin gözetim, yönetim ve denetiminde bulunan tüm taraflar için, risk yönetimi uygulamalarının gözden geçirilmesi açısından önem arz etmektedir.

KRY faaliyetlerini uygulamak veya geliştirmek isteyen örgütler, KRY çalışmalarına başlamadan önce güçlü bir kavramsal temel oluşturmalıdırlar. Başarılı bir KRY faaliyeti için bazı unsurlar bulunmalıdır. Bu unsurlar KRY faaliyetlerini uygulayan veya geliştiren örgütler için başarının anahtarlarıdır. Bu başarının anahtarları, KRY faaliyetleri uygularken karşılaşılabilecek engelleri önlemek için yöneticilere yardımcı olmaktadır. Bu anahtarlar COSO tarafından 2020 Şubat bülteninde aşağıda değinildiği gibidir (Anderson & Frigo, 2020, s. 6):

- Yönetim Kurulu ve üst yönetimin desteğinin alınması,
- KRY'nin rolü ve amacının anlaşılması ve yerleştirilmesi,
- KRY'nin örgütlerinin kültürüne ve değerlerine entegre edilmesi,
- Başlangıç olarak örgütün temel strateji ve faaliyet hedeflerine odaklanmak,
- Ana stratejilerle ilgili olay ve sonuçlar kilit risklerdir,
- Basit eylemlerle başlanması ve aşamalı olarak oluşturulması,
- Mevcut kaynaklardan ve risk yönetim faaliyetlerinden yararlanma.

COSO risk iştahı konusunda örgütlerin karar vermede kilit bir faktör olarak risk iştahını nasıl teşvik edebileceğine odaklanan **yeni bir bülten** yayınlamıştır. Bülten, risk iştahı hakkında hatırlanması gereken altı temel hususu içermektedir (Tysiac, 2020):

- *Risk iştahı ayrı bir çerçeve değildir.* Tek başına bir faaliyet değildir, ancak riskin yönetilmesinin yanı sıra örgütsel eylem ve iletişimin ayrılmaz bir parçası olmalıdır.

- *Risk iştahı ve risk toleransı farklıdır.* Bununla ilgili olsalar da, bunlar farklı fikirlerdir.
- *Risk iştahı, finansal hizmetler endüstrisinden daha fazlası için geçerlidir.* Tüm örgütlerin performansı daha etkili bir şekilde anlamalarına ve yönetmelerine yardımcı olabilir.
- *Risk iştahı karar vermenin merkezinde yer alır.* Ayrıca bir kararın bile gerekli olduğunu belirlemede önemlidir.
- *Risk iştahı bir metriğe çok daha fazlasıdır.* Her metriğe hedef iştah atanan bir yaklaşımın parçası olarak ele alınsa da daha iyi, ileriye dönük bir uygulama gelecekteki eylem için iştah ve stratejiyi birbirine bağlar.
- *Risk iştahı şeffaflığı artırmaya yardımcı olur.* Örgütlerin üstlenmek istediği risklerin yanı sıra sınırlamayı amaçladığı riskler konusunda farkındalık yaratabilir.

Yeni bültende “örgütlerin başarılı olma riski olduğu” belirtilmektedir. Ancak risk kontrol edilememektedir. Risk iştahını belirlemek ve anlamak örgütsel yönetim, stratejik planlama ve karar almanın önemli bir unsurudur. Bir performans merceğiyle iştahı belirlemek, yönetimini etkileyen ve etkili olması için bir örgütün

kültürüne nüfuz eden derin tartışmalar gerektirir. Bu şekilde iştah, misyonu ve vizyonu yansıtır ve strateji ve hedeflerle değer katma hedefiyle bütünleşmektedir.

3.3. Çerçevesinin Karşılaştırılması

ISO 31000: 2018'i geliştirme süreci, 70'den fazla ülkeden üyelerin 5000'in üzerinde yorumuyla gerçekleştirilmiştir. COSO ise geliştirilirken 2017 güncellemesine katkıda bulunanların neredeyse tamamı Washington, D.C. ve New York City'de bulunmaktadır (Williams, 2019). Düzenleyici risk yönetimi, Avustralya'da uygulanmaktadır ve Birleşik Krallık, düzenleyici risk yönetimini yükseköğretim gözetim sürecinin temel bileşeni olarak kullanmaktadır. ABD'de KRY uygulaması, 2002 Sarbanes-Oxley Yasasını ilermeye dayalı olarak daha dolaylı ve isteğe bağlıdır (Padro, 2015, s. 1). Bununla birlikte, hem ISO 3100 kılavuzu hem de AS/NZS 4360 standardı, kuruluşlar arasında risk yönetiminin tekdüzeliğini teşvik etme niyetinde olduklarını açıkça belirtmektedir. Kanada'da ise kamu sektörüne hitap eden Risk Yönetimi Çerçevesi, kamu idaresinin organları ve belirli yönetim özelliklerine ilişkin bir dizi ilke ve kontrol listesi sağlamaktadır.

Tablo 2. Temel KRY Çerçevesinin Karşılaştırılması

Çerçevesi	Amaç ve Kapsam	Risk Yönetim Süreci
COSO KRY 2017	2004 yayınına yönelik bu güncelleme, kurumsal risk yönetiminin gelişimini ve organizasyonların gelişen iş ortamının taleplerini karşılamak için risk yönetimi yaklaşımlarını geliştirme ihtiyacını ele almaktadır. Yönetim ve paydaş güvenini artırmak için herhangi bir organizasyonda kurumsal risk yönetimini uygulamaya yönelik özlü bir çerçevedir. Güncellenen belge, hem strateji belirleme sürecinde hem de uygulama performansında riski göz önünde bulundurmanın önemini vurgulamaktadır.	1) Yönetişim ve Kültür 2) Strateji ve Hedef Belirleme 3) Performans 4) İnceleme ve Revizyon 5) Bilgi, İletişim ve Raporlama
ISO 31000: 2018	Bu uluslararası standart, kuruluşların, riski yönetme sürecini kuruluşun genel yönetişimine, stratejisine ve planlamasına, yönetimine, raporlama süreçlerine, politikalarına, değerlerine ve kültürüne entegre etmek olan bir çerçeve geliştirmelerini, uygulamalarını ve sürekli iyileştirmelerini tavsiye eder. Risk yönetimi, herhangi bir zamanda birçok alanda ve düzeyde tüm bir kuruluşa ve ayrıca belirli işlevlere, projelere ve faaliyetlere uygulanabilir. Bu standart, sistematik, şeffaf ve güvenilir bir şekilde ve herhangi bir kapsam ve bağlamda her türlü riskin yönetilmesine yönelik ilkeleri ve yönergeleri sağlar. Standart, kuruluşlar arasında risk yönetiminin tekdüzeliğini teşvik etmeyi amaçlamaz.	1) Bağlamlın kurulması 2) Risk değerlendirmesi 3) Risk tedavisi 4) İzleme ve Gözden geçirme 5) İletişim ve Danışma 6) Kayıt ve Raporlama

(Rubino, 2018, s. 205-207 faydalanarak oluşturulmuştur.)

Bu çerçeveler, dünya çapında uygulanan diğer daha küçük çerçevelere kıyasla daha yapılandırılmıştır. Analiz edilen iki çerçevede de risk, tehdit ve fırsatlar açısından tanımlanır. Tablo 2'de gösterildiği gibi, amaç ve kapsam açısından, çerçeveler güçlü bir benzerlik göstermektedir. Çerçeveler, risk yönetimi faaliyetlerinin etkili ve verimli bir şekilde uygulanmasını ve geliştirilmesini teşvik eden ve kolaylaştıran yönergeler ve genel ilkeler sağlar. Bu yönergeler, yalnızca bireysel projelere değil, kamu veya özel kuruluşların tüm faaliyetlerine uygulanabilen çok çeşitli kuruluşlar için geçerlidir. Tabloda belirtildiği gibi risk yönetimi sürecindeki farklılıklar, temelde terminolojinin kullanımındaki değişikliklere veya bazı faaliyetlerin açık veya örtük tahminine bağlıdır. Risk yönetimi çerçevelerinin yönetim kontrol araçlarından büyük ölçüde kopuk görüldüğü anlaşılmaktadır. Yönergeler genellikle, kurumsal kontrolün klasik araçlarına alternatif olarak düşünülemeyecek bir metodolojiyi yansıtır. Çerçeveler, çeşitli düzeylerde kurumsal kontrol araçlarına değinmelidir ancak bunların kurumsal kontrol vizyonundan kopuk olduğu görünmektedir. Ek olarak, tüm risk çerçeveleri bilgi ve iletişim bileşenini içerir ancak bilgi sistemleri ile entegrasyon prosedürleri sağlamaz.

3.4. Örgütsel Etki

Bir örgütün bu revizyonlara dayanarak değişiklik yapması gereken düzey, mevcut risk yönetimi uygulamalarının mevcut entegrasyon seviyesine ve uygunluğuna bağlıdır. Risk süreçlerini ve tekniklerini karar verme ve strateji belirlemeye dâhil eden örgütleri için çok az değişiklik gerekebilmektedir. Ancak, paydaşlar KRY'nin örgütlerin misyonunu ilerletmek için çevresel olarak bağlantılı başka bir faaliyet olduğuna inanırlarsa, riski yönetme amacını ve yaklaşımını değiştirerek daha güçlü ve daha yetenekli bir organizasyon oluşturma fırsatı olabilir. Bu revizyonlar aşağıdakiyle ilgili bir sorgulama başlatmak için kullanılabilir (Fox, 2018, s. 4):

- *Güncel uygulamalar.* Risk yönetimini temel bir yetkinlik mi yoksa periyodik bir egzersiz olarak mı değerlendiriliyor?

- *Paydaş değerlendirmeleri.* Riski yönetmekten sorumlu olanlar yapılmakta olanın değer katığına inanıyor mu?
- *GAP analizi.* Revize edilen belgelerin hangi yönleri örgüt içindeki risk yönetimi yeteneklerini geliştirmek için kullanılabilir?

Bu rehber, belgelerde aktarılan risk yönetiminin gelişimi, risk yönetiminin nasıl görüldüğü ve entegre edileceği konusunda mevcut değişikliği değiştirebilir. Risk uzmanları ve örgütleri, değişiklikleri stratejik hedeflere daha etkin bir şekilde ulaştırmayı örgütlerini güçlendirmek için bir fırsat olarak görmelidir.

4. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Risk yönetiminin uygulanması, kontrol, örgüt kültürü, iyi tanımlanmış bir organizasyon yapısının varlığı, uygun prosedürlerin sağlanması ve şirket politikaları, varlığı açısından bir dizi unsura dayanarak örgütten örgüte değişen karmaşık bir faaliyettir (Agarwal & Kallapur, 2018, s. 329). Bu nedenle, tüm bu unsurların ve diğerlerinin analizi, özellikle ana KRY çerçeveleri gibi çok küçük veya sınırlıysa, basit bir kılavuzda yer alamaz. Gözlemlendiği gibi, en iyi ve yaygın olarak kullanılan kılavuz, diğerleri gibi bazı sınırlamalar getiren COSO KRY'dir. Risk yönetimi faaliyetlerinin etkili şekilde uygulanması, COSO KRY veya ISO 31000 kılavuzları gibi güvenilir bir standart dikkate alınarak gerçekleştirilebilir. Standartların derinlik seviyesi incelendiğinde, 254 sayfalık COSO KRY'nin ilkeler ve odak noktaları ile ilgili daha fazla ayrıntılı olduğu söylenebilir.

Birkaç temel tanımın karşılaştırılması, ISO 31000 ve COSO KRY Çerçevesi arasındaki temel farkları gösterecektir. COSO KRY Çerçevesi, birçok örgütün uygulanması zor bulunduğu karmaşık ve çok katmanlı bir rehberdir. ISO, özümsemesi daha kolay ve daha akıcı bir yaklaşım sunmaktadır. ISO bir yönetim sürecine dayanmaktadır ve her örgüt için risk süreci uyarlayarak mevcut yönetime ve stratejik sisteme entegre olmaktadır. COSO modeli kontrol ve uyumluluğa dayanır. Bu, geleneksel risk yöneticileri tarafından uygulanması zordur. COSO bir örgütün iç denetim ekibi tarafından uygulanırsa, programın uygulayıcı-

larla aynı insanlar tarafından denetlenmesi sorunu bulunmaktadır. ISO ise bağımsız denetim fonksiyonunun izleme ve inceleme aşamasında yer almasına imkan vermektedir. COSO denetçiler, muhasebeciler ve finansal uzmanlar tarafından yazılmıştır; ISO ise risk yönetimi uygulayıcıları ve uluslararası standart uzmanlarınca yazılmıştır.

Çerçeveler arasında risk yönetim süreçlerinin ilk aşaması açısından büyük farklılık vardır. COSO yönetişim, stratejinin incelenmesi, uygulanması ve ilgili risklere vurgu yaparken, ISO 31000 içinde bulunması gereken tüm öğeleri içermeyen bağlamın oluşturulmasını tanımlamaktadır. Örneğin, yönetişim unsurlarının etik değerlerine, yönetim tarzına, davranış kurallarına, insan kaynağının becerileri ve yetki ve sorumluluk alanlarının tanımlanmasına ISO'da atıf yapılmamaktadır. Bununla birlikte, COSO, ISO standardına kıyasla dış bağlamın analizine daha fazla alan ayırmaktadır.

ISO ve COSO'nun birlikte incelenmesi, KRY uygulayıcıları ve denetçiler için faaliyetleri bütünleştirmek ve güçlendirme yönünden fırsat sunmaktadır. Kuruluşların COSO ile ilgili görüş ve başarısına bağlı olarak, örgüt genelinde büyümeyi ve karlılığı hızlandırmak için daha etkili bir yol tasarlamada ISO'nun değerlendirilmesi farklı bir yaklaşım sağlayabilir.

Yapılan düzenlemelerde, risk değerlendirmesi konusunda genellikle COSO sistemine atıfta bulunulmaktadır. KRY ve iç kontrol konularındaki düzenlemelerde açık ve uygulama zorunluluğu getiren hükümler bulunmamaktadır. Dolayısıyla KRY farkındalığının oluşturulmasında ISO 31000-Risk Yönetimi gibi çerçevelerden faydalanılabilir. Nihayetinde ISO 31000 standardı, risk yönetimini bir örgütün başarısı için merkezi bir hâle getirecek bir araç ve planlama, yönetim ve yönetişim gibi önemli süreçlerin samimi bir parçasını sunmaktadır.

İki standart arasında tezatlık yerine daha fazla ortak nokta olduğu düşünülmektedir. Zayıflıkları tanındığı sürece COSO tamamen uygulanırsa, ISO'ya geçmeyi düşünmeye gerek olmayabilir. Öte yandan, eğer COSO'dan kullanışlı ve verimli bir uygulama elde edilemezse herhangi bir geçiş süreci kaybetmeden ISO'ya geçilebilir ve örgütler muhtemelen basitleştirip güçlenebilir.

Bununla birlikte, sadece ISO 31000'in uygulanması kötü iş kararlarını ve hatta başka bir küresel mali çöküşü engellemeyecektir. Yönetişim sorunlarının çözümünde tek yönlü bir model yerine belirtilen değerleri dengeleyen bir yaklaşımla hareket edilmesi doğru olacaktır. Ancak ISO 31000, örgütlere var olma nedenlerini anlama ve geleceklerindeki belirsizliği azaltmak için gerekli tedavileri tanımlama fırsatı sunmaya devam edecektir.

Kaynakça

- Agarwal, R. & Kallapur, S. (2018). Cognitive risk culture and advanced roles of actors in risk Governance: a Case study. *The Journal of Risk Finance*, 19(4), 327-342.
- Anderson, R. J. & Frigo, M. L. (2020). *Creating and Protecting Value: Understanding and Implementing enterprise risk management*. Lake Mary: COSO.
- Arslan, I. (2008). *Kurumsal risk yönetimi* (Uzmanlık tezi). Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Beasley, M., Pagach, D. & Warr, R. (2008). Information conveyed in hiring announcements of senior executives overseeing enterprise-Wide risk management processes. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, (23), 311-332.
- Bulut, E. (2015). *COSO 2013 "Bataklığı kurutmak mı? Sinekleri öldürmek mi?"* İstanbul: TİDE.
- Burca, N. (2018, Şubat 27). *Yenilenen ISO 31000 Risk Yönetimi Rehberi*. Nazif Burca: <https://nazifburca.com/2018/02/27/yenilenen-iso-31000-risk-yoneti-mi-rehberi/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 15 Aralık 2020).
- CGE. (2018, Temmuz). *Main changes in revised ISO 31000 Standard – Keep risk management simple*. CGE Risk Management Solutions: <https://www.cgerisk.com/2018/07/main-changes-in-revised-iso-31000-standard-keep-risk-management-simple/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 15 Haziran 2020).
- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management Framework*. Lake Mary: PwC.
- COSO. (2012). *Internal control—Integrated Framework: Framework and appendices*. PwC.
- COSO. (2017). *Enterprise risk management integrating with strategy and performance executive summary*. Lake Mary: PwC.

- Derici, O., Tüysüz, Z. & Sarı, A. (2007). Kurumsal risk yönetimi ve sayıştay uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, (65), 151-172.
- Fox, C. (2018). Understanding the New ISO and COSO Updates. *Risk Management*, 65(6), 1-5.
- Gjerdrum, D. & Peter, M. (2011). The new international standard on the practice of risk management – A Comparison of ISO 31000:2009 and the COSO ERM Framework. *Risk Management*, (21), 8-12.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P. & Tseng, C. (2009). Enterprise risk management and firm performance: A contingency perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, (28), 301-327.
- ISO. (2018a). *ISO 31000 Risk Management*. Cenova: ISO.
- ISO. (2018b). *31000: Risk Management - Guidelines*. Cenova: BSI Standards Publication.
- Karadeniz, I. (2017, Nisan 17). *Risk tabanlı proses yönetimi eğitimi TS EN ISO 9001: 2015*. TSE: <https://slideplayer.biz.tr/slide/15159610/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 11 Haziran 2020).
- KİDDER. (2013). Kurumsal risk yönetiminin doğuşu. *Kurumsal risk yönetimi (ERM)*. İstanbul: Kamu İç Denetçileri Derneği.
- Kleffner, A. E., Lee, R. B. & McGannon, B. (2003). The effect of corporate governance on the use of enterprise risk management: evidence from Canada. *Risk Management and Insurance Review*, (6), 53-73.
- Kurt, G. & Uçma Uysal, T. (2018). COSO Kurumsal risk yönetimi çerçevesi güncelleme projesinin getirdiği yenilikler. *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, (54), 19-34.
- Lachapelle, E., Aliu, F. & Emini, E (2018, Şubat 20). *ISO 31000:2018-Risk Management Guidelines*. PECB: <https://pecb.com/whitepaper/iso-310002018-risk-management-guidelines> adresinden alındı. Erişim Tarihi, 16 Haziran 2020).
- Liebenberg, A. P. & Hoyt, R. E. (2003). The determinants of enterprise risk management: Evidence from the appointment of chief risk officers. *Risk Management and Insurance Review*, (6), 37-52.
- Mikes, A. (2009). Risk management and calculative cultures. *Management Accounting Research*, (20), 18-40.
- Okçu, M. (2011). *Değişen dünyayı anlamak için önemli bir kavram: Yönetişim*. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayını.
- Öksüz, F. (2015). *Kamu İdarelerinde daha etkili bir yönetim için nasıl bir iç denetim*. R. Doğanay, & M. A. Meydanlı içinde (ss. 109-116). Ankara: TBMM Basımevi.
- Padro, F. F. (2015). Which is better for embedding risk management in higher education quality assurance: ISO 31000 or the COSO Framework? *Proceedings of the 18th QMOD-ICQSS International Conference on Quality and Service Sciences*, 1-39. Seoul.
- Parlatır, İ., Gözaydın, N. & Zülfiyar, H. (1998). *Türkçe Sözlük* (Cilt 1). Ankara: Türk Dil Kurumu.
- Prewett, K. & Terry, A. (2018). COSO's Updated enterprise risk management framework—A Quest for depth and clarity. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 3(29), 16-23.
- Rubino, M. (2018). A Comparison of the main ERM Frameworks: How limitations and weaknesses can be overcome implementing IT governance. *International Journal of Business and Management*, 13(12), 203-214.
- Saka, T. & Uğural, A. (2008). Kurumsal risk yönetimi. TÜSİAD (Dü.), *Kurumsal risk yönetimi ve 2008 yılı risk öngörülleri* içinde (ss. 1-44). İstanbul.
- Seuamsothabandith, S. (2004). *An Examination on enterprise risk management*. Macomb: Western Illinois University Press.
- Tranchard, S. (2018). *The new ISO 31000 keeps risk management simple*. Cenova: ISO.
- Tysiac, K. (2020, Mayıs 26). *COSO provides new guidance on risk appetite*. Journal of Accountancy: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/may/new-coso-guidance-risk-appetite.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 16 Haziran 2020).
- Uysal, M. C. (2018). Kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim: İç denetçiler üzerine bir araştırma-II. *Denetisim Dergisi*, (18), 35-44.
- Wahlström, G. (2009). Risk management versus operational action: Basel II in a Swedish context. *Management Accounting Research*, (20), 53-68.
- Williams, C. (2019, Nisan 8). *ISO 31000 vs. COSO - Comparisons and contrasting the World's leading risk management standards*. ERM Insights: <https://www.erm-insightsbycarol.com/iso-31000-vs-coso/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 17 Aralık 2020).
- Woods, M. (2009). A contingency perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, (20), 69-81.

COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLGİ VE İLETİŞİM BİLEŞENİNİN KALKINMA AJANSLARI ÜZERİNDEN ANALİZİ

(ANALYSIS OF THE INFORMATION AND COMMUNICATION COMPONENT COSO INTERNAL CONTROL SYSTEM ON DEVELOPMENT AGENCIES)

Ahmet EFE*

ÖZ

Çalışmada, COSO iç kontrol çerçevesine uygun bir sistematüğün uygulanması durumunda bölgesel kalkınmayla ilgili kurumsal pek çok sorunun ortadan kaldırılabilceğı savunulmaktadır. Sistem teorisi ışığında kurgulanan COSO çerçevesi sadece sistem kurulmasını değil, belirli amaç ve bileşenlere göre yapılanmayı gerektirmektedir. Öncelikle “mevzuata uygunluk”, “operasyonlarda etkinlik ve verimlilik”, “raporlamalarda doğruluk” ve “varlıkların korunması” olarak ifade edilebilecek iç kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir. Bunun yanı sıra, “kontrol ortamı”, “risk yönetimi”, “kontrol faaliyetleri”, “bilgi ve iletişim” ve “izleme” olarak ifade edilebilen iç kontrol bileşenlerine göre sistemsel yapılanma amaçlanmaktadır. Bu çalışmada, iç kontrol amaçları sırasıyla

bölgesel kalkınma ajansları (KA) ile ilişkilendirilerek, Kalkınma Ajansları Yönetim Bilgi Sistemi (KAYS) üzerinde iç kontrol gerekliliklerine uygunluk noktasından analiz ve değerlendirmeler yapılmaktadır. Ayrıca, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan iç kontrol sistemi bileşenlerinden sadece “bilgi ve iletişim bileşeni” incelenerek KA dinamiklerinde analizler yapılmakta ve çözümleyici değerlendirmeler yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, COSO, Kalkınma Ajansları, Bilgi ve İletişim Bileşeni, E-Devlet, YBS.

JEL Kodları: M4, M41, M42, G32

ABSTRACT

In this study, it is claimed that many institutional problems related to regional development can be eliminated if a systematic in accordance with the COSO internal control framework is applied. Constructed in the light of system theory, the COSO framework requires not only the establishment of the system, but also the structuring according to certain purposes and components. First of all, internal control objectives that can be expressed as “compliance with the legislation”, “efficiency and efficiency in operations”, “accuracy in reporting” and “protection of assets” should be determined. In addition, systematic structuring is aimed according to the components of internal control, which can be expressed as “control environment”, “risk management”, “control activities”, “information and communication” and “monitoring”. In this study, internal control

objectives are associated with regional development agencies (KA), respectively, and analysis and evaluations are made over the Development Agencies Management Information System (KAYS) from the point of compliance with internal control requirements. In addition, only the “information and communication component” of the internal control system components required to achieve these objectives is examined, analyzes are made in KA dynamics and analytical evaluations are made.

Keywords: Internal control system, COSO, development agencies, information and communication component, e-government, MIS

JEL Classification: M4, M41, M42, G32

* Dr., CISA, CRISC, PMP, İç Denetçi, Ankara Kalkınma Ajansı, Orcid: 0000-0002-2691-7517, aefe@ankaraka.org.tr
Yazı Gönderim Tarihi: 04.11.2020, Yazı Kabul Tarihi: 08.12.2020

1. GİRİŞ

İç kontrol standartlarından en çok bilinen ve IDKK tarafından iç denetim ile ilgili olarak oluşturulan ulusal mevzuat tarafından da referans alınmış olan standart, COSO standardıdır. COSO'nun daha sonra COSO-ERM adında kurumsal risk yönetimi için uygulanan bir standardı bulunmaktadır. Yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi üzerinde katma değer üretmesi beklenen iç denetim, daha çok COSO iç kontrol standartlarına dayanmaktadır (Acar, 2001).

ABD'de 1985 yılında mali raporların gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesini önlemek amacıyla Treadway adında kurulmuş olan bir komisyonun tarafından kurulan bir çalışma grubu iç kontrol literatürü gözden geçirerek etkin bir iç kontrol sistemi tesis edilebilmesi için bir standart önerisinde bulunmuştur. Bu amaçla "Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission" adındaki komite 1992 yılında "COSO iç kontrol modeli" olarak bilinen iç kontrol için bir bütünlük çerçeve hazırlayarak yayımlamıştır. Bu çerçeveye göre üç temel amaç ile birlikte beş iç kontrol bileşeni mevcuttur (Aksoy, 2008; Korkmaz, 2011; Kurt & Uçma, 2013; Karakaya, 2018; Güler & Arkin, 2019).

İç kontrol, kritik aşamalardaki kontrollere bağlı olarak, stratejiden yürütmeye kadar uygulanan kurumsal risk yönetiminin (ERM'nin) önemli bir parçasıdır. Dolayısıyla, iç kontrol ve risk yönetimi birlikte uygulandığında, destek yönetiminde güçlü takviyeler olabilirler (Thabit v.dğr., 2019). İç kontrol, kuruluşların uyum, raporlama ve operasyon amaçlarını gerçekleştirmelerine yardımcı olmak için oluşturulan eylemleri içerir. Bu hedefler, kurumun üç savunma hatları arasında entegrasyon ve ERM'in COSO çerçevesine bağlı olarak iç kontrolün denetimi altında etkili bir şekilde gerçekleştirilebilir (PwC, 2017).

İç kontrol ERM'yi ve yönetim mekanizmasını tamamlar, her biri diğerinin değerini artırır. Bu nedenle, ERM, kontroller geliştirmek için bir temel çerçeve kullananların amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olurken, iç kontrol, kontrol eylemleri risk reaksiyonları ve diğer ERM operasyonları üzerine uygulandığında ERM'yi daha etkili hale getirir (IIA,

2013). ERM ve iç kontrol arasındaki bağlantı eskiden çok belirgin değildi (COSO, 2018). COSO, ERM Çerçevesini 2004 yılında yayınladı (PwC, 2016). İç kontrolün ve uygulamanın gelişmesinden sonra, COSO 2013 yılında güncellenmiş bir iç kontrol çerçevesi yayınlamıştır (Thabit & Solaimanzadah, 2018). Son zamanlarda, COSO ve PwC, ERM Framework güncellemesi taslağını yayınlamaya başladı. Bu nedenle, iç kontrolün tüm eylemleri, finansal raporlamaya ilişkin dolandırıcılık riskinin değerlendirilmesinden, uyumluluk ile ilgili kontrol eylemlerinden hala etkilenebilmektedir (Thabit v.dğr., 2017). Güncellenmiş ERM çerçevesinin ve COSO tavsiyelerinin benimsenmesi, kuruluşların risk yönetimini organizasyonun stratejisiyle daha yakından uyumlu hale getirmelerine yardımcı olacaktır (PwC, 2017). Dolayısıyla, iç denetimin işlevi, güncellenmiş ERM Çerçevesinin benimsenmesini ve uygulanmasını desteklemekte de aktif bir rol oynayabilir (Thabit v.dğr., 2016). Strateji ile ilgili en önemli riskleri netleştirmek ve bunlara tepki vermek için iç denetimin iç kontrol analizleriyle kurumsal katma değer oluşturmasını daha iyi duruma getirebilecektir. Ancak öncelikle iç kontrol ile ilgili gerekliliklerin anlaşılabilmesi gerekmektedir. Kurumsal ERM detayları iç kontrol mekanizmalarının anlaşılması ve uygulanmasından sonra dikkate alınmalıdır.

İç kontrol yapısı, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi bakımından kullanılacak bir araçtır. Söz konusu yapı işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için belirli dönemlerde değil, sürekli olarak uygulanmalıdır. Bir başka ifade ile işletme süreçlerine ilave bir süreç olarak değil, ilave bir maliyet değil, aksine söz konusu süreçlerin işlerliğini daha hızlı, daha etkin ve verimli hale getirecek bir yapı olarak değerlendirilmelidir. İç kontrol yapısının bu özelliğinin fark edilebilmesi ve uygulanması, işletmelere; giderek gelişen iktisadi ve teknolojik gelişmelere ayak uydurabilme ve rekabet edebilme imkânı vermektedir (Türedi & Karakaya, 2015).

İşletmenin amaçlarına ulaşmasını desteklemek için iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmesi için bilgi gereklidir. Yöneticiler bilinçli iş kararları almak ve dışarıdan rapor vermek için hem iç hem de dış bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bir kuruluş, sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgi toplamalı ve doğru insanla-

ra iletmelidir. Bilgi sistemlerinin kalitesi iç kontrolün bu yönünde kilit bir faktördür. Yönetim, iç kontrolün işleyişini desteklemek için hem iç hem de dış kaynaklardan ilgili ve kaliteli bilgiler edinir ve üretir ve kullanır. İletişim, gerekli bilgileri sağlamak, paylaşmak ve elde etmek için sürekli, yinelemeli bir süreçtir. İç iletişim, bilginin kurum içinde yayıldığı, aşağıya, aşağıya ve kuruluşa yayıldığı bir araçtır. Personelin, üst yönetimden kontrol sorumluluklarının ciddiye alınması gerektiği konusunda net bir mesaj almasını sağlar.

2. ARAŞTIRMA PROBLEMİ ve YÖNTEM

703 sayılı KHK ile 09.07.2018 tarihinden itibaren tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kuruluş kanunları ilga edilerek yeni bir sisteme geçiş esnasında kaldırılan kurumlardan birisi de Kalkınma Bakanlığıdır. Kalkınma Bakanlığıyla ilgili kuruluşlar olan Kalkınma Ajansları (KA) ise Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının koordinasyonuna verilmiştir. “Kalkınma Ajansları Genel Müdürlüğü”, daha önce Kalkınma Bakanlığı bünyesinde bulunan “Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü” nün görevleri verilerek yeni bir birim olarak ihdas edilmiştir. Yeni yapıda Kalkınma Ajanslarının görev ve işleyişi ile karar süreçleri değiştirilmediği halde sadece istihdam yapılarında bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler de iç kontrol yapısını etkileyecek nitelikte değildir. Ancak daha önce KA tarafından geliştirilmiş Kalkınma Ajansları Yönetim Bilgi Sistemi (KAYS) uygulaması gibi pek çok sistem, bölgesel gelişme dinamiklerinde izleme, kontrol ve raporlama işlevlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yardım etmekteydi. Yeni düzende bu teknik ve bilgi birikiminin devam ettirilmemesinde KA üzerinde ne tür iç kontrol zafiyetleri oluşturabileceği değerlendirilmelidir. Bu husus bir araştırma sorunsalı olarak değerlendirilebilir.

Araştırma yöntemi, COSO iç kontrol sisteminin KA yapısı dikkate alınarak uyarlama ve analiz çalışmasıdır. Uygulamaya dönük sorun çözücü bir araştırma yöntemi (*action research*) uygulanmaya çalışılmıştır. COSO ERM adında kurumsal risk yönetimini iç kontrol sistemi ile daha bütünleşik bir şekilde yönetmeye imkân veren başka bir standart da mevcut olmakla birlikte bu çalışmada sadece COSO iç kontrol

standartı esas alınmıştır. COSO iç kontrol standardı Kamu İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu tarafından çıkarılan düzenlemelerde de referans alınmıştır. COSO modeli teorik alt yapısı açısından hem sistem teorisine hem de sibernetik teorisine dayanmaktadır. Çünkü sistem teorisi, bütüne ve onun parçacıklarına, ilişkilerine ve hiyerarşilerine odaklandığı halde sibernetik teorisi ise daha çok davranış, süreçler ve devinen iletişim üzerine odaklanmaktadır (Duffy, 1984). Her iki teori de karmaşık sistemlerin ve kurumların sorunlarını incelerken COSO kurumları bir sistem olarak ele aldığına sadece bütünün maddi parçacıklarını değil davranışsal ve belirli amaçla doğrultusunda yönlendirilen entegre yapıyı, risk ve kontrol yaklaşımı üzerine bina etmektedir. COBİT-5 yaklaşımının getirdiği farklılık ise sistemi dış dünyadan ayrışık ve sadece kontrol ve risk odaklı olarak ele almadan, çevresel koşullar, paydaşların ihtiyaçları, kurumsal amaçlar ve bilgi teknolojileri (BT) yönetişimini entegre bir bütün olarak ele alarak her kurum için özelleştirilebilen bir yönetim ve süreç yönetimi çerçevesi sunabilmesindedir. İleriki bölümlerde bu hususlar daha da detaylı bir şekilde ele alınacaktır (Efe, 2013).

Uluslararası kabul görmüş olan COSO iç kontrol standardına göre iç kontrol amaçları aşağıdaki ilk üç madde, Birleşmiş Milletler (BM) İç Kontrol Tebliği, IIA standartları ve Kamu İç Kontrol Rehberine göre ise bunlara ilaveten varlıkların korunması da eklenecek toplam dört maddede iç kontrol amaçları belirlenebilir (BM, 2014). COSO çerçeve standardına göre iç kontrol sisteminin analiz edilerek bunun COBIT-5 yönetim süreçlerinin uygulanabilmesi için kontrol zafiyetlerinin tespit edilmesi ve bu konuda bir fikir edinebilmek için iç kontrol amaçları ve iç kontrol bileşenleri üzerinden Ankara Kalkınma Ajansı mevcut bilgileri üzerinden değerlendirme yapılması öngörülmüştür.

Kalkınma Ajansları (KA) Denetim Yönetmeliğinin 11. maddesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılarak dış denetçilere bu yönde sorumluluklar yüklenmiştir. Bunun yanı sıra KA Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 11 inci maddesiyle de iç kontrol sisteminin belirlenmesi Kalkınma Ajansları Genel Sekreteri (GS) teklifi ve Yönetim Kurulu (YK) kararına bırakılmıştır.

İç kontrolün henüz kamu kurum ve kuruluşlarınca tam olarak anlaşılmadığı gibi en bilinen anlamıyla yanlış olarak sadece “kontroller” veya içeriden yapılan kontrol ve denetim çalışmaları olarak anlaşılabilmektedir. Yoksa sadece yapılan kontrolleri ifade etmemektedir. İç kontrol sistemi kurumsal hedeflere ulaşılmasını zorlaştıran, engelleyen veya hedefinden saptıran uygulamaların bilinmesi ve bunlara ilişkin fayda maliyet yaklaşımıyla bir takım önlemlerin sistematik bir şekilde uygulanmasını öngörmektedir. Her dönem olduğu gibi 2018 Sayıştay Genel Değerlendirme Raporunda¹, iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmelerin yapılmadığı, bunun yapılabilmesi için gerekli olan mevzuat ve rehberlerin mevcut olmadığı noktasındaki bulgular araştırma problemi olarak değerlendirilmektedir.

Bu nedenle de KA dinamiklerinde iç kontrol kapsamı belirlenirken, sadece KA iç uygulamalarını değil, süreçlerde girdi sağlayan ve KA çıktılarından yararlanan paydaşlar ve onların etkileşimde bulunduğu ortamı da dikkate almak gerekir. İşin uzmanları dışında en çok bilinen anlamı budur. Aşağıda, iç kontrol sisteminin COSO çerçevesine göre anlaşılması ve KA özelinde uygulanması için iç kontrol amaçları ve bileşenlerine göre gerekli değerlendirmeler yapılacaktır.

3. İÇ KONTROL AMAÇLARI

Yukarıda belirtildiği gibi COSO iç kontrol amaçları üç adet olup bunlara BM denetim standartları, IIA iç denetim standartları ve Kamu İç Kontrol Rehberine uygun bir şekilde “varlıkların korunması” da eklenerek dört amaç çerçevesinde inceleme yapılmıştır. Kontrol amaçları, kontrollerin hangi amaçlara yönelik olması gerektiği ve iç kontrol sisteminin neden kurgulanması gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, sistemlerin kurumsal hedefler ve istenilen çıktıları üretmeye çalışırken oluşan risklerini yönetmeye veya azaltmaya yönelik olarak tesis edilen kontrollerin hepsi; ya raporlamaların doğruluk ve güvenilir olmasına yönelik olmalı, ya faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini korumaya yönelik olmalı veya mevzuata uygunluğu temin

etmeyi amaçlamalı ya da kurumun varlıklarını korumaya yönelik olarak dizayn edilmelidirler (Janvrin, 2012). Çalışmamızda bu iç kontrol amaçları sırasıyla KA dinamikleri ve DDK raporundaki sorun alanlarıyla ilişkilendirilerek analiz edilmektedir. Daha sonra ise bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan iç kontrol sistemi bileşenleri teker teker incelenecektir.

3.1. Raporlamaların Doğruluk ve Güvenilirliği

Yukarıda bahsedildiği COSO çerçevesinde kontrol amaçları yaklaşımının varlık nedeni her hangi bir kurulu sistemin kurumsal hedefler doğrultusunda işlerken meydana gelen risklerin azaltılmasına yönelik olarak kurgulanan her kontrole ilişkin bir amacın olması gerektiğidir. Buna göre, yapılan sınırlandırmada bahsedilen dört amaçtan birisi olan “raporlamaların doğruluk ve güvenilirliği” sistemlerdeki bir kontrol amacı olmaktadır. Raporlamalar neticede mali, operasyonel veya teknik bir takım süreçlerin işletilmesi sonucunda elde edilen verilerin özet halde üst yönetim veya düzenleyici kurumların incelemesi için sunulan enformasyon kaynaklarıdır. Bunların doğru ve güvenilir olması iç kontrolün amaçlarından birisidir (Moeller, 2014).

Gerek Beş Yıllık Kalkınma Planı (BYKP) ve Bölgesel Gelişme Ulusal Stratejisi (BGUS) ile ilgili olarak gerekli olan raporlamaların doğruluk ve güvenilirliği ve gerekse Bölgesel Kalkınma Planı (BKP) ve Kalkınma Ajansı Çalışma Programı (ÇP) ile ilgili olarak iç ve dış paydaşlar tarafından yapılan raporlamaların güvenilirliği ulusal ve bölgesel kalkınma ile KA kurumsal iç kontrol sistemiyle ilişkilendirilebilmesi gerekir. Zira BYKP, BGUS, BKP ve ÇP bir birleriyle uyumlu olması gereken belgeler olup, makro ve mikro aşamalı ölçek farklarında olsa bile bunlar ile ilgili raporlamaların doğruluk ve güvenilirliği KA sisteminin iç ve dış paydaşlarıyla sağlıklı bir şekilde işletilmesine dayanmaktadır. Özellikle KA tarafından Kalkınma Bakanlığı (KB)’na sunulan yıllık faaliyet raporları, dış ve iç denetimlerden GS, YK ve Kalkınma Kurulu

1 Sayıştay 2018 Yılı Raporundaki detaylara erişmek için bkz: https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/kalkinma_ajanslari/2018_Kalkinma.pdf

(KK)'na sunulan denetim raporları, proje yararlanıcıları tarafından IDB'ne sunulan proje faaliyet raporları ile birim başkanlarının GS'e sundukları birim faaliyet raporlarının içeriğinin doğru ve güvenilir olması bu raporlamaların mevcudiyetinden çok daha önemli olmaktadır. Aksi takdirde raporlamalar birer kaynak israfı haline dönüşebilmektedir.

KA dinamiklerinde de iç ve dış mercilere sunulan içeriden ve dışarıdan hazırlanan bir takım raporlamalar mevcuttur. Bu raporlamaların doğru ve güvenilir olması ilgili oldukları yönetim veya işletim süreçlerinin işleyişinin sıhhati ve kurumsal hedefler doğrultusunda yapılması gereken düzenlemelerin doğru bir şekilde süreçlere yansıtılabilmesi açısından hayati öneme sahiptir. Dolayısıyla COBIT-5 bağlamında raporlamaların doğruluk ve güvenilirliği bir paydaş ihtiyacı olarak değerlendirilebilmektedir. İç ve dış paydaşlar kendilerine sunulan raporlamaların doğru ve güvenilir olmasına ihtiyaç duymaktadırlar.

KA iç kontrol sisteminde dışarıdan içeriye, içeriden içeriye ve içeriden dışarıya sunulan raporlamalar mevcuttur. Örneğin proje yararlanıcıları tarafından sunulması gereken iki aylık faaliyet raporları ile kapanış raporları dışarıdan içeriye bir rapor türü iken birimlerin haftalık hazırladıkları birim raporları GS makamına sunulduğundan içeriden içeriye ve KA tarafından STB yetkililerine sunulan faaliyet raporları da içeriden dışarıya sunulan raporlara örnektir. İleriki kısımlarda kontrol bileşenleri kapsamında raporlamalarla ilgili detaylı analizler yapılacaktır. Ancak, raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğinden ziyade raporların şekilsel ve kapsam ile ilgili kısımlar mevzuat tarafından düzenlendiğinden dolayı genellikle raporlamaların mevcudiyeti sorgulanmakta ve mevcut olup olmadığı, zamanında sunulup sunulmadığı gibi konuların raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğinin önüne geçtiği söylenebilir. Çünkü hala yukarıda bahsedilen üç raporlama türünün zamanlaması ve mevcudiyeti ile ilgili sorunlar yaşanabilmektedir. Bu da iç kontrol amaçları açısından ciddi bir zafiyet olarak değerlendirilebilir.

Burada raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğini etkileyecek bir husus olarak, rapor sunulan mercilerin ne tür işlemler yapacakları ve hangi maksatla raporu değerlendirerek ne tür kararlar almaları gerektiği

hususları da mevzuat tarafından düzenlenmemiştir. Mevzuat tarafından kendilerine raporlama yapılması öngörüldüğü halde bu şekilde bir rapora ihtiyaç duymayan veya bilgisi bile olmayan rapor edilen mercilerin varlığı da dikkate alındığından bu şekilde bir mekanizmanın raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğini teminat altına alamadığı düşünülmektedir.

Ayrıca, dış denetim raporlarının İç İşleri Bakanlığına gönderilmesinin öngörülmesinde olduğu gibi her hangi bir mantığı belli olmayan raporlamaların da mevcut olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra KK ve YK'nın sekretarya hizmetlerinin GS tarafından yapılıyor olmasından dolayı YK ve KK raporlamaların sunum şekli ve içeriği konusunda bağımsız bir şekilde değerlendirme yapabilecek olanak ve süreç mekanizmalarına sahip değildir. Bu husus da raporların doğruluk ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyebilecek olan bir husustur.

3.2. Faaliyetlerin Etkinlik ve Verimliliği

COSO iç kontrol sistemi çerçevesinde iç kontrol amaçlarından ikincisi olan "faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği" hususu kontrollerin tesis edilmesinde dikkate alınması gereken diğer bir noktadır. Buna göre faaliyetlerin etkin ve verimliliğini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin ortadan kaldırılması veya faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini arttıracak kontrollerin de mevcut olması gerekir (Moeller, 2014). Faaliyetlerin amaçlarına ve hedeflerine ulaşması durumunda etkin faaliyetler ve az kaynakla çok sonucu doğuracak şekilde kaynak israfı yapılmadan icra edilmesinin de verimli bir faaliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla "şu kadar faaliyet yapıldı ancak hiç biri amacına hizmet etmedi ve kamu kaynakları israf edildi" şeklinde sonuçların ortaya çıkması için faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine olanak sağlayacak ve engelleri ortadan kaldırmaya hizmet edecek şekilde kontrollerin tasarlanması önem kazanmaktadır.

BYKP, BGUS, BKP ve ÇP kapsamında bir takım faaliyetlerin yapılmış olması değil bu faaliyetlerinin ilgili oldukları bölgesel ve ulusal kalkınmayla ilişkilendirilebilecek bir nitelikte olması ve bunların kaynak isra-

fına yol açmadan, etkin ve verimli yürütülmesi gerekir. Aksi durumda yıllık faaliyet raporlarında olduğu gibi şu kadar etkinlik ve çalışma yapılmış gibi ifadeler etkisi analiz edilemeyen ve bölgesel kalkınma açısından ciddi bir önemi ifade etmeyebilirler. Faaliyet, etkinlik, program, proje ve teknik desteklerde ne derecede kaynakların ekonomik kullanılabilirdiği, amacını ne derecede karşılayarak etkin olabildiği ve verimli bir şekilde icra edilebildiği hususları etkinlik ve uygulamaların mevcudiyetlerinden çok daha ön planda olması gereken hususlar olduğundan dolayı iç kontrol sisteminin temel amaçları arasına girmişlerdir. Yoksa bir takım uygulamalar, projeler ve etkinlikler yapılmış ancak kaynaklar israf edilmiş ve kurumsal hedeflere hizmet etmemiş olması durumunda sistemin sağlıklı işlediği söylenemez. Bu nedenle de özellikle raporlamalarda faaliyet sayısı, proje sayısı ve etkinlik sayısından ziyade bunların ne derecede etkin ve verimli geçirildiği, kurumsal amaçların ne derecede gerçekleştirilebildiği gibi konuların objektif olarak işlenmesi söz konusu olmadığı durumunda bu anlamda ciddi kontrol zafiyetleri olduğu söylenebilir.

Faaliyetlerin etkin ve verimli olabilmesi için BKP doğrultusunda ve mevcut kaynakların elverdiği ölçüde hazırlan ÇP kapsamına alınan faaliyetlerin paydaş ihtiyaçları ve kurumsal hedeflerle hizalı olması kadar bunların ölçülmesine ve değerlendirilmesine olanak tanıyacak göstergeler setinin de belirlenmesi ve bunların etkin ve verimli bir şekilde uygulanması noktasındaki üst yönetici iradesiyle uygulayacak personelin nitelik ve motivasyonu ilişkilidir. Dolayısıyla raporların doğruluk ve güvenilirliğinde olduğu gibi faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi de gene yönetim yapısı ve süreçleriyle ilişkilidir.

3.3. Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk

COSO iç kontrol çerçevesinin amaçlarından birisi de “yasa ve yönetmeliklere uygunluk” tur (Özbek, 2012). Buna göre kurum, ilgili olduğu mevzuata uymak durumundadır. Mevzuat kapsamında KYKP, BGUS ve BKP de sayılmaktadır. Zira bunlar Kanuna dayanılarak çıkartılmış olan ve KA tarafından dikkate alınması gereken idari ve teknik nitelikteki rehber ve üst talimat niteliğindedirler. Mevzuata uygunluk ile

ilgili riskler belirlenmeli ve buna karşılık verecek etkin kontrol noktaları ve faaliyetleri oluşturulmalıdır. Bunun için de yönetim yapısının sağlıklı olması ve yönetim süreçlerinin belirlenmiş olması gerekir.

Ankara Kalkınma Ajansında mevzuata uygunluk ile ilgili olarak bağımsız dış denetim raporunda bu husustaki ifadelerde her hangi bir olumsuz tespitte yer verilmediği görülmüştür. Ancak, iç denetim raporlarında harcama sonrası uygunluk ile ilgili riskleri en aza indirecek ve mali kontrol sistemini iyileştirebilecek özellikli tespit, değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur. En zayıf halka da özellikle proje yararlanıcıları ile Teknik Destek Programı (TD ve Doğrudan Faaliyet Desteği Programı (DFD) kapsamındaki ödemelerde şekilsellik ve evrak üzerinde yapılan kontrollerin fazla olmasına rağmen program ve proje amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediği, beklenen hizmetin sağlanıp sağlanmadığı ve bölgesel kalkınma açısından katma değer üretilip üretilmediği konularındaki zafiyetlerdir.

Dış denetim raporlarında hesapların ve muhasebe kayıtlarının uygunluğuna dair beyanları ile mal ve hizmet alımlarına yönelik herhangi bir itiraz ve şikâyet başvurusu olmaması düşük risk kapsamında değerlendirilerek bu alana yönelik yüksek risk hususuna yönelik bir bulguya ihtiyaç duyacak tespitte bulunulamamıştır. Ancak mevzuata uygunluğun tespit edilebilmesi için tüm süreçleri kapsayan her türlü mevzuatla ilgili olan tüm hükümlere uygunluğun sadece şekilsel değil esaslı ve kapsamlı olarak test edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Ayrıca mevzuata uygunluğu sağlayacak olan temel faktörlerden birisi olan “görevlerin ayrılığı ilkesi” gereğince projelere ait mali kontrol ve denetimlerin sürecin uygulanmasında görevi olmayan IDB yerine, muhasebeden sorumlu birim tarafından (uygun kariyere sahip personelce) yürütülmesinin kontrol zafiyeti oluşturduğu ve aynı zamanda program ve proje amaçlarına ulaşmanın önünde engel teşkil ettiği iç denetim raporlarında belirtilmiştir.

3.4. Varlıkların Korunması

COSO çerçeve standardında olmamasına rağmen Birleşmiş Milletler (BM) dâhil pek çok uluslararası ve

Kamu İç Kontrol Rehberi iç kontrol amaçlarına “varlıkların korunması” başlığında dördüncü bir amaç eklemektedir. BM denetim rehberinde B.7.1. maddesinde ifade edildiği gibi; “*israf, suiistimal, kötü yönetim, hatalar ve yolsuzluktan kaynaklanan kayıp, kötü kullanım ve zararlara karşı varlıkların korunması*” olarak dördüncü iç kontrol amacı tanımlanmaktadır. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından hazırlanan iç kontrol rehberinde aynı şekilde tanımlamaya yer verildiği görülmektedir (Özbek, 2012). Ancak, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan Kamu İç Kontrol Rehberinde bu şekilde dördüncü bir amaca yer verilmeyerek sadece COSO orijinal standartta mevcut olan üç amaç kullanılmıştır.

Varlıkların korunması BYKP, BGUS ve BKP çerçevesinde düşünüldüğünde ulusal ve bölgesel yeraltı ve yerüstü varlıkların israf edilmemesi, bu anlamda potansiyellerinin ortaya çıkarılarak işletilerek ekonomik değer kazanmalarının sağlanması ve insanlığın istifadesine sunulması için bu anlamdaki dinamiklerin harekete geçirilmesi gerekir. Bu da KA kurumsal amaçları arasında olan en temel hususlardandır. Kurumsal yönetim açısından da varlıkların korunması sadece ekipman ve maddi varlıklar değil, fikri haklar ile beşeri sermayenin de korunması gerektiği ifade edilebilir. Bu anlamda uzman potansiyelini iyi kullanması ve personel motivasyonunu koruyarak onların birer kalkınma öncüsü ve değişim liderli haline gelmelerini sağlamak da varlıkların korunması kapsamında değerlendirilebilir.

Ankara Kalkınma Ajansının beşeri, maddi, elektronik, fikri ve manevi varlıklarının tespitinin ve sınıflandırmasının yapılmamış olduğu görüldüğünden dolayı öncelikle bu konuda bir çalışma yapılması gerekmektedir. Bu şekilde varlıklar belirlendikten, tasnif edildikten ve sorumlulukları atandıktan sonra bunları tehdit eden risklerin belirlenerek ona göre iç kontrol faaliyeti önerilebilmesi olanaklıdır. Beşeri sermaye açısından hangi yetenek ve potansiyellerinin olduğu, fikri haklar kapsamında değerlendirilebilecek ne tür ve miktarda yayın ve varlıklarının mevcut olduğunun öncelikle tespit edilmesi gerekir. Ajansta doğrudan görevi olmayan personel tarafından yazılmış yazılımların Ajans envanterine kaydedilerek ilgili

personelin ayrılması durumunda fikri mülkiyet hakları kapsamında hukuki ihtilafların oluşmamasının ve Ajansta başka personel tarafından kaynak kodlarının geliştirilebilmesinin güvenceye alınması gerektiği denetim raporlarında ifade edilmiştir.

Tasarlanacak kontroller için dördüncü amaç olarak belirlenen “varlıkların korunması” iç kontrol noktaları ve faaliyetleri tespit edildiğinde dikkate alınmalıdır. Ayrıca varlıkların korunması ile ilgili risklerin de belirlenerek öngörülecek kontrollerin bu riskleri adreslemesi ve buna uygun bilgi ve iletişim alt yapısının kurularak izleme faaliyetlerinde tekrar dikkate alınması gerekmektedir. Şimdi kontrol amaçlarından sonra iç kontrol sisteminin bileşenlerinin ortaya konularak bileşenler açısından ne tür zafiyetlerin mevcut olduğunun değerlendirilmesi yapılacaktır. Ancak COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinden sadece bilgi ve iletişim ile ilgili bileşeni analiz edilecektir.

4. İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ

COSO iç kontrol standardına göre iç kontrol bileşenleri iç kontrol sisteminin nelerden oluşması gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna göre, iç kontrol sisteminin varlığı için öncelikle iç kontrol ortamının oluşturulması gerekir. İç kontrol ortamı iç kontrol sisteminin temelini teşkil etmekte ve diğer bileşenlerin varlığına da zemin hazırlamaktadır. Daha sonra risk yönetiminin mevcut olması gerekir. Bundan sonra da bu riskleri yönetmeye çalışacak olan kontrol faaliyetlerinin mevcut olması gerekir. Bu kontrol faaliyetleri üzerinde bilgi ve iletişimin kurgulanması ve en nihayetinde izleme ve değerlendirme sisteminin mevcut olması gerekir (Uzun, 2007). İç kontrol birbiriyle ilişkili olup, yönetimin bir işi yürütme biçiminden türetilir ve yönetim süreciyle bütünleştirilir. Bileşenler kısaca şu şekilde ifade edilebilir:

4.1. Kontrol ortamı

Kontrol ortamı, bir kuruluşun kültür ve yönetim tarzını belirlerken çalışanlarının kontrol bilincini de etkiler. Disiplin ve yapı sağlayan diğer tüm iç kontrol bileşenleri için bir temel eleman ortamdır. Kontrol

ortamı faktörleri arasında işletme çalışanlarının bütünlüğü, etik değerleri ve yeterliliği; yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı; yönetimin otorite ve sorumluluk atama ve çalışanlarını örgütlenme ve geliştirme şekli; ve yönetim kurulu tarafından gösterilen dikkat ve yönlendirme gibi temel dinamikler dikkate alınmaktadır.

4.2. Risk değerlendirilmesi

Her işletme, dış ve iç kaynaklardan değerlendirilmesi gereken çeşitli risklerle karşı karşıyadır. Risk değerlendirmesinin ön koşulu, farklı düzeylerde bağlantılı ve dahili olarak tutarlı hedeflerin oluşturulmasıdır. Risk değerlendirilmesi, hedeflerin gerçekleştirilmesi ile ilgili risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve analizidir ve bu bileşen risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğinin belirlenmesi için bir temel oluşturur. Ekonomik, endüstri, mevzuat ve çalışma koşulları değişmeye devam edeceğinden, değişimle ilgili özel riskleri tanımlamak ve bunlarla başa çıkmak için gerekli olan bir takım uygun mekanizmalara ihtiyaç vardır.

4.3. Kontrol aktiviteleri

Kontrol faaliyetleri, iş hedeflerine ulaşmayı kolaylaştıran ve yönetim direktiflerinin yürütülmesine yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. İşletmenin

hedeflerine ulaşma risklerini ele almak için gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olurlar. Kontrol faaliyetleri kuruluşun her yerinde, her düzeyde ve tüm işlevlerde gerçekleşir. Bunlar, onaylar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, mutabakatlar, işletme performansının gözden geçirilmesi, varlıkların güvenliği ve görevlerin ayrılması gibi çeşitli prosedürel, mantıksal ve fiziksel faaliyetleri içerir.

4.4. Bilgi ve iletişim

İlgili ve yeterli düzeydeki bilgi, insanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayan bir biçim ve zaman çerçevesinde tanımlanmalı, ele geçirilmeli ve iletilmelidir. YBS uygulamaları ve bilgi sistemleri, işletmeyi yönetmeyi ve kontrol etmeyi mümkün kılan operasyonel, finansal ve uyumlulukla ilgili bilgileri içeren raporlar üretir. Yalnızca dahili olarak oluşturulmuş verilerle değil, aynı zamanda bilinçli iş karar vermesine ve dış raporlamaya izin vermek için gerekli olan dış olaylar, faaliyetler ve koşullar hakkında da bilgi verir. Etkili iletişim, daha geniş bir anlamda, organizasyon boyunca aşağı, yukarı yöne ve yukarı doğru akmalıdır. Tüm personel, üst yönetimden kontrol sorumluluklarının ciddiye alınması gerektiği konusunda açık bir mesaj almalıdır. Müşteriler, vatandaşlar, tedarikçiler, düzenleyiciler ve hissedarlar gibi dış taraflarla da etkili iletişimin olması gerekir.

Şekil 1. COSO İç Kontrol Bileşenleri



(<https://teolupus.com/teo/ic-kontrol-bilesenleri-ve-ilkeleri-kaynagindan-esinlenerek-yazar-tarafindan-hazirlanmistir>)

4.5. İzleme

İç kontrol sistemlerinin izlenmesi gerekir. Bu izleme, sistemin zaman içindeki performansının kalitesini değerlendiren bir süreçtir. Bu süreç, devam eden izleme faaliyetleri, ayrı değerlendirmeler veya bu ikisinin bir kombinasyonu ile gerçekleştirilir. İşlemler sırasında sürekli izleme gerçekleşir. Düzenli yönetim ve denetleme faaliyetlerini ve personelin görevlerini yerine getirirken gerçekleştirdiği diğer eylemleri içerir. Ayrı değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı öncelikle risklerin değerlendirilmesine ve devam eden izleme prosedürlerinin etkinliğine bağlı olacaktır. İç kontrol eksiklikleri, üst yönetime ve yönetim kuruluna bildirilen ciddi konularla birlikte yukarı yönde rapor edilmelidir. İç denetim mekanizması da bu izleme sürecinde önemli bir role sahiptir. Yukarıda kısaca tanıtımı yapılan ve aşağıdaki şekilde görülen beş adet iç kontrol bileşenlerine göre KA durumu hakkında yapılacak analizler ayrıntılı olarak verilebilir. Ancak, araştırmamızın sınırları sadece bilgi ve iletişim bileşeni olarak belirlendiği için bilgi ve iletişim bileşeni çerçevesinde detaylı analiz ve değerlendirmeler yapılabacaktır.

5. BİLGİ ve İLETİŞİM BİLEŞENİ ANALİZİ

Bilgi ve iletişim COSO iç kontrol sistemi bileşenlerinin dördüncüsüdür. Buna göre, kontrol ortamı, risk yönetme, kontrol faaliyetler ve izleme kurum içi bilginin oluşturulması, tutulması, analizi ve paylaşımı il bunun üzerinden yapılan doğru iletişim faaliyetleri sayesinde gerçekleştirilebilir. Etkin bir bilgi yönetimi ve iletişimin mevcut olmadığı durumda kontrol ortamının, risk yönetiminin, kontrol faaliyetlerinin ve izlemenin iç kontrol sistemi açısından istenilen sonuçları doğurması olanaklı değildir. Bu nedenden dolayı bir kurumda etkin bir iç kontrol sistemi için bilgi ve iletişim alt yapısı ve uygulamalarının belirli bir düzeyde olması gerekmektedir.

5.1. Bilginin özellikleri

Kurumlar, diğer iç kontrol bileşenlerinin etkin bir şekilde işleyebilmesini desteklemek için uygun ve ka-

liteli enformasyonu elde eder ve üretirler. Etkin bir bilgi ve iletişim alt yapısı ve uygulamalarının sürdürülebilirliği açısından bilgi yönetiminin ve sisteminin kurulması gerekir. İşlenen bilginin de zamanlılık, ilgililik, erişilebilirlik, anlaşılabilirlik, kullanılabilirlik, tamlık, doğruluk ve güncellik gibi bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Buna göre bir takım basamakların takip edilmesi gerekmektedir:

- Enformasyon gerekliliklerini belirle,
- Verinin iç ve dış yollarını tespit et,
- Gerekli verileri enformasyona dönüştür,
- Kaliteyi işleme sürecinde sağla,
- Maliyet ve yararları dikkat al.

Kurumlar, iç kontrolün amaçları ve sorumlulukları diğer iç kontrol bileşenlerinin işleyişini desteklemek için içeriden enformasyonu iletirler. Bu da bir takım özelliklerin gerçekleştirilmesini gerektirir:

- Personelle, YK ile ve iç kontrol bileşenlerini etkileyen dış paydaşlarla iletişim kur,
- Ayrı iletişim kanallarını oluştur,
- Uygun bir iletişim metodunu seç.

5.2. Bilgi Yönetim Süreci

Bilgi ihtiyaçlarının tespit edilmesi, planlanması, kurum içi ve kurum dışı kaynaklarla iletişime geçilmesi, depolanması ve gözden geçirilmesi gibi süreçler bilgi yönetimini oluşturur. Bilgi ihtiyaçları planlanırken, kimin, ne zaman, ne tür bilgiye, hangi kaynaklardan ve hangi kapsamda ihtiyaç duyduğunun tespit edilmesi gerekir. Bilginin oluşturulması ve toplanması sürecinde yazılı, görsel, elektronik ve diğer bilgi kaynakları tespit edilir. Bilginin organizasyonu sürecinde bilginin kurumsal amaçlar için tasnifi, işlenmesi, ayıklanması, biçimlendirilmesi ve istenilen şablonlara yerleştirilmesi gerekmektedir.

Yönetim, kurum genelinde yerleşik raporlama hatlarını kullanarak içerik kalite bilgilerini iletmelidir. Kaliteli bilginin zamanında iletilmesi, personelin hedeflere ulaşma, riskleri ele alma ve iç kontrol sistemini destekleme yolunda etkili bir şekilde çalışmasını sağlar. Yönetim, kilit personele iç kontroller için sorumluluklar atamalıdır. Yönetim, hedeflere ulaşıl-

masına yardımcı olmak için personelden organizasyonun operasyonel süreçleri hakkında kaliteli bilgi toplamalıdır. Yönetimden ve personelden raporlama hatlarında akan kalite bilgisini almak için bir gözetim organı kurulmalıdır. Uygun bir iletişim yönteminin seçilmesinde çeşitli faktörler dikkate alınmalıdır. Dikkate alınacak bazı faktörler şunlardır:

- Hedef kitle - hedeflenen alıcılar
- Bilginin amacı ve türü
- Gerekliğinde bilginin mevcudiyeti
- Dağıtım maliyeti
- Yasal veya düzenleyici gereklilikler

En kritik iletişim kanallarından biri, yönetim ve personeli arasındaki iletişimidir. Yönetim, iç kontrolün performansı, gelişmeleri, riskleri ve işleyişi ve diğer ilgili olaylar ve konular hakkında güncel tutulmalıdır. Aynı şekilde yönetim, personeline ihtiyaç duyduğu bilgileri iletmeli ve geri bildirim ve yön sağlamalıdır. Yönetim ayrıca davranışsal beklentileri ele alan spesifik ve yönlendirilmiş iletişimi sağlamalıdır. Bu, kurumun iç kontrol felsefesi ve yaklaşımının açık bir beyanını ve yetki devrini içerir. İletişim, etkili iç kont-

rolün önemi ve ilgisi hakkında farkındalığı artırmalı, kurumun risk iştahını ve risk toleranslarını iletmeli ve personeli iç kontrol bileşenlerini etkileme ve desteklemedeki rolleri ve sorumlulukları konusunda bilinçlendirmelidir. İç iletişimlere ek olarak, dış iletişim kuruluşun hedeflerine ulaşma derecesi üzerinde oldukça önemli bir etkiye sahip olabilecek girdiler sağlayabileceğinden, yönetim dış taraflarla iletişim kurmak ve onlardan bilgi almak için yeterli araçların olmasını sağlamalıdır. İç ve dış iletişimlerden gelen girdilere bağlı olarak, yönetim gerekli önlemleri almalı ve zamanında takip eylemlerini gerçekleştirmelidir.

Bilginin kullanılması ve paylaşılması sürecinde bilgi planlara, uygulamalara, faaliyetlere ve raporlara esas içeriği belirlemek için kullanılarak iç ve ilgili dış paydaşlarla paylaşılır. Özellikle görev değişikliklerinde zimmetlenmiş evrak ve malzemenin devir teslimi dışında görev sırasında tecrübe ile elde edilerek biriktirilmiş olan bilgilerin de paylaşılması gerekir. Bilginin gözden geçirilmesi ve korunması da yeniden değerlendirme ve depolama süreçlerini kapsar. Bu kapsamda bilginin bütünlüğünün muhafaza edilmesi, güvenliğinin temin edilmesi, erişim ve gizlilik kurallarına riayet edilmesi ve periyodik olarak yedeklenmesi gerekmektedir.

Şekil 2. Bilgi Yönetimi Süreci



(Yazar tarafından hazırlanmıştır)

Bilgi ve iletişim faaliyetleri sözlü ve yazılı olmak üzere iki kısma ayrılır. Ajansta yazılı iletişimin EBYS elektronik resmi evrak yönetim sistemi ile elektronik posta yoluyla gerçekleştirildiği, sözlü iletişimin birim içi ve kalkınma ajansının içi toplantılar ve telefon görüşmeleri yoluyla gerçekleştirilmeye çalışıldığı anlaşılmıştır. Çalışmamızda bilgi yönetim sistemleri ile iletişim faaliyetlerinin bu başlık altında incelenmesinde yarar görülmüştür.

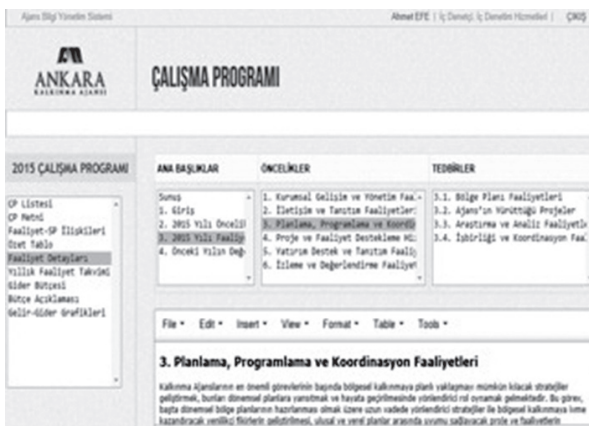
5.3. Bilgi Yönetim Sistemleri

Kalkınma Ajanslarında ise entegre bir yönetim bilgi sistemi mevcut değildir. Birbirinden ayrışık sistemler kullanılmaktadır. Temel olarak kullanılan YBS ile KAYS sistemleri ile ilgili olarak iç kontrol zafiyetleri noktasında bir takım analizler yapılacaktır:

5.3.1. Yönetim Bilgi Sistemi (YBS)

Aşağıda ara yüzü görülen YBS ile ilgili olarak kurum içerisinde bu yönde resmi bir proje veya görev olmadığı halde farklı birimlerden birkaç personelin kişisel inisiyatifleriyle başlattıkları ve güncelleme yapmaya çalıştıkları tespit edilmiştir. Kuruma sağladıkları katma değer ile motive olma ve kendi yetkinliklerini gösterme anlamında örnek çalışmaların mevcut olduğunu göstermesi anlamında değer ifade etmektedir. Ancak bu durumun değiştiriciler, test ediciler ve uygulayıcıların ayrı olması gerektiği noktasında görevlerin ayrılığı ilkesine, nesnellığe, gayri şahsiliğe, kurumsal süreç yapılanmasına ve hesap verebilirlik gerekliliklerine uygun olmadığı da tespit edilmiştir.

Şekil 3. YBS içerisinde ÇP modülü arayüzü

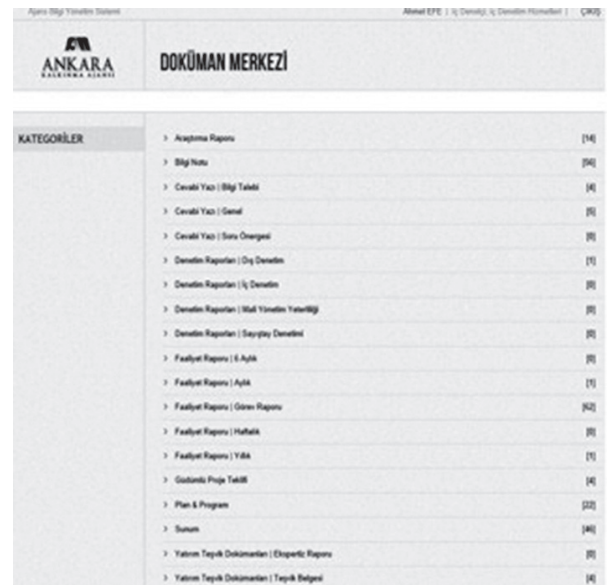


(Efe, 2015)

Kalkınma Ajanslarının bazısında kullanılan Paydaş Veri Tabanı (PVT) sistemi 2014 yılı Ağustos ayında Ajans Bilgi Yönetim Sistemine dönüştürülmüş ve PVT fonksiyonları da bunun bir modülü haline getirilmiştir. PVT sisteminde 9151 paydaş kaydı ve 1461 aktivite kaydı oluşturulmuş olduğu tespit edilmiştir. Ancak bu kayıtların güncel olmamakla birlikte çoğunun eksik öğelerinin olmasından dolayı tam kayıt ve bütünlüklü olmadığı da anlaşılmıştır.

YBS içerisinde çalışma planı (ÇP) doküman merkezi, iç kontrol, insan kaynakları, PVT ve tüketim malzemeleri başlıkları altında 6 adet modül bulunmaktadır. Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi, ÇP modülünde ÇP oluşturma mekanizması ile önceki ÇP belgeleri bulunmaktadır. Bu anlamda ÇP ile ilgili dokümantasyona da erişimin olanaklı olduğu tespit edilmiştir.

Şekil 4. YBS içerisinde doküman merkezi modülü

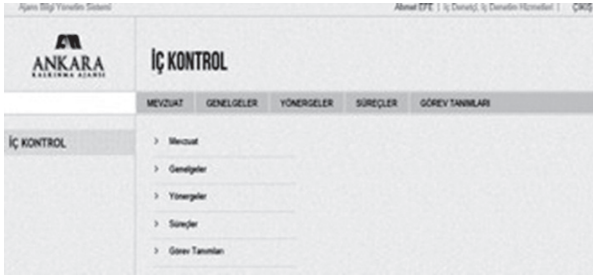


(Efe, 2015)

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, YBS içerisindeki doküman modülünde raporlamalarla birlikte bir takım belgelerin bulunduğu görülmektedir. Bu dokümanlar normalde EBYS sisteminde ve intranet ortak alanda mevcut olmasına rağmen bu şekilde bir modül oluşturulmuş ve el yordamıyla unutulmamışsa buraya da bir takım belgeler yüklenmektedir. Dolayısıyla aralarında otomatik mutabakat mekanizması da bulunmadığından dolayı ayrı ayrı veri girişi yapmak

gerekmektedir. Bu da BT yönetişimi ve veri tutarlılığı açısından bir zafiyet teşkil etmektedir.

Şekil 5. YBS içerisinde iç kontrol modülü arayüzü



(Efe, 2015)

Bu yukarıdaki arayüzde mevzuat, genelgeler, yönergeler, süreçler ve görev tanımları başlıkları altında ayrı modüller bulunmaktadır. Burada da gene web sayfası ve diğer sistemlerle entegre olmamasından dolayı ayrı veri girişi gerekmektedir.

Şekil 6. YBS içerisinde İK modülü arayüzü



(Efe, 2015)

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere insan kaynakları modülü de organizasyon şeması, personel fotoğraf ve telefonları, personel istatistikleri, kişisel bilgiler, aldığı görevlendirmeleri, izin, eğitim, aile ve zimmet kayıtları bulunmaktadır. Ancak personel bu sayfada kendi bilgilerini girememekte tüm veriler İK personeli tarafından girilmesi gerektiğinden bazen akamalar ve güncel olmayan veriler bulunabilmektedir.

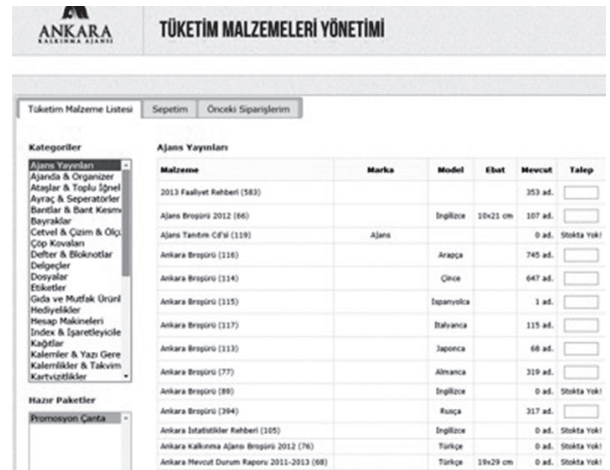
Şekil 7. YBS içerisinde PVT modülü arayüzü



(Efe, 2015)

Şekil 7'de de görüleceği üzere PVT modülünde paydaşlar, aktiviteler ve görevler görülmekte ve her personel her türlü aktivite, toplantı görüşme ve elektronik posta dâhil tüm faaliyetlerini bu sisteme girmek durumundadır. Bu sistem KAYS, EBYS ve Outlook ile entegre değildir. Personel çoğu işlerini Outlook takvim ve görev modülünde tutarken aynı zamanda buraya da giriş yapmak zorunda kalmaktadır. Bu da sistemlerin ek iş yükü haline gelmesi, eksik veri girişi yapılması ve verimsiz işlemesi nedeniyle güven erozyonuna uğrayabilmelerine neden olabilmektedir.

Şekil 8. YBS içerisinde tüketim malzemeleri yönetim modülü



(Efe, 2015)

Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere tüm tüketim malzemeleri ile promosyon malzemelerinin sipariş, dağıtım, depolama vb. gibi faaliyetleri bu modül aracılığıyla takip edilebilmektedir. Bu modül bazen hata verse de genelde verimli çalışmakta ve stok takibi açısından bir kontrol noktası da oluşturmaktadır.

Şekil 9. YBS içerisindeki araç yönetim ara yüzü



(Efe, 2015)

Yukarıda görülen arayüz de tüm personel tarafından değil sadece İK personeline kullanılabilen araç yönetim sistemini göstermektedir. Buna göre araç talepleri PVT etkinlik ve görevleri içerisinde gidilecek yer ve zaman bilgisine göre araç ihtiyacı İK personeli tarafından araçların tahsis edilmesini ve takibini sağlamaktadır.

5.3.2. Kalkınma Ajansları Yönetim Sistemi (KAYS)

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı koordinasyonunda TUBİTAK-YTE tarafından yürütülen KAYS Projesi'nin amacı KA kurumsal işleyişini güçlendirmek, şeffaf ve hesap verebilir bir bilgi yapısıyla KA ve STB süreçlerinin bu anlamda işlerliğinin kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır (TUBİTAK-YTE, 2014). KAYS, ihtiyaçlara ve kaynak durumuna göre sürekli yeni modüllerle geliştirilmekte ve KA tarafından yürütülen tüm süreçleri elektronik ortamda yürütme, yönetme, kaydetme, kontrol ve izleme gibi pek çok olanak sağlayabilmektedir. Buna göre bölgesel kalkınma planındaki hedefler doğrultusunda hazırlanan çalışma programı ve destek programları kapsamındaki program ve projelere ait her türlü mali, teknik ve idari süreçlerin BT ortamında yürütülmesine olanak tanınmaktadır. Mevcut durumda KAYS, KA ana hizmet süreçlerine;

- Proje ve faaliyet destek yönetimi
- Paydaş veritabanı yönetimi
- Performans yönetimi
- İnsan kaynakları yönetimi
- Yatırım destek ofisleri yönetimi
- Yurt dışı ziyaret yönetimi
- EBYS entegrasyonuna ilişkin etkinliğin ve verimliliğin artırılmasına yönelik olarak modüller, bütünlük ve merkezi bir bilgi sisteminin sürekli geliştirmesini sağlamaktadır.

Şekil 10. KAYS içerisinde KA rolleri

Rolü Seçiniz	
<input type="radio"/>	Ajans Personeli Değerlendirme Komisyonu Üyesi
<input type="radio"/>	Değerlendirme Komitesi Kullanıcısı
<input type="radio"/>	Gerçekleştirme Öbrevlisi
<input type="radio"/>	Planlama, Programlama ve Koordinasyon Birimi Kullanıcısı
<input type="radio"/>	Program Yönetim Birimi Kullanıcısı
<input type="radio"/>	Program Yönetim Birimi Başkanı
<input type="radio"/>	Yönetim Kurulu Kullanıcısı
<input type="radio"/>	Çalışma Programı Bütçe Yetkilisi
<input checked="" type="radio"/>	Genel Sekreter Kullanıcısı
<input type="radio"/>	İç Denetçi
<input type="radio"/>	İzleme ve Değerlendirme Kullanıcısı
<input type="radio"/>	İzleme Değerlendirme Birimi Başkanı
<input type="radio"/>	İnsan Kaynakları Yetkilisi
<input type="radio"/>	Muhasebe Yetkilisi
<input type="radio"/>	BD Seçim Komisyonu Üyesi

(Efe, 2015)

5.4. İletişim

İletişim, personel arasında kurumsal hedefler çerçevesinde hizmet sunulması, kararların hazırlanması ve paylaşımları, faaliyetlerin yürütülmesi ve koordinasyonu gibi amaçlarla yapılan enformasyon ve bilgi paylaşımı veya mübadelesidir. Kurum içi-dışı, yazılı-sözlü, elektronik-yüz yüze, kurumsal-bireysel, formal-informel ve toplu-bireysel şekillerde sınıflandırılabilen iletişim alt yapısının sağlıklı olması iç kontrol bileşenleri açısından önem arz etmektedir. İletişim prensipleriyle ilgili uygulamalar Tablo 1'de belirlenmiştir:

Çoğu kurumsal sorunların temelinde sağlıklı olmayan iletişim yapısının ve iletişim yollarındaki arızanın veya etkin olmayan iletişim biçimlerinden ya da yetersiz iletişim faaliyetlerinden kaynaklandığı söylenebilir. Özellikle KA sistematüğinde bölgesel kalkınma işbirliği, danışma, koordinasyon, yerel potansiyeller, bölgesel dinamikler, snerji ve ortak çalışma gibi temel kavramlar üzerinde kurgulanmış olmasından dolayı KA'nın kendi bölgesine iletişim şampiyonu ve iletişim öncüsü veya kolaylaştırıcısı gibi çok kritik bir fonksiyon icra etmesi beklenmektedir. Ancak uygulamada, mevzuat tarafından istenilen iletişim yapılarından olan KK'nın en az yılda iki defa toplanması gibi hususlarda olabildiğince şekilsel, formel ve prosedür gereği yapılan etkisiz toplantılar haline geldiği bilinmektedir. Bu bağlamda diğer paydaşlarla olan iletişimlerinin de sağlıklı olamayacağı ve dolayısıyla bu anlamda bir kontrol zafiyetinin mevcut olduğu söylenebilir.

KA birimleri tarafından yapılan etkinliklerin paydaş veri tabanı denilen PVT sistemine dâhil edilerek bu konuda bir kurumsal hafıza oluşturuluyor olması ciddi bir gelişme olarak kaydedilerek bu konudaki ilerlemeler teşvik edilmiştir. Ancak burada, iletişimin KA hedeflerine ulaşmadaki hayati öneminin personel tarafından anlaşılması ve bilgi ve iletişimde kullanılan araçların ve sistemlerin entegrasyonu büyük önem arz etmekte olduğundan sistemlerin karşılıklı konuşabilmesini ve uyumlu çalışabilmesini temin etmeye çalışmanın önemi Ankara Kalkınma Ajansı iç denetim raporlarında ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra Ajansta elektronik iletişimin ve bilgi paylaşımının yaygınlaştırılması için iç denetçi tarafından bir Olur alınarak

tüm birim başkanları, Genel Sekreter ve iç denetçinin takvimlerinin paylaşılması uygulaması başlatılarak birimler arası yatay ve dikey olarak iletişimin artırılması amaçlanmıştır. Zamanı etkin kullanabilmek

ve mekânsal engelleri aşacak şekilde Ajans'ta özellikle yönetim düzeyinde elektronik posta gibi araçların daha fazla yaygın bir şekilde kullanılmasının önemi vurgulanmıştır.

Tablo 1. Kurum İçi İletişim Prensipleri ve Yöntemleri

KURUM İÇİ İLETİŞİM PRENSİP ve YÖNTEMLERİ İLE ZAFİYETLER	
İletişim Prensipleri	Yöntem
<p>Üst yönetim ve çalışanlar kurum içi iletişim sistemini kavramalı ve bu sistemdeki sorumluluklarının bilincinde olmalıdır.</p> <p>Kurum içi iletişim faaliyetleri ve süreçleri düzenli aralıklarla izlenmeli, gerektiğinde revize edilmeli ve değişen idari yapıya uygun yeni iletişim yöntemleri belirlenmelidir.</p> <p>Personelin üst yönetime değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmeleri sağlanmalıdır.</p>	<p><u>İdarenin kurum içi iletişim sisteminin işleyişi, yapılması gerekenler ve sorumluluklar hakkında çalışanlara düzenli olarak yazılı veya elektronik ortamda bilgilendirme yapılması:</u> Bu konuda KA özelinde gerekli özelin ve etkili mekanizmaların verimli çalıştırılmadığı söylenebilir. KAYS sisteminde hiçbir şekilde iletişim ortamı oluşturulmamış olduğu tespit edilmiştir. En azından kısa mesajlaşmaya, haberleşmeye, otomatik uyarılara ve bilgi paylaşımına imkân verilmesi gerekir. Örtük bilginin kurumsallaştırılması ve öğrenen kurumlar haline gelebilmek için özellikle KAYS içerisinde interaktif bir iletişim ağının tesis edilebilmesi ve bunun tarihsel kayıtlarına erişim olanağının sağlanması gerekir.</p> <p><u>İdarenin misyon, vizyon ve hedefleri ile özel hedeflerinin, görev ve sorumlulukları çerçevesinde tüm personele duyurulmasına ilişkin gerekli mekanizmaların oluşturulması.</u> (İntranet, internet, ilan panoları, üst yönetici bilgilendirmeleri...): KA özelinde aşağıdan yukarıya verimli işlerken yatay ve yukarıdan aşağıya bilgilendirmelerin yetersiz olduğu söylenebilir.</p>
<p>Yönetici ve çalışanlar arasındaki iletişim, idarenin amaçlarını ve misyonunu gerçekleştirmeye yönelik açık ve paylaşımcı olmalıdır..</p> <p>Personelin, idarenin hedefleriyle bireysel hedeflerini birleştirebilmesi gerekmektedir.</p>	<p><u>Düzenli toplantılar, çalışanların fikir ve önerilerinin dinlenmesi ve dikkate alınmasına yönelik iletişim kanallarının açık tutulması:</u> KA özelinde düzenli toplantıların yapılmadığı söylenebilir. Toplantılarda da verimli ve etkili bir zaman ve toplantı yönetimi yapılmadan duruma göre uygulamaların mevcut olduğu söylenebilir.</p> <p><u>Kurum içi iletişim seminerleri ve eğitim programları düzenlenmesi:</u> Bu hususta KA özelinde ciddi ilerleme katedilmesi gerektiği söylenebilir. Bakanlık personeli ile KA personeli arasında her hangi bir yapılandırılmış iletişim mekanizması ve toplantı düzenleme sisteminin mevcut olmaması ciddi bir zafiyet olarak ifade edilebilir.</p>
<p>Personel, yönetimin karar almak ve idarenin hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bilgiyi zamanında, tam ve doğru biçimde iletmelidir.</p> <p>Bu amaçla personele; bilginin ne zaman, hangi kapsamda, ne yolla ve hangi birimden talep edildiği yönetici tarafından bildirilmelidir. Yöneticiler personeli idarenin politika, amaç ve hedefleri hakkında bilgilendirmelidir.</p>	<p><u>İdare içinde, faaliyet ve işlemlere ilişkin personelden yöneticilere doğru işleyen bir raporlama sisteminin kurulması</u> (toplantı tutanakları, birim faaliyet raporları, sözlü veya elektronik ortamda bilgi alış-verişini sağlayan devamlı bir sistem, yöneticinin günlük faaliyetleri izleyebileceği raporlama sistemi gibi): KA özelinde haftalık birim faaliyet raporları ancak bilinen hususların GS'ye resmi olarak iletilmesi şeklinde işletilmektedir. Sözlü raporlama ve bilgilendirmeler yatay ve yukarıdan aşağıya işletilmektedir. STB ile olan iletişim de oldukça resmi ve yapılan raporlamaların uygulamada bir etkisi olmamaktadır. İdare stratejik planı, performans programı, birim operasyonel planlarının duyurulması ve izlenmesi: KA özelinde BKP, stratejik plan ve ÇP belgelerinin yeterli bir şekilde izlenmediği ve takip edilmediği bilinmektedir.</p>
<p>Hiyerarşik olarak aynı düzeyde bulunan çalışanlar arasında bilginin etkin paylaşımını sağlayan mekanizmalar oluşturulmalıdır. Bilgi paylaşımında bulunması gerektiği belirtilen personel ve birimlerin görev tanımlarında bu durumun belirtilmesi ve personel duyurulması gerekmektedir.</p>	<p><u>Yöneticilerin kendi aralarında düzenli aralıklarla, görev alanları ve yönetimle ilgili sorun ve önerileri hakkında fikir paylaşımında bulunmalarını sağlayacak toplantılar düzenlenmesi:</u> Birim başkanları haftada bir toplanırlarken plansız ve yapılandırılmamış bir şekilde sohbet havasında toplantılar yapılabilmekteyse de iç denetim raporunda iç denetçinin de davet edilmesinin önemine özellikle vurgu yapıldığı halde uygulama değiştirilmemiştir Birim başkanlarının diğerlerinin huzurunda değil de GS ile olan ikili ilişkilerine göre kendi birimlerine has kararları aldırılmayı tercih etmeleri devam edegelmektedir.</p> <p><u>Aynı kademede yer alan çalışanlar arasında yapılacak toplantılar ve faaliyetlerin izlenebilmesi amacıyla bir sistem kurulması. Her hiyerarşik gruba ait E-Posta grubunun oluşturulması:</u> PVT (paydaş ilişkileri veri tabanı) adı altında ajansa has bir sistem mevcutken verimli kullanılmamakta EBYS, KAYS ve Outlook mail sistemi ile birlikte entegre çalışmadığından çok önemsenmemektedir.</p>
<p>Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ve kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.</p>	<p><u>Performans Programları, bütçe, Birim ve Ajans Faaliyet Raporları:</u> Bu husustaki raporların kısa ve gerekli detayları içermemesi veya gereksiz hususlara yer verilmesi ve yapılandırılması bir değerlendirme sistemi olmamasından dolayı gerekli verim alınmamaktadır.</p>

(Efe, 2015)

Tablo 2. Kurum Dışı İletişim Prensipleri ve Yöntemleri

KURUM DIŞI İLETİŞİM PRENSİP ve YÖNTEMLERİ	
İletişim Prensipleri	Yöntem
Vatandaşların kamu idarelerinin bilgi ve hizmetlerine ulaşılabilirliği artırılmalıdır. Kurumlar tarafından e-devlet kapsamında sunulmakta olan hizmetler ilgisine göre vatandaşlar ve diğer idarelerin paylaşımına açılmalıdır. (MERNİS- UYAP vb.)	<u>İdarenin internet sayfasının oluşturularak ihtiyaç duyulan dökümanlara erişimin sağlanması ve bazı hizmetlerin 24 saat boyunca bu sayfalar aracılığıyla gerçekleştirilmesi: KA özelinde bu imkânların mevcut olduğu söylenebilir. On-line hizmetlere ilişkin döküman ve verilerin düzenli olarak güncellenmesi ve idarede web sayfasının tasarımı ve içeriğinden sorumlu kişilerin belirlenmesi: Güncelleme imkânları kısıtlıdır. Ankara Kalkınma Ajansında asli görevi olmayan personel tarafından yapılmaya çalışılmaktadır.</u> <u>Yabancı kullanıcıların bilgilere erişiminin sağlanabilmesi için İngilizce olarak da yayım yapılması: Ankara Kalkınma Ajansında sadece İngilizce değil, Fransızca ve Almanca internet sayfası da mevcut olup Çince Rusça ve Arapça sayfaların oluşturulması da düşünülmektedir.</u> <u>Vatandaşların idare ve/veya hizmetlere ilişkin dilek ve şikâyetlerini sunabilecekleri, ihtiyaç duydukları bilgileri temin edebilecekleri mekanizmaların (forum, sıkça sorulan sorular, SİMER ve Bilgi Edinme Sisteminin kullanımını aktif hale getirilmesi gibi) oluşturulması: Bu imkânlar mevcuttur.</u>
İdareler medyayı, karar alıcılar ve kamuoyu için önemli olan hususlarda bilgilendirmelidir.	<u>Önemli konferans ve seminerlere medyanın davet edilmesi: Ajans tarafından düzenlenen etkinliklere medya ve tüm paydaşlar KİB tarafından davet edilmektedir.</u> <u>İdarenin sunduğu hizmetin televizyon veya internette tanıtım filmi şeklinde gösterilmesi: Tanıtım filmleri ve programlar internet ortamında erişilebilir durumdadır.</u> Üst yöneticinin idarenin performans programı ve faaliyet raporu hakkında her yıl kamuoyunun bilgilendirmesi ve bu dökümanların web sayfasında yayımlanması: Yıllık faaliyet raporu internette kamuya açık olarak erişilebilir durumdadır.

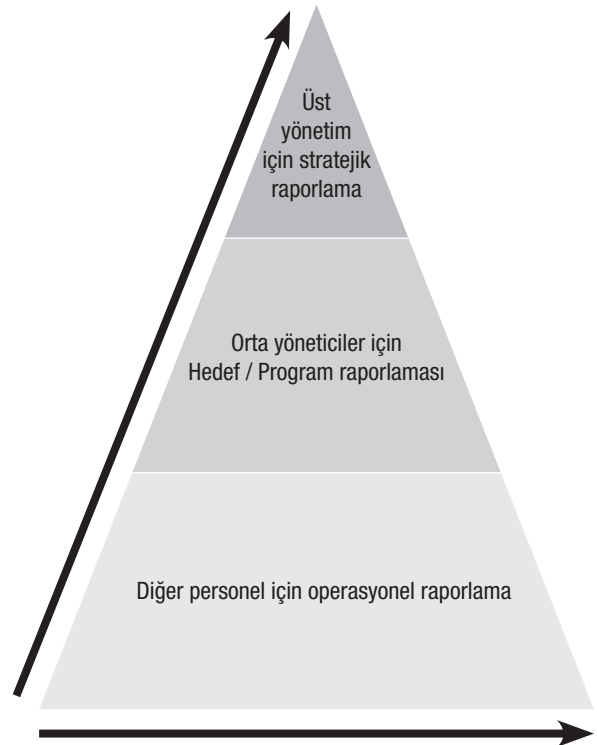
(Efe, 2015)

5.5. Raporlama

Bilgi ve iletişim bileşeninin bir diğer ögesi de raporlama sistemleridir. İç kontrol amaçlarından raporlamanın doğru ve güvenilir olması kısmında bahsedildiği gibi raporlamalar kurumsal bilgi akışını kolaylaştıran ve kurumsal hafıza geliştiren en önemli gerekliliklerdendir. Şekilden de görüleceği üzere, dikey ve yatay ana eksenlerde stratejik program ve operasyonlar düzeylerde farklı raporlama türlerinden bahsedilebilmektedir.

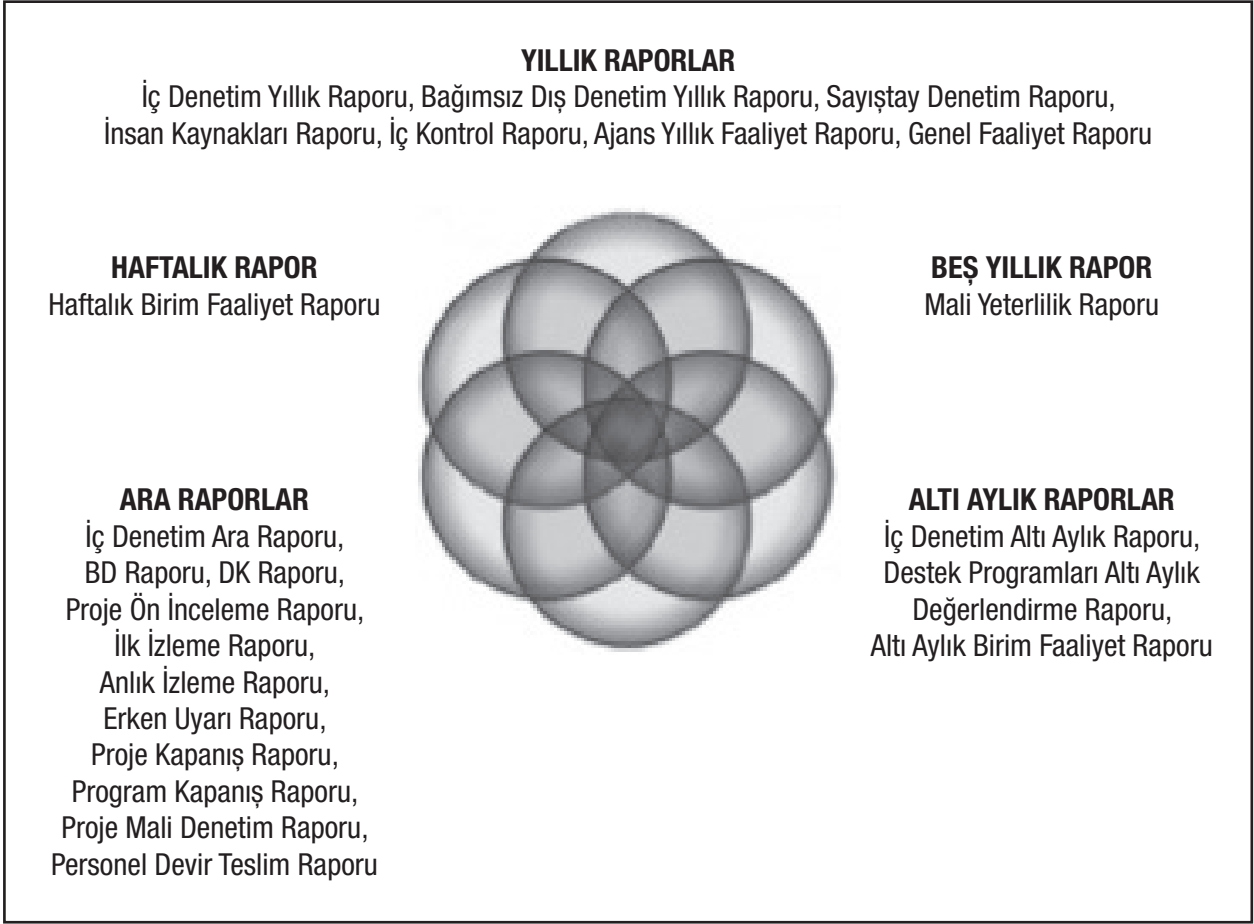
KA Raporlama ilkeleri, KA Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 89 uncu maddesinde detaylı bir şekilde belirtilmektedir. KA raporlama sistematığında, dikey, yatay, stratejik ve operasyonel şeklinde bir ayırımı gidilmeden iç raporlama ve dış raporlama olarak yoğun bir raporlama yumağının mevcut olduğu söylenebilir. Bu raporlar da kendi aralarında haftalık, aylık, iki aylık, ara, altı aylık ve yıllık olarak farklı kategorilerde değerlendirilebilmektedirler. Bu raporlar birbirilerinden yararlanabildiklerinden ve kullandıkları veriler ve bilgiler ortak olabilmesinden dolayı aşağıdaki şekilde gösterilebilmişlerdir.

Şekil 11. Farklı seviye yöneticiler için Yatay ve Dikey Raporlama



(Yazar tarafından hazırlanmıştır)

Şekil 12. Rapor zamanlamalarına göre Ajanstaki raporlama mekanizması



(Yazar tarafından hazırlanmıştır)

Yandaki tabloda ise raporlamaların sınıflandırmalarına göre ilişkileri ve özellikleri görülebilmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere, Ajansta özellikle IDB birimindeki proje faaliyetlerine ait raporlamalar olmak üzere yoğun bir raporlama trafiği olduğu gözlemlenmektedir. Temel olarak yararlanıcılar tarafından Ajansa sunulan periyodik raporlamalar, projelerin mali işlemlerine ait YMM tarafından hazırlanan mali denetim raporları, IDB birimince aylık ve altı aylık olarak hazırlanan değerlendirme raporları, birimler tarafından hazırlanan haftalık faaliyet raporları Ajans içerisinde kalmaktadırlar. Ajans tarafından hazırlanan altı aylık ve yıllık faaliyet raporu sadece Bakanlığa sunulurken iç denetim yıllık raporları ve yıllık dış

denetim raporları Genel Sekreter ile Yönetim Kurulu ve Kalkınma Kuruluna da sunulabilmektedir.

Ayrıca 5 yılda bir hazırlanması gereken mali yeterlilik raporları, yıllık Sayıştay raporları ile Devlet Denetleme Kurulu (DDK) raporları da Ajans faaliyetleri ile ilgili olarak tanzim edilerek ilgili mercilere sunulan diğer raporlardır. Bu dış raporların doğruluk ve güvenilir olması KA iç kontrol sistemi açısından dikkate alınan hususlar değildir. Zira bunlar, dış organlar tarafından KA kontrol ve sorumluluğu altında olmayan raporlamalar olmasından dolayı bunların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak KA yetkisinde olabilecek bir husus değildir.

Tablo 3. Ajansta Yapılan Raporlamalar ve Özellikleri

Raporlama Zamanı	Raporlayan unvan/kurum	Dayanağı	Temel Amacı	Rapor Edilen	
İç Denetim Raporu	Ara, altı aylık ve yıllık	İç Denetçi/ Ajans	Kanun, Denetim Yönetmeliği	Risklere karşı makul güvence ve danışmanlık	Genel Sekreter (GS), Yönetim Kurulu (YK), Kalkınma Kurulu (KK)
Bağımsız Dış Denetim	Yıllık	Başdenetçi/ Denetim Firması	Kanun, Denetim Yönetmeliği	İç kontrol, performans, mali kaynak, süreç ve uygunluk	YK, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (STB), İç İşleri Bakanlığı
Sayıştay	Yıllık	Uzman Denetçi/ Sayıştay	Sayıştay Kanunu	Mali hesapların uygunluğu, düzenlilik	Kalkınma Ajansı (KA)
Mali Yeterlilik Raporu	5 yıllık	Mali Yeterlilik Komisyonu	Kanun, Denetim Yönetmeliği	Mali yönetim kapasite değerlendirmesi	KA, STB
BD Raporu	Ara	Bağımsız Değerlendirici (BD)	Destek Yönetim Klavuzu (DYK)	Proje değerlendirmesi	KA
DK Nihai Raporu	Ara	Değerlendirme Komisyonu (DK)	DYK	Hibe alacak Projeler	KA
Proje Ön İnceleme Raporu	Ara	İzleme (IDB) uzmanı	DYK	Proje/ yararlanıcı değerlendirme	GS
Proje İlk İzleme Raporu	Ara	IDB uzmanı	DYK	Proje/ yararlanıcı değerlendirme	GS
Proje Anlık İzleme Raporu	Ara	IDB uzmanı	DYK	Proje/ yararlanıcı değerlendirme	GS
Proje Erken Uyarı Raporu	Ara	IDB	DYK	Proje/ yararlanıcı değerlendirme	GS, yararlanıcı
Proje Kapanış Raporu	Ara, son ödemeden sonra	Yararlanıcı	DYK	Proje faaliyet değerlendirme	GS
Proje Sonrası Değerlendirme Raporu	Ara, proje kapanışından üç ay sonra	Yararlanıcı	DYK	Proje etki değerlendirme	IDB
Program Kapanış Raporu	Ara, Proje kapanış raporlarından sonra	IDB	DYK	Program başarı ve kalite değerlendirme	GS, YK, STB
Proje Mali Denetim Raporu	Ara, nihai ödeme öncesi	Yararlanıcı	DYK	Hesapların ve ödeme evraklarının uygunluğu	IDB
Destek Programları Değerlendirme Raporu	Altı aylık ve yıllık	İzleme Değerlendirme (IDB), Program Yönetimi (PYB)	DYK	Destek programlarını değerlendirmek	GS
Personel Devir Teslim Raporu	Ara	Personel	DYK	Faaliyet raporları yönergesi	Birim başkanı
Teknik ve Mali Proje Raporu	Ara	Yararlanıcı	DYK	Projenin ilerlemesine ait bilgi verme	IDB
Yararlanıcı Beyan Raporu	İki aylık	Yararlanıcı	DYK	Proje harcamaları, alımlar ve faaliyetleri	KAYS
Program İlerleme Raporu	İki aylık	IDB uzmanı	DYK	Desteklerin mevcut durumu, sorunları ve çözümleri	GS, KAYS
Birim Faaliyet Raporu	Haftalık, altı aylık ve yıllık	Birim başkanları	Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği,		
DYK	Gerçekleştirilen ve devam eden uygulama ve kazanımlar	GS			
İç Kontrol Raporu	Yıllık	YK	Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	İç kontrol değerlendirme	STB
İnsan Kaynakları Raporu	Yıllık	GS	Personel Yönetmeliği	İnsan kaynakları politikası uygulamasına dair bilgiler, sorunlar	YK
Ajans Faaliyet Raporu	Yıllık	GS	Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, DYK	Ajans faaliyetleri ve performansı	YK, STB
Genel Faaliyet Raporu	Yıllık	STB	Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, DYK	Ajans faaliyetleri ve performansı	Kamuoyu

(Yazar tarafından hazırlanmıştır)

6. SONUÇ

İç kontrol, idarenin uygulamalarının politika ve mevzuata uygun bir şekilde icra edilmesi, idari ve mali kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkili tahsis edilmesi, maddi ve manevi varlıklarının korunması, mali tabloların ve diğer raporlarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla geliştirilen her nevi kurumsal yapılanma, metot ve süreçler ile gerekli olan ortam, bilişim ve iletişim kalanları ile risk yönetimi, faaliyetleri ve iç denetimi de kapsayan gözetim ve kontrolleri ifade etmektedir. Bu çalışmada, iç kontrol amaçları ile bölgesel kalkınma ajansları (KA) ilişkilendirilerek ajanslarda kullanılan Kalkınma Ajansları Yönetim Bilgi Sisteminin (KAYS) iç kontrol gereklilikleriyle uygunluğu noktasından analiz ve değerlendirmeler yapılmıştır. Ancak, bu analiz ve değerlendirmeler yapılırken iç kontrol bileşenlerinden özellikle “bilgi ve iletişim bileşeni”ne yoğunlaşmıştır.

İç kontrolün ilk amacı olan “raporların doğruluk ve güvenilirliği”; raporlamaların hazırlanması esnasında gerekli olan verilerin kullanılması, tasnifi ve değerlendirmesindeki sağladığı kolaylık ve düşük hata payı, elektronik tabanlı uygulamaların kullanılabilirliğiyle de doğrudan ilgili olabildiğini ortaya koymaktadır. Kalkınma Ajansında (KA) faaliyet raporları ile çalışma programının Paydaş İlişkileri Veri Tabanı üzerinden stratejik raporla ilişkilendirilerek otomatik olarak elde edilebiliyor olmasının ciddi bir gelişme olarak kaydedildiği ifade edilebilir. Bu tekniğin diğer raporlamalara da giderek yaygınlaştırılabilmesinin de olanaklı olduğu görülmüştür. Ancak ölçülebilir ve gerçekçi göstergeler kullanılarak bunun performans modülü ile desteklenmemesi ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (STB) tarafından takip edilmemesi durumunda görsellik dışında kurumsal ihtiyaçları karşılayabilmesi olanaklı görülmemektedir.

Raporlama sayısının fazla olması, raporlardaki bilgilerin doğruluğunu, tamlığını ve güvenilirliğini olumsuz etkileyebilen bir faktör olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca, sadece raporlama yapılmasının mevzuatça belirlenmiş olması anılan raporların layıkıyla yapılacağına dair güvence vermemektedir. Bunun yanı sıra, bağımsız denetim firmasının doğrudan alım kapsamında kalkınma ajansı genel sekreteri (GS) tarafından belirleniyor olması da bağımsız değerlendirile-

rin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyecek başka bir unsurdur. Bu da bağımsız denetçi raporunun doğruluk ve güvenilirliğinin teminat altına alınmasını engelleyen bir unsur olarak değerlendirilebilmektedir.

İç denetim raporları da yönetim kurulu (YK) ve kalkınma kurulu (KK)’na doğrudan iç denetçi tarafından sunulması imkânının mevzuatça verilmemiş olması ve iç denetim raporlarının iç deneticinin amiri olan GS tarafından YK ve KK’ya sunuluyor olması da iç denetim raporlarının doğruluk ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyen unsurlar içerisinde değerlendirilmiştir. Dolayısıyla raporların doğruluk ve güvenilirliği her halükarda yönetim süreçlerinin doğru bir şekilde yapılandırılması ve etkin bir şekilde işletilmesiyle ilişkili olabilmektedir.

KA dış denetim raporlarında, Ajans faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği ve performansı hakkında yapılan değerlendirmelerde genel olarak olumsuz bir bulguya yer verilmediği görülmüştür. Dış denetim raporunda, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği için sadece faaliyet sayıları ile başvuru sayıları gibi veri setlerinin kullanılmasının bu noktada varılan sonucu teyit etmek açısından yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Uygulamada faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini tespit etmeye olanak sağlayacak bir göstergeler setinin de mevcut olmadığı anlaşılmıştır. Bunun da en düşük teklif usulüyle yapılan doğrudan alım usulü sonucunda mevzuatça görülen nitelik ve nicelikte dış denetim yapılmasına olanak tanımayacak düzeyde düşük fiyatla işlerin üstlenilmesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Ayrıca, mevzuat gereğince mali destek programlarının bölgesel kalkınma ve program göstergelerine göre oluşturduğu etkinin ölçülmesinin zorunluluğu asıl faaliyet alanlarının etkinlik ve verimliliğini ölçmeye olanak sağlayacak en önemli veri setini oluşturduğu tespit edilmekle birlikte henüz etki değerlendirmelerinin yapılmamış olduğu ancak bu konuda yöntem, araç ve zamanlama ile ilgili araştırmaların henüz sonuçlandırılmamış olduğu anlaşılmıştır. İç denetim raporlarında önerilmiş olmakla birlikte Ajansta iş yükü analizi çalışmalarının gerçekleştirilmesi de gene faaliyetlerdeki etkinlik ve verimliliği ölçmeye olanak sağlayacak ortamın olgunlaştırılmasına bağlı olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak; bilgi ve iletişimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için sağlıklı bir iç kontrol eko sisteminin tesis edilmesi sürecinde büyük önemi haiz olan aşağıdaki önlemlerin alınması gerektiği anlaşılmıştır:

- Yerel kalkınma misyonuna sahip bir takım kültürünün beslenmesi,
- Bağımsız dış denetim raporlarının sağlıklı olması ve dış denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi için Bakanlık tarafından tüm KA kapsayacak şekilde alanında uzman bir denetim kuruluşuna ihale edilmesinin sağlanması,
- Bakanlık ve üst yönetim tarafından iç denetim ve dış denetim raporlarının gereğinin yerine getirilmesi için ilgililere talimat verilerek bunları takip etmelerini kolaylaştıracak mekanizmalar geliştirilmesi,
- İç denetim biriminin YK, KK ve Bakanlık birimleriyle iletişim yetkisinin tesis edilerek Ajansın her türlü bilgi ve belgesine sınırsız erişim hakkının olması,
- Profesyonel bağımsızlığın temin edilmesi için iç denetçinin harcama yetkilisinin emrinden çıkarılarak üst yönetime bağlanması, bunun için birim başkanlarına belirli sınırlar içerisinde harcama yetkilisinin devredilmesi,
- İç denetçinin Ajansın bilgi ve iletişim yapısı ve uygulamaları hakkında değerlendirmeler yaparak raporlaması,
- Çalışma birimlerinin kendilerini ilgilendiren hedef, faaliyet ve göstergelere dair ihtiyaç duyulan bilgilerin güvenilir ve doğru bir şekilde elde edilmesi, saklanması ve ilgililere iletilmesini sağlaması,
- Gerçekleştirme görevlisinin; harcama belgelerindeki bilgilerin tam, uygun ve hesap verebilir bir şekilde müstenit evraklarıyla birlikte elde edilmesi ve harcama yetkilisine gerekli bilgiyi sağlaması,
- Muhasebe yetkilisinin; mali kontrol zafiyetlerine dair gerekli bilgileri harcama yetkilisiyle paylaşmak, eksikliklerin gerçekleştirme görevlileri tarafından giderilmesi için mali kontrol açısından rehberlik yapması,

- Çalışma birim başkanlarının; kendi faaliyet alanlarıyla ilgili plan, program ve raporlamalarda diğer birimlerle uyumlu bir şekilde çalışmak için gerekli bilgi ve belgeleri paylaşması ve önceden gerekli bilgilendirmeleri yapması,
- Bakanlık tarafından KAYS programına Bakanlık ile KA ve çalışma birimleri arasında yatay ve dikey iletişim ve etkileşimi kolaylaştıracak ve tarihsel olarak kurum hafızasına işlenecek yeni modüller eklenmesi.

Söz konusu önlemlerin COSO iç kontrol çerçevesine uygun bir sistematikte uygulanması durumunda bölgesel kalkınmayla ilgili kurumsal pek çok sorunun ortadan kalkabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

- Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye'de kamu iç mali kontrol sistemi. *Maliye Dergisi*.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol & İç denetim*, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Arens, A. A., Elder, J. R. & Beasley, S. M. (2014). *Auditing and assurance services, an integrated approach*. Essex: Pearson Education Limited.
- BM. (2014). *Audit Manual*. [www.oios.org: http://www.un.org/Depts/oios/pages/audit%20manual%20-%20march%202009%20edition.pdf](http://www.un.org/Depts/oios/pages/audit%20manual%20-%20march%202009%20edition.pdf) adresinden alındı.
- BUMKO. (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*. [www.bumko.gov.tr: http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/8219,ka-muickontrolrehberi1versiyon.pdf?0](http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/8219,ka-muickontrolrehberi1versiyon.pdf?0) adresinden alındı.
- COSO (2018). Enterprise risk management: Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks, *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.
- Duffy, P. R. (1984). Cybernetics. *Journal of Business Communication*, January 1, 33-41.
- Efe, A. (2013). An Innovation in the management mindset of organisations: Cobit-5. *11 th Globelics International Conference* (ss. 93-100). Ankara: Globelics.
- Efe, A. (2013). Cobit-5 Framework as a model for the regional development agencies in Turkey. ICEBEG (ss. 33-42). İzmir: *International Journal Of Ebusiness And Egovernment Studies*.

- Efe, A. (2013). Governance at the regional development agencies in Turkey. SOSBIAD (s. 59-69). İzmir: *International Journal of Ebusiness And Egovernment Studies*, 5(2), 2013. (Online).
- Efe, A. (2014). *İç Denetim 2013 Dönemi Yıllık Raporu*. Ankara: Ankara Kalkınma Ajansı (Hizmete Özel).
- Efe, A. (2015). *Türkiye'de kalkınma ajansları için bir yönetim modellemesi: COBIT-5* (Basılmamış doktora tezi). TODAİE, Ankara.
- Efe, A. (2016). Bölgesel plancılık ve strateji belirlemede bütüncül yaklaşım: Türkiye'de kalkınma ajansları için COBIT-5 kapsamında bir analiz. *ANKA e-DERGİ Journal of Phoenix*, 44-74.
- Güler, A. & Arkin, A. (2019). COSO 2017 kurumsal risk yönetimi çerçevesine kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla bakış ve bir kurum uygulaması-II. *Denetim Dergisi* 0(19), 89-100. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/46331/585591>.
- IIA (2013) *The three lines of defense in effective risk management and control*. The institute of internal auditors.
- Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., & Curtis, M. B. (2012). The updated COSO Internal Control Integrated Framework: Recommendations and opportunities for future research. *Journal of Information Systems*, 189-213.
- Karakaya, G. (2018). COSO kurumsal risk yönetimi - Riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetim Dergisi*, (18), 15-22. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/43464/530163>.
- KB-SGDB. (2014). *2014 yılı Performans Programı*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı, <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Performans%20Programlar/Attachments/6/2014%20Performans%20Program%C4%B1.pdf>.
- Korkmaz Z. (2011). COSO iç kontrol standartları ve Türkiye uygulaması. *Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara.
- Kurt, G. & Uçma, T. (2013). COSO iç kontrol-Bütünlük çerçeve güncelleme projesinin yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (2), 79-89.
- Moeller, R. R. (2014). *Executive's Guide to COSO Internal Controls-Understanding and Implementing the New Framework*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- PWC (2016). *Staying ahead of the curve enterprise risk management*. PwC. 11.
- PWC (2017). *COSO Enterprise Risk Management Framework Integrating Strategy and Performance*, PwC.
- Thabit, T. H., Ibrahim, L. K. & Majed, A. W. (2019). Proposed framework for auditing sustainable development practices in Iraq, *8 th International Scientific Conference*, Baghdad University College for Economic Sciences, Baghdad, Iraq.
- Thabit, T. H., Solaimanzadah, A. & Al-Abood, M. T. (2017). The effectiveness of COSO framework to evaluate internal control system: The case of kurdistan companies. *Cihan International Journal of Social Science*, 1(1), 44-54. 15.
- Thabit, T. H., Hadj A., SİD A. & Harjan, S. A. (2016). The use of fuzzy logic to measure the risks of ICT in E-audit, *Revue des Recherches Economiques*, (15), 30-46.
- TUBİTAK-YTE. (2014). *KAYS proje tanıtımı*. portal.kays.kalkinma.gov.tr: http://portal.kays.kalkinma.gov.tr/?-page_id=7 adresinden alındı.
- Türedi, H. & Karakaya, G. (2015). COSO İç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*. 52(602).
- Uzun, F. (2007). İç denetim ve Fransa uygulaması. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12(9).

DECISION MAKING PROCESSES and AUDIT, EXAMPLES OF TURKEY AND THE EUROPEAN UNION¹

(KARAR ALMA SÜREÇLERİ VE DENETİM, TÜRKİYE ve
AVRUPA BİRLİĞİ ÖRNEKLERİ)

Şerif OLGUN ÖZEN*

ABSTRACT

Politicians and managers are anticipated to comply with the decision-making processes for strong decisions and accountability and organization goals. Politicians or decision-makers generally do not feel compelled to give account for their decisions. An audit also focuses on the implementations rather than examining the conclusion, effects or cost of true or false decisions. The auditors have a key role in facilitating decision-makers and politicians accountable. This article tries to show the importance of audits in the decision-making process before the implementation process of the decision. The importance of an effective decision-making process will be emphasized; the attention of audit professionals and decision-makers will be drawn on the importance of supervision of decision-making processes. European Union's (EU) deci-

sion-making process and Turkey's decision-making process are analyzed and compared. First, the definition and introduction of theoretical models of decision-making are clarified. Following this, the EU decision-making process is discussed. Decision-making processes in Turkey are explained and how the decision-making process work is examined. Finally, audit methodology and audit aspects of the decision-making process in the EU and Turkey are overviewed. A comparison is made between the EU decision-making models and Turkey's actual practices.

Keywords: Decision Making Processes, Impact Assessment, Audit, European Union

JEL Classification: H83, L38

ÖZ

Politikacılar ve yöneticilerin güçlü kararlar alabilmek için yasalarla belirlenmiş karar alma süreçlerine uymaları, hesap verebilirliği ve kurum hedeflerine ulaşmayı sağlamaları beklenmektedir. Politikacılar veya karar vericiler genellikle kararlarından dolayı kendilerini hesap vermek zorunda hissetmezler. Denetim ise, kararların sonuçları, etkileri ve maliyetlerini inceleyerek kararlarının doğru veya yanlış olup olmadığını değerlendirmek yerine, yalnızca bu kararın uygulanmasına odaklanmaktadır. Karar alma süreci, karar vericilere karar destek danışmanlığı veren ve denetim programlarını karar verme sürecine odaklayan bir denetim ekibi tarafından desteklenmelidir. Bu çalışma, karar alma süreçlerinin uygulama aşamasından önce denetlenmesinin önemini vurgulamayı amaçlamaktadır. Etkili bir karar alma mekanizması uygulamanın rolü vurgulanacak ve denetim profesyonellerinin ve karar vericilerin dikkati karar verme süreçlerinin denetiminin önemine çekil-

meye çalışılacaktır. Avrupa Birliği'nin (AB) karar alma süreci ile Türkiye'nin karar alma süreci incelenmekte ve karşılaştırılmaktadır. Çalışma, teorik karar verme modellerinin tanımlanması ve tanıtılması ile başlar. Bunu takiben, sosyal politikanın uygulanmasına odaklanan AB karar alma süreci tartışılmaktadır. Türkiye'deki karar alma süreçleri ve karar verme sürecinin nasıl işlediği incelenmektedir. Son olarak, AB ve Türkiye'deki karar alma sürecinin denetim metodolojisi ve denetim yaklaşımı açıklanmaktadır. AB karar alma modelleri ile Türkiye'nin fiili uygulamaları arasında bir karşılaştırma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Karar Alma Süreçleri, Etki Değerlendirmesi, Denetim, Avrupa Birliği

JEL Kodları: H83, L38

¹ This article is written by making use of the research report prepared for the Jean Monnet Scholarship Program.

* Internal Auditor, Ministry of Family, Labor and Social Services, Orcid Id:0000-0002-3588-2395, olgunserife@hotmail.com
Yazı Gönderim Tarihi: 26.05.2020, Yazı Kabul Tarihi: 21.07.2020

1. INTRODUCTION

Decision-making is a “thinking process of preferring a reasonable choice from the available options.” To make the right decision, the positives and negatives options take into account and all alternatives are considered. The outcome of each option also is estimated and the best solution for that situation is determined.

Decision-making is defined as “a set of mental activities that occur when the decision-maker is trying to generate and choose among different alternatives.” (Galotti, 2002, 9-55). Decision-making processes are used synonymously with the management processes and explain what the manager does and will do (Schraagen Klein & Hoffman, 2008, 3-25). Hence, the strategic decision-making ability of managers designates the success or failure of an organization (Simon, 1987, 57-64).

Although decision making is defined as a sequential or linear process, in practice, decisions are not always the outcome of a series of predefined activities. It is assumed that following a sequential or linear process will lead the manager to make the most appropriate choice to achieve the expected results (Harrison, 1999, p. 58).

The basic elements of decision making are as follows: a) it is a process, sequential or non-sequential. b) It is an action choosing the best within alternatives. c) It serves to achieve goals or objectives through a future-oriented. While it is not always successful, it is attempted to choose the best alternative.

This article aims to show the importance of audits in the decision-making process before the implementation process. The importance of following the decision-making steps defined in theory will be emphasized. The main purpose is to ensure a continuous audit of decision-making processes by drawing the attention of audit professionals. European Union's (EU) decision-making process and Turkey's decision-making process in the field of social policy are examined and compared.

First, the article defines theoretical models of decision-making. Following this, the EU and Turkey decision-making process is overviewed and how it works

is examined. Finally, the audit methodology and audit aspects of the EU and Turkey are explained focusing on the decision-making process. A comparison is made between the EU decision-making models and Turkey's actual practices.

In these article, literature review method was used as the basis. Basic sources about the subject of the research are examined. In addition, the information on the official websites of the institutions subject to the research has been benefited. European Union decision-making process has been compared with Turkey and some improvements have been recommended for Turkey.

2. DECISION MAKING STEPS

Decision-making steps have been defined by theorists as 5, 7 and 8 stages. However, each definition includes five basic steps and covers the same issues. (Fülöp, 2005, 1). Decision making will be covered in 5 steps in this article. It should not be forgotten that decision-making should be considered sequentially and the steps should be followed in order. The information obtained at each step creates input for the next step. If information is collected or analyzed incorrectly in step 1, the decision-making process will be negatively affected and the result will be inaccurate or inadequate (Martin & Thomas, 2016, 7-8).

The decision-making steps are as follows:

1. Change-Needing Situational Analysis
2. Challenge Framing and Causal Analysis
3. Generating Solution Ideas
4. Choosing a Solution Set
5. Implementation and Aftermath Planning

In the first step, a list of current situations to be changed is determined and prioritized. Decision-makers often express their dissatisfaction and/or the need for change. The focus should be on the real reasons that reveal the need for change rather than the hopes and aspirations of decision-makers. (Martin & Thomas, 2016, 7-8).

In the second step, the root causes underlying the problems will be investigated. If the root causes that lead to problems are eliminated, the decision maker will use time and resources efficiently and produce effective solutions for the problems. Otherwise, solutions will be applied to symptoms rather than just causes, which will increase the risk of future failure (Dean & Sharfman, 1996, 96-368).

In the third stage, alternative solution proposals are developed to reach the desired situation. (Fülöp, 2005, 2). Any options or ideas are considered to develop potential solutions. Decision-makers prefer to accept and implement existing, reasonable, obvious, rational, and familiar ideas rather than being creative. Options or alternatives must meet sufficiently most of the criteria of newness, reasonableness, feasibility, and practicality (Martin & Thomas, 2016, 7-8).

In the fourth step, the most effective solution is chosen to successfully eliminate the difficulties and causes identified. Solution success criteria list is created first. Solution success criteria are applied to potential solution ideas to make the final choice. Solution success criteria define the requirements to address the challenges and causes in the new situation and to avoid duplication of previous existing challenges (Baker et al., 2002). The other activity of this process step is to create and develop a solution set of options instead of identifying a single solution includes a primary solution and one or two backup solutions. (Martin & Thomas, 2016, 7-8).

In the fifth step, decision makers prepare an implementation plan for the solution they have chosen (Harrison & Frank, 1996, 46-53). The approved implementation plan covers the actions to be performed before and during the implementation phases, control systems for its realization. Expanding monitoring and learning control systems for post-implementation plans is critical. (Negulescu & Helena, 2014, 114-117).

3. THE EUROPEAN UNION

DECISION-MAKING PROCESS

The European Commission operates a five-step legal decision-making process. These stages are as follows: 1) Initiatives for Proposals, 2) Roadmap and Impact

Assessment, 3) Consultation Interested Parties, 4) Review and Adoption, 5) Implementation of Decision. Under this title, what processes are carried out at each stage and who is responsible for carrying out these operations is explained. It is also evaluated whether these processes correspond to the theory of decision making.

3.1. Initiatives for Proposals

The European Commission plan, prepare and propose new European legislation. This is named the 'right of initiative.' The Commission proposes laws and policies on its initiative or the proposal of Council of Europe (heads or governments of each EU country), Council of the European Union (government ministers from each EU country), European Parliament and Citizens (ec.europa, 25.06.2019).

To be submitted a law proposal by a European Citizen, 1 million signatures must be collected. The Commission firstly decides whether there is a problem or situation in the EU that would require a proposal and seek the alternative best solutions to this problem other than legal legislation (Briefing Note 25/18). This activity matches with the "**The Change-Needing Situational Analysis,**" which is the first step of the decision making process mentioned above.

The preparation of the proposal in the Commission begins with excellent and timely planning. Proposals are prepared under the supervision of a responsible Commissioner or the Director-General of the lead DG. The preparing proposal process requires political approval. This approval only starts the preparation of the proposal to be carried out within the Commission. Otherwise, it does not mean a final decision. To support political validation, the key aspects of any proposed initiative are needed to set out clearly, such as the political significance and the extent of the expected impacts, linked other policy areas and prior knowledge about different or sensitive stakeholder views (European Commission, 2017b, 11).

3.2. Roadmap and Impact Assessment

The roadmap is a method used for initiatives that do not require impact assessment and generally identi-

fies what the problem is, sets goals to be achieved as a result of the initiative, and sets out alternative policies. Determine the main features of a consultancy strategy to be applied during the initiatives (European Commission, 2017d, 7). The Commission uses the roadmap to determine the method to be applied in the new initiative. For example, the new initiative may require the creation of a new law or policy, it may involve the evaluation of existing law or policy, or it may be sufficient to check the appropriateness of the relevant existing legislation and/or policy. When the potential impact of a law or policy on the economy, environment, society is too high, an initial impact assessment that is more detailed is applied, rather than a roadmap.

The Commission carries out the impact assessment at the preparatory stage before submitting a new law proposal and identifies the significant economic, social and environmental consequences of a new initiative. Also, the need for regulation at the EU level should be considered first. Possible policy options, advantages and disadvantages are identified and supportive information is provided to the decision-making process. Roadmap and Impact assessment also matches with the “**Challenge Framing and Causal Analysis**” which is **the second phase of the decision-making process**.

The results of the impact assessment process are presented in impact assessment reports. An independent organization evaluates these reports, the Regulatory Scrutiny Board and recommendations are made to improve its quality. Environmental, social and economic impacts, the parties affected by the initiative and the way these impacts emerge, the consultation strategy implemented and the results achieved are clearly stated in the impact assessment report. In addition to identifying the necessity of EU action and identifying a problem, the impact assessment process also analyzes the root causes of the problems. It supports an effective decision-making process by revealing the advantages and disadvantages of solutions to eliminate root causes. It contributes to finding the most optimum solution by taking into consideration the principles of subsidiarity and proportionality which are the basic principles of the European Union.

The first step of a impact assessment, therefore, is to “(i) make sure the existence of a problem and indicate who is affected; (ii) approximate the problem’s size and scale and analyses its bases of causes and consequences; and (iii) state the EU-dimension and evaluate the probability that the problem will persist.” (European Commission, 2017c, 15-16).

The impact assessment compares economic, social and environmental impacts of all possible options. This comparison is based on quantitative data and cost-benefit analysis as much as possible. Considering all alternatives, thinking outside of the classical patterns and consulting with different parties are the essential achievement keys of the impact assessment. The Commission publishes the impact assessment reports together with the proposals or acts and sends them to the legislators, members of Parliament and the Council involved in the decision-making process (ec.europa, 25.06.2019). The impact assessment report is supported by appropriate evidence, such as documentation, data, analytical assessments, scientific evidence, stakeholder views, and is cited in the report. Conclusions and findings of the impact assessment report that cannot be supported by evidence are clearly justified (European Commission, 2017c, 18).

3.3. Consultation Interested Parties

The Commission consults the interested parties during the third stage of the decision-making process, the solution phase. It is aimed to produce different solutions, obtain local information about the solution proposals and ensure that the solutions presented to meet the needs of related parties. Besides, consulting interested parties, the Commission prevents bureaucracy. The Commission also consults civil society organizations, local authorities and interested parties, such as representatives of industry and civil society. Expert groups give an opinion on technical matters (<https://europa.eu>, 2019).

Participation and timing are the most critical elements of the consultancy with the parties concerned. To get the most benefit of the consultation, all interested parties are covered and the consultation process

is started as early as possible. Citizens, businesses and organizations participate in the public consultation system on the website for 12 weeks. Public consultation is possible for priority initiatives in the Commission program in all European Union official languages. The overall results of the public consultation are published on the website via a summary report. (European Commission, 2017d, 8-67). In principle, stakeholder engagement can be implemented throughout the proposal preparation period. However, proper political approval is required to start formal stakeholder consultations. Stakeholders can provide feedback on published roadmaps, initial impact assessments and consultation reports for the next 4 weeks (European Commission, 2017e, 70).

3.4. Review and Adoption

This stage is the critical point where the final decision is made as a result of all preparations produced by the European Commission and meets the **fourth step of the decision-making process- Choosing a Solution Set**.

The main legislative procedure of the European Union is called the “ordinary legislative procedure” with the entry into force of the Lisbon Treaty. In this procedure, also known as co-decision, the Council and the European Parliament use legislative power together. Both institutions examine the Commission proposals in 3 readings. The European Parliament and the Council review the Commission’s proposals and propose amendments. If the Council and Parliament cannot agree on the amendments, a second reading is done. The Parliament and the Council may propose amendments again in the second reading. Parliament has the authority to veto the Commission proposal if it fails to reach a consensus with the Council (Heisenberg, 2005, 65-90). At the end of each reading, a final decision can be made or a correction or a new proposal can be requested. Commission proposals are sent to the Council, Parliament and the National Governments simultaneously. The National

Governments assess the conformity of the proposals with the principle of subsidiarity within 8 weeks. If national parliaments do not intend to delegate their powers to the EU on the issue to be regulated, they have the right to veto the proposal formally (GAIN Report, 2017, 6). Finally, the European Parliament and the Council may decide or reject the adoption of the proposal. In case of rejection of the proposal, the conciliation committee is engaged and seeks solutions (europa.eu, 25.06.2019).

3.5. Implementation of Decision

The European Commission has to ensure and monitor the proper execution of EU laws by the Member States. Member States make the necessary arrangements in their Parliaments to comply with EU laws. If Member States do not harmonize their legislation with EU law or show irregularities in implementation, the Commission initiates an infringement procedure. First of all, an official letter is sent to the member state explaining how the EU laws have been violated and the appropriate time is allowed to respond in detail.² If this procedure is not effective in resolving the non-compliance with EU Laws, the Commission transfers the non-compliance to the Court of Justice. The Court of Justice has the power to impose penalties and Member States and EU institutions must comply with its decisions (European Commission, 2012a, 21).

EU laws can only be entirely beneficial if the Member States properly implements them. The Commission needs to support the Member States to ensure the proper implementation of the practices. They can provide this support through implementation plans that are determined when impact assessments are made while drafting laws. Also, the Commission’s conformity assessments and consultancy to be provided by the Commission services during the transition periods are the means to ensure the proper implementation of EU legislation (European Commission, 2017d, 9).

2 The policy is contained in: (1) joint political declaration between the Commission and the Member State (OJ 2011/C 369/02); and (2) a joint declaration between the EP, Council and Commission (OJ 2011/C 369/03 and (3) point 44 of the Interinstitutional Agreement on Better Law-Making).

The Commission monitors the EU legislation systematically in two stages. This includes compliance assessments of both transposition and conformity of Directives. In the first stage (**transposition check**-completeness), it is checked whether the EU directive is fully transposed into the legislation of the Member States.³ In the second stage (**conformity check**), the harmonization of the regulations of the member states with the EU directives is evaluated. In case of a discrepancy in both processes, the infringement procedure is executed. The Member States submit to the Commission the correlation tables or other similar explanatory documents indicating that transposition measures have been implemented. The Commission prepares an implementation report focusing on the implementation measures of the Member States (European Commission, 2017d, 43-50).

4. COMPARISON OF EU DECISION MAKING PROCESS and THEORY

As a result of the comparison of European Union decision-making processes and theory mentioned so far, it can be thought that the European Commission system is complete, covering all phases of the decision making cycle. In 2015, the European Union developed several tools to improve the decision-making process through the initiative “Better Regulation for Better Results”. Better regulations guidelines included all stages of the decision-making cycle, from planning to evaluation. The use of tools such as strategic planning, impact assessment, ex-post evaluation and stakeholder consultation has become mandatory for better quality regulations. In addition, the implementation of these instruments was subject to the controls carried out by the independent supervisory body (the Regulatory Scrutiny Board). It was supported by improvement suggestions by external experts, namely REFIT (regulatory fitness and performance programme), composed of stakeholders and member state representatives (European Commission, 2017g, 23).

Independent scrutiny bodies decide whether impact assessments are in line with better regulation guidelines. The controls show that better regulation tools

are increasingly used in the work of the Commission, the European Parliament and the Council working groups. In the European Union’s decision-making process, the Commission makes proposals, the Parliament and the Council decide, and the member states implement them. Better regulation informs the Commission and other actors involved in the decision-making process and promote quality regulations. However, decisions can sometimes be political and may not meet the goals set initially. The better regulation tools, through detailed analysis and proof documents, prevent decision-makers from drifting away from their initial objectives and provide control by the member states, providing an opportunity for comparison.

Indeed, it is seen that there are some problems in practice and European Union decision-making processes are criticized in some respects. Better regulatory reforms have notably altered the working practices of the Commissions. The Commission works style has changed from hierarchical to structured policy-making with prominent on content, expert input and transparency. Unfortunately, the impact of these reforms is still under discussion (Golberg, 2018, 3-371).

Table 1 compares the European Union decision-making processes with the decision-making steps summarized in this study. The table shows that the European Union decision-making process covers all steps in the theory and that all but the fourth step are carried out by the Commission. Although it is said to be a political institution, the Commission has made significant progress in increasing decision-making by implementing better regulation policies to reduce political impacts. However, this does not eliminate the fact that politics influence the decision-making processes performed by the European Parliament and the Council (Ambrus, Arts & Ellen, 2014, 66).

Each proposal is carried out under the responsibility of an independent commissioner appointed by the member states. The commissioners do not act in their interest, do not receive instructions from the national countries to which they are attached, and protect the integral interests of the European Union. Some

3 Commission Communication, Implementation of Article 260(3) of the Treaty, OJ C12/02 of 15 Jan. 2011, para. 7.

authors argue that the commissioners do not act independently of their member states, but that they can hold their interests or the interests of the broad domestic coalition in their countries (Wonka, 2008, 1145-1163).

In the first step, the European Union Commission has identified the need for change and cooperated with various sub-commissions and institutions. The Commission particularly receives opinions from experts and the public to specify the importance, effects and causes of the problem. But some scholars state the link between experts' input (impact assessment reports, the conclusion of consultation activities, etc.) and policy output was weak because of the political negotiations performed by the Parliament and the Council (Schout & Sleifer, 2014, 368).

In the second step, the Commission makes a technical assessment of the causes, effects and possible solutions to the problem and uses the roadmap and impact analysis methods. These evaluations are carried out by qualified experts. However, it is not known how much the information obtained by the experts as a result of impact assessments has been used in decision-making processes. The draft laws prepared by the Commission in a wide range of fields require a multidisciplinary approach to work with experts in different areas. In addition, experts must take into account the basic principles of the European Union, such as subsidies, proportionality, providing empirical evidence for policies, sustainability and reducing administrative burdens (Schout & Sleifer, 2014, 366). In its report examining impact assessment processes, the Court of Auditors states that the need for experts in several different areas makes impact assessments carried out by the Commission units difficult (Ambrus, Arts & Ellen, 2014, 66).

In the third step, the Commission generate alternatives and solutions by consulting stakeholders. Even though this process seems to work properly, trilogue meetings often used in the EU decision-making process at a recent time decrease the impact of Consultation Interested Parties. The legislative proposals submitted by the European Commission are negotiated in closed trilogue meetings by the European Parliament, the Council and the Commission. In these meetings,

a common point is tried to be reached between these three EU institutions. The trilogue meetings have become a standard procedure of the legislative process and its use is gradually increasing. The trilogue meetings do not have a legal basis under the European Union legislation. Nevertheless, there are provisions in the EU legislation to ensure the transparency of the legislative process. The increasing use of the trilogue meetings has raised concerns about transparency and accountability. According to the Lisbon Treaty, all EU institutions are required to conduct their business transparently and to publicize the documents they produce (Dionigi & Koop, 2017, 6).

In the fourth step, the Council took the opinion of the European Parliament and made the final decision. Ministers must formally adopt all Council decisions. Given the short time they have been granted, the Ministers have to rely on bureaucrats working for them. It is claimed that bureaucrats work for their own interests rather than independent policy interests (Frank & Daniel, 2013, 953-971).

The past decades have seen continuous efforts by the Commission to complement political decision-making with independent, accessible and scientifically sound assessments of policies throughout the policy cycle. In 2015, the European Commission brought together all mandatory regulatory policy instruments such as impact assessment, consultation and assessment under a single framework with the Better Regulation Program. Thus, economic, environmental and social impacts of the Commission proposals are determined and a more systematic method was applied. Furthermore, it is guaranteed to reduce costs and avoid unnecessary bureaucracy. Under the Better Regulation program, quality control, feedback from stakeholders and political oversight have been further strengthened. The European Parliament and the Council of Europe pledged to support the Better Regulation efforts and agreed to do post-overview the impact of the amendments on the Commission's proposals (Golberg, 2019, 20). While it cannot be overlooked that the Commission has created a better regulation system worldwide, it is also one of the most critical criticisms that the European Parliament, and especially, the Council has been slow to apply the Better Regulation methodologies (Wiener, 2006, 65).

Table 1. Comparison of EU Decision Making Process and Decision Making Theory

Decision Making Steps			EU Decision Making Process		
N	STEPS	REQUIREMENTS	STEPS	ACTION PERFORMED BY EU INSTITUTIONS	RESPONSIBLE INSTITUTIONS
1	Change-Needing Situational Analysis	Identify, clarify, and prioritize current state situational conditions; the decision-makers (or someone else) want to be changed.	Initiatives for Proposals	Planning, preparing and proposing new European legislation. Set out clearly, such as the political importance and sensitivity, the magnitude of the expected impacts, relevant links with other policy areas and prior knowledge about divergent or sensitive stakeholder views.	European Commission
2	Challenge Framing and Causal Analysis	Underlying causes of the challenges in both situational states	Roadmap and Impact Assessment	Verifies the existence of a problem, identifies its underlying causes, assesses whether EU action is needed, and analyses the advantages and disadvantages of available solutions.	European Commission
3	Generating Solution Ideas	Options or alternatives to develop potential solutions	Consultation Interested Parties	Generates solution ideas by using the consultation method.	European Commission
4	Choosing a Solution Set	Select the final solution set that is assumed to successfully handle the previously identified challenges of the future state situation and their causes. A list of solution success criteria.	Review and Adoption	Review proposals and propose amendments. Not include the solution set. One solution submits by the Commission.	The European Parliament and the Council
5	Implementation and Aftermath Planning	Formulate an implementation plan Monitoring and learning control systems	Implementation of Decision	Prepare 'implementation plans'. Systematic monitoring of the implementation of legislation by conducting compliance assessments.	European Commission

Resource: Olgun Özen, Şerif, (2020), *EU Decision Making Process, Connection and Relation Between The Decision-Making Process And Audit in The Field of Social Policy, Research Report, Jean Monnet Scholarship Program 2019-2020, p.42.*

Concerning the fifth step, implementation and aftermath planning, the Commission perform systematic monitoring on the implementation of legislation by the way compliance assessments. The Commission faces by some criticisms, for instance lack of sufficient resources to carry out monitoring activities, reliability of information provided by countries, complainants and national authorities during investigations. One of the criticisms is also that the infringement procedures initiated by the Commission are not transparent and slow to operate (Mellar, 2009, 3).

The monitoring is considered to be the least important part of the draft preparatory work. Commission units conducting preparatory work do not want to devote time to monitoring activities since the proposals of the law are different from those adopted and the implementation preferences of member states may be

different. In addition, data collection on monitoring is perceived by the member states as an administrative burden and cost and the lack of data adversely affects the effectiveness of the monitoring (Golberg, 2018, 56).

Overall, it is possible to say that the policy process, including impact assessments and monitoring, has a positive impact on decision-making and provides inputs to improve the quality of the legislative process. This view is supported by the audit results of independent audit institutions. Although the Regulatory Scrutiny Board, Court of Auditors and Internal Audit Service have indicated that some aspects of the system are open to improvement, they have recognized the existence of a systematic, robust and contributing structure.

5. DECISION-MAKING PROCESS IN TURKEY

In parallel with “Better Regulation Studies,” launched in 2000 at all member countries of the European Union in the context of the Lisbon Strategy, some studies have been initiated to ensure the improvement of the legal decision-making process in Turkey. Improving the decision-making process has first entered the agenda of Turkey with the Regulatory Reform Program carried out by OECD in 2001. In 2004, the “Better Regulation Working Group” was established within the Prime Ministry on February 16, 2005, to improve the regulatory framework, to direct regulatory impact analysis studies, to perform quality control of regulatory impact analyses to be conducted by ministries and other public institutions and organizations and to carry out activities to improve the capacity of public administration in this field (Önder, 2017, 771-812). “The Procedures and Principles of Legislation Preparation” entered into force in 2006. According to Article 24 of this Regulation, except for the issues concerning national security and the drafts of the budget and final account law, the law, which is estimated that their effects exceed 30.000.000 YTL is required regulatory impact analysis. Besides, in April 2007, “the Prime Ministry Circular (No. 2007/6) on Regulatory Impact Analysis” and “Regulatory Impact Analysis Guide” was made available to practitioners (Mehter Aykın, 2010, 237). Within this framework, the responsibilities of public institutions and organizations was brought out to establish a unit to improve administrative capacity related to regulatory impact analyses to be carried out within their body and to ensure coordination with the Better Regulation Group within the Prime Ministry and to act under the Regulatory Impact Assessment Guide while performing their duties (Önder, 2017, 771-812).

With these activities and regulations, a framework for legal decision-making processes has been established and started to be implemented. However, this arrangement has gained a new dimension with Turkey’s transition to a presidential system in June 2018. There is a need for the revision of the regulations and to rebuild the decision-making process.

Therefore under this title, the decision-making process will be discussed in the context of the preparation and adoption process of legislation.

In Turkey, decisions concern all Turkish Citizens are taken through legislation, as in other countries, and are binding on implementation. Different actors are situated at various stages in the decision-making process in Turkey. But the primary institution which discusses and decides laws interested all Turkish Citizens is the Parliament called Turkey Grand National Assembly (TGNA).⁴ Amendments at 16.4.2017 to the Constitution with Law No. 6771 have also affected the legal decision-making processes in Turkey. Turkey has made the transition from a parliamentary system to a presidential system with these constitutional amendments. Under this title, the influences of essential changes in the Turkey decision-making process are taken into account. The situation before and after the presidential system is reflected.

Generally, the legislative decision-making process in Turkey can be classified forth-phases as follows; 1) preparation of proposals, 2) negotiation and acceptance, 3) approval/publication, 4) Implementation. (Işık, 2003, 11-71).

5.1. Preparation of proposals

Before the presidential system in Turkey, there were two types of law submission methods. The first was submitted by Council of Ministers called “draft law” and the member of the parliament submitted the second, also called “proposals.” A members of the parliament are alone authorized to submit a proposal. The President of the TGNA transfers the draft laws and proposals directly to the relevant commissions. (TBMM, 2018, 43-53). Turkey does not have a mechanism that allows citizens or NGO’s (non-governmental organizations) to submit proposals on laws (Yasama Derneği, 2010, 62).

Although the draft laws and proposals submitted by a member of the parliament and the Council of Ministers were subject to the same negotiation method in the Turkey Grand National Assembly, it went through

4 The Constitution of the Republic of Turkey, Article 7: Legislative authority.

different stages in terms of preparation. The Procedures and Principles of Legislation have envisaged some obligations on the preparation of drafts to be submitted by the Council of Ministers. While drafting the law, the opinion of a large number of ministries, institutions and NGOs must be sought and submitted to the approval of all other ministries, related public institutions and organizations. Furthermore, regulatory impact analysis was also required. However, the proposals of the member of the parliament can be submitted to the parliament with a single signature without stakeholder consultation and regulatory impact assessment (Türkiye Barolar Birliği, 2015, 30).

The draft law was prepared by the ministries and submitted to the Turkey Grand National Assembly after being signed by all ministers. Before the drafts came to the agenda of the Council of Ministers, necessary technical and legal studies were carried out on the draft in the related ministries. While preparing the drafts by the relevant ministry, the suggestions and opinions of the universities, high judicial bodies, professional organizations and other relevant institutions and organizations were taken, evaluated and the design was corrected in accordance with the draft deemed appropriate. The draft law was reviewed by the Council of Ministers and finalized; the signature of all ministers was received and submitted to the Presidency of the Turkey Grand National Assembly with justification. Before the drafts are forwarded to the Prime Ministry on issues of public interest, the public shall be informed by the related ministry via the internet, the press or the publication. In this way, the opinions collected on the draft were taken into consideration in the preparatory work.⁵

Law proposals prepared by members of the Parliament are submitted to the Grand National Assembly of Turkey. The Presidency of the Assembly sends the proposals directly to the relevant parliamentary committee (Karaosmanoğlu, 2006, 107-110).

Before the transition to the presidential system, draft laws prepared by Parliamentarians with one or more signatures are sent directly to the commissions and also the Prime Ministry by the Presidency of the As-

sembly. The Prime Ministry transfers the draft law to the relevant ministry or the relevant institution and organization for the formation of the opinion of the government. Subsequently, the draft law is submitted to the Presidency of the Parliament together with the opinion of the government. This opinion does not bind parliamentary Commissions and the General Assembly (Yancı Özalp, 2006, 285).

Deputies can act spontaneously to make proposals for the law, as well as convert the proposal demands forwarded to them. Legislative experts working in the Inspection and Research Office within the Directorate of Laws and Decisions of the TGNA prepare law proposals to the deputies on the subject they demand. It is sufficient for the deputy to express the regulation requested in terms of scope, content and purpose. The requested proposal shall be prepared and submitted within the framework specified in accordance with the law technique. The reasons for developing a proposal, as well as its expected benefits and projected targets are explained within the general justification (TBMM, 2011:30-88). As mentioned in the above sections, decision-making processes have five basic stages, from defining the problem to implementation plans. Impact assessment analyzes allow a decision-making process to cover these five main stages. Therefore, the completion of the impact assessment in Turkey indicates the presence of a well-functioning decision-making process that meets the theory.

The regulatory impact analysis (RIA) was first entered into force on the Turkish legal system in 2006 with “the Regulation on Procedures and Principles of Legislation Preparation.” The regulatory impact analysis was mandatory for drafts that were expected to exceed 30 million TL within the framework of the Regulation. However, if deemed necessary, the RIA may be prepared for other regulatory procedures regardless of the amount of effect and the laws whose impact is less than TL 30 million TL. RIA was not prepared for national security issues and budget and final account law drafts. The obligation to make RIA existed in the ministry or public institution and organization that propose legislation (Güngör & Evren 2009, 37-70).

5 Mevzuat Hazırlama Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 17/2/2006 No: 26083.

The following issues were included in the RIA.

- 1- What were the reasons for the preparation of the regulation, whether the type of regulation was selected correctly?
- 2- What were the possible benefits and costs of regulation, whether the benefits justify the costs?
- 3- Whether the regulation imposed an additional financial burden on the budget, if so, what was the approximate cost.
- 4- Whether the regulation foresaw the establishment of a new organization or the employment of staff and whether these were necessary.
- 5- What would be the effects of regulation on social, economic and commercial life, environment and related sectors?
- 6- Whether there were aspects of regulation that increase stationery and bureaucratic formalities.
- 7- Whether the parties had the opportunity to express their opinions while making the arrangements.
- 8- Whether the regulation was applicable, how to ensure compliance with the regulation, and how to monitor the implementation (Güngör & Evren 2009, 37-38).

Within the scope of regulatory impact analysis, the preparatory work should identify and explain existing government policy (concept, strategy, national program). It should also be explained whether current regulation and policy envisages an arrangement for the solution of the problem and, despite this, the possible causes of the problem.

The RIA report was submitted to the Better Regulation Unit in the Prime Ministry. The said department shall inform the relevant ministry or institution of the results of the evaluation of the RIA Report. Subsequently, the relevant ministry or institution shall initiate the regulatory works to be carried out according to the results of the RIA Report (Güngör & Evren 2009, 51).

Drafts were examined at the General Directorate of Law and Legislation in terms of compliance with the Constitution, laws, general legal rules, development plans, programs and the Government Program.⁶ In addition, drafts were examined in terms of law technique, form and language. The final drafts were submitted to the Council of Ministers. Drafts could be reviewed by the members of the Council of Ministers in detail if necessary. The draft approved by the Council of Ministers was sent to the TGNA as a “Draft Law” (Güngör & Evren 2009, 9).

After the transition to the presidential system on June 28th, 2018, only members of parliament were authorized to initiate proposals. The constitutional amendment abolished the Prime Ministry and Council of Ministers in 2017. Responsibilities and tasks were transferred to the President as head of the executive. Consequently, all of the regulatory provisions and practices described above, which must be followed in the drafts submitted by the council of ministers, have been repealed. Under the new regulations, only deputies propose laws. These proposals are exempted from many form requirements in accordance with “the Regulation on Procedures and Principles of Legislation Preparation” and don’t include the critical stages of decision-making processes such as consultation with the stakeholders and regulatory impact analysis. Besides, these proposals are not subject to the reviews performed by the General Directorate of Law and Legislation in terms of compliance with the Constitution, laws, general legal rules, development plans and programs and the Government Program.

In accordance with the Law amended to the Constitution (No: 6771, provisional Article 21/ F), the decrees in force, bylaws, regulations issued by the Prime Ministry and the Council of Ministers and other regulatory procedures will continue to be valid unless canceled. Therefore, except for the provisions covering the draft laws submitted by the council of Ministers, the articles of “Regulation on Procedures and Principles of Legislation Preparation” that determine the technique of making the law are still in force. According to the regulation, as mentioned above, proposals

6 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 10 Temmuz 2018, 30474 Nolu Resmi Gazete.

can be prepared by the technical departments of the relevant ministries or the legal consultancy departments as before the presidential system. The opinions of the Legal Counselors are sought on the drafts prepared by the technical units.

When the legislative proposals are examined, it is seen that after the Presidential System, the proposals are usually submitted to the Parliament with the signature of many deputies, the proposals do not have RIAs, and they are submitted with general preamble and article preamble. It can be seen in the minutes of the Commission of the Parliament that according to the subject of the proposal, the relevant public institutions, non-governmental organizations, academicians and experts are consulted at the commission's negotiations stages. However, information is not available on issues such as the preparation of law proposals and obtaining opinions from stakeholders. Also, it was stated in the dissenting opinions that the law proposals were prepared in a hurry and sloppy; the proposals also included provisions that would cause problems, opinions of the relevant institutions and organizations were not taken during the preparation of the proposal (tbmm.gov.tr, 28.11.2019).

5.2. Negotiation and Acceptance

It is divided into two groups as the negotiation in the Commission and the negotiation in the General Assembly. The proposals are first discussed in the relevant Commission and as a result, the Commission prepares a report on the draft law or proposal. Under Article 20 of the Rules of Procedure, the Commissions may accept or reject the proposals submitted to them in full or by amendments. The primary purpose of the Commission's work is to examine the proposals submitted to the General Assembly at a more technical level and to make them compatible with the law-making technique (Yancı Özalp, 2006, 278).

The Commissions are the kitchen of the law-making process. Draft laws are made ready for negotiation at the General Assembly after the necessary examinations and investigations have been carried out and discussed in detail in the Commissions. The Commis-

sions related to the law-making are divided into two primary and secondary. The main Commissions are the ones that make the final decision and the secondary Commissions are the ones that only give opinions to the main Commission. The proposals and draft laws submitted to the Commission must be finalized within 45 days by the main Commissions. There is also a 10-day negotiation period in secondary Commissions. Commission heads, commission members, relevant ministries or authorized government representatives, other relevant commission heads and deputies who first sign the law proposal, experts in the subject may participate in the Commission meetings. The Chairmen of the Commissions may invite relevant NGOs to the Commission's meetings. The Commissions use the same method as the Parliamentary General Assembly in the discussion of draft laws and proposals. Drafts and proposals discussed in the Commissions are attached to a report and sent to the General Assembly (Yasama Derneği, 2010, 749).

Negotiations in the General Assembly take place in two stages. In the first stage, discussions are made about the entire draft law. Then the question or answer process is done on the whole proposal. After the question and answer process is finished, it is voted to switch to the articles of the proposal. If the transition to the articles is not accepted, the draft law and proposal shall be deemed rejected. In the second stage, the articles of the draft law are discussed one by one. However, the proposal/draft Law is voted as a whole (Işık, 2003, 53).

5.3. Approval/publication

To enter into force, the draft law adopted by Turkey Grand National Assembly must be issued by the President. According to Article 89 of the Constitution, the President of the Republic sends the laws, which he deems not appropriate to be published, back to the Turkey Grand National Assembly within fifteen days together with the justification for this issue (Işık, 2003, 59). If the Turkey Grand National Assembly accepts the returned law as it is, the law shall be published by the President. If the Assembly changes the repatriated law, the President may return the amended law

back to the Assembly. The regulation published by the President in the Official Gazette becomes binding for the citizens (Yasama Derneği, 2010, 124).

5.4. Implementation

Who will be responsible for the implementation of each law is stated in the articles of concerned regulations entitled as enforcement (tbmm.gov.tr, 2019) and The President is generally responsible for the implementation of the legislation as he is the head of the executive. In particular, each Ministry is obliged to follow implementation of Laws in its field of activity and to carry out audits. This responsibility is given to the Ministries by defining their duties and responsibilities in the establishment laws. For example, with Presidential Decree No. 1, the Ministry of Family, Labor and Social Services is held responsible for the implementation of legislation on working life. Furthermore, it has been given responsibility for the implementation and follow-up of legislation on needs of youth to the Ministry of Youth and Sports, on the issues related to environment and structuring to the Ministry of Environment and Urbanization, on implementation of fiscal and economic policies to the Ministry of Finance and Economy.⁷ These ministries were assigned with the presidential decree to ensure the implementation of policies, strategies and laws in the field they serve and to monitor the practices. Ministries carry out many activities to determine the application of laws in areas such as social policy and working life, youth, transportation and infrastructure. They also carry out audits to monitor the implementation of the laws. Each Ministry has its own inspection unit. These supervisory units control the implementation of the laws by citizens, private and public institutions through regular audits (Yasama Derneği, 2010, 32-97-242).

6. COMPARISON OF TURKEY DECISION MAKING PROCESS and THEORY

Improvements in the decision-making process in Turkey, which begins with encouragement and support of the EU's and OECD (Organisation for Economic

Co-operation and Development), has made gains in terms of completion basic legislation, increasing the awareness and knowledge, the settlement of institutional infrastructure. However, after the transition to the presidential system in 2018, it has experienced significant changes in the decision-making process. Before the presidential system, law proposals were submitted to the Parliament by the Council of Ministers or deputies. The draft laws submitted by the Council of Ministers were bound to more rules than proposals submitted by deputies. While the draft laws proposed by the Council of Ministers had to be prepared in detail, subject to impact assessments, stakeholder opinions and implementation plans, it was sufficient to present the substance justifications and general reasons for the proposals submitted by the MP's. After the presidential system, submission of the draft law by the Council of Ministers ended. Requirements of five-stage decision-making processes described above in the theory section were defined in "The Regulation on the Procedures and Principles of Legislation" for the drafts submitted by the Council of Ministers. Therefore, the primary stages of decision-making processes were removed from the system. It will be suitable to compare the decision-making process with the general theory in the aspect of before and after the presidential system in Turkey separately.

Before the presidential system the decision-making processes were designed in the legislation to cover all stages of decision-making theory mentioned in our study, from defining the problem to preparing the implementation plans. But after the presidential system, a process that does not comply with the theory has started to operate. Moreover, although before the Presidential system, a decision-making process was designed under the theory in the legislation, it should be noted that it has a limited effect on the practice.

Table 2 compare decision-making processes in Turkey and in theory. It is seen that Turkey is not adapting to the theory of decision-making processes and requires significant improvement. In particular, all the steps of the theoretical decision-making processes mentioned in our study are in the draft laws that apply regulatory

7 Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, No:1.

impact analysis before the Presidential System, and no approach meets the decision-making processes in the drafting of other laws. After the Presidential System, the decision-making processes that we have outlined in theory have been abandoned for law proposals prepared by the Council of Ministers.

The first step of decision-making is to establish, clarify and prioritize a list of existing situations that are intended to be modified. In the second step, it is necessary to investigate the analysis of the underlying causes of the challenges in both situational states. First of all, in the first step of Turkey's decision-making process, current laws, regulations, policies, etc. on the subject of the draft law are determined. The causes for preparing a new regulation are stated in the form of the general justification and the substance justification. As we explained above, general justification and substance justification are not based on detailed research and analysis but include general statements or repetition of article texts.⁸ Therefore, the decision-making process in Turkey can't meet the requirements to be fulfilled in the first step according to the theory of decision-making process such as identify, clarify and prioritize a list of existing situations. Implementation of regulatory impact assessments in the decision-making process is an essential step for Turkey. It has been a useful tool in reflecting all the stages of decision-making processes into practice.

A general criticism directed towards Turkish Public Administration from inside and outside is that; for a new application that brings changes in the institutional structure to come into force, the necessary legislation is enacted first. The personnel, technology, physical infrastructures indispensable for implementation and which are to be envisaged at the planning stage are tried to be completed later. Legislation infrastructure has also been completed in decision-making processes, definitions related to the process have been made, but these regulations have not been adequately reflected in the implementation. Although RIA, an essential component of decision-making processes, came in to force in 2007, it is not possible to say that it is entirely in practice, except for pilot applications. Several problems are concerned with the implementation of RIA in

Turkey, such as lack of personnel and administrative capacity, legislation (Tank, 2011, 6-21).

European Union accession process requires Turkey transfer large *acquis* to their domestic law. Under the EU *Acquis* Harmonization Program, it became necessary to make 188 primary, 576 secondary legislation between 2007-2013 years in Turkey. To fulfill this obligation, the Turkey Grand National Assembly had to pass many laws in a very short time. For this reason, the Assembly has been criticized for the quality of regulations and the technique of law-making (Mehter, 2010, 238).

Although the legislative infrastructure has been completed, it is said that better regulation efforts are not reflected in practice sufficiently and RIAs are few and of low quality (Önder, 2017, 771-812; Erimez & Kalaycıoğlu, 2016, 13; TBMM, 2011, 40). In practice, detailed RIA reports are not included in the draft laws submitted to Parliament. Although the Government has provided various information and documents within the framework of RIA to the Commission members during the Commission stages of the draft laws, it can be stated that these information and documents are not in the scope and depth of RIA in general. Besides, RIA leads to an increase in workload. The analysis takes time, training needs of the people who will work on these issues emerge and they bring additional costs to the administration. Considering a large number of legal regulations adopted in the Grand National Assembly of Turkey, it seems quite challenging to conduct RIA studies on a large number of draft regulations in a short time (Önder, 2017, 796).

The culture of creating, storing and using data in Turkey is not settled. The lack of data or the fact that the data is not up to date interferes with the analysis process. These problems make public institutions reluctant to prepare RIA. It is not possible to say that the result of the RIA in the past years was successful. It is concluded that the Ministry or other institutions that produce the legislation are unable to prepare the required impact analyzes in accordance with the provisions of the regulation or that the analyses prepared are not sufficient (Önder, 2017, 796).

8 Başbakanlık Genelgesi, 2007/6, Düzenleyici Etki Analizi Çalışmaları, Resmî Gazete, Sayı: 26482

Table 2. Comparison of Turkey Decision Making Process and Decision Making Theory

Decision Making Steps			Turkey Decision Making Process		
N	STEPS	REQUIREMENTS	STEPS	ACTION PERFORMED BY TURKEY INSTITUTIONS	RESPONSIBLE INSTITUTIONS
1	Change-Needing Situational Analysis	Identify, clarify, and prioritize current state situational conditions; the decision-makers (or someone else) want to be changed.	Preparation of proposals	Draft law texts are prepared and checked for compliance with the law-making technique, Before the presidential system: The reasons for the preparation of the regulation are explained. Detailed problem descriptions and situational analyses were applied in limited availability to the draft laws under which regulatory impact analysis was conducted. After the presidential system: The reasons for proposal preparation are explained and no detailed problem definition is made.	Related Ministries and Member of Parliament.
2	Challenge Framing and Causal Analysis	Underlying causes of the challenges in both situational states	Preparation of proposals	Identifies the importance and magnitude of the problem, the possibility of new problems emerging in the continuation of the current situation and their consequences, whether the probable problem is a one-of or a recurring problem. Prior to the presidential system: it is available to drafts where regulatory impact analysis is applied. After the presidential system: No detailed problem definition and underlying causes of the challenges are made.	Related Ministries and Member of Parliament.
3	Generating Solution Ideas	Options or alternatives to develop potential solutions	Preparation of proposals/ Negotiation and Acceptance	Determination of all alternative solution options consulting with stakeholders. Prior to the presidential system: it is in force to drafts where regulatory impact analysis is applied. After the presidential system: Options or alternatives to develop potential solutions are not evaluated and examined.	Related Ministries The Commissions of Parliament Parliament
4	Choosing a Solution Set	Select the final solution set that is assumed to successfully handle the previously identified challenges of the future state situation and their causes. A list of solution success criteria.	Preparation of proposals/ Negotiation and Acceptance	Examine the proposals submitted to the General Assembly at a more technical level and to make them compatible with the law-making technique. Review proposals and propose amendments. Not include the solution set. One solution submits by the Deputies. Prior to the presidential system: In cases where regulatory impact analysis is applied, different alternatives are identified, but a single solution is discussed in Parliament and Commissions. The reflection on the application is very limited. After the presidential system: Different alternatives are not evaluated and solution sets are not included.	Related Ministries The Commissions of Parliament Parliament

5	Implementation and Aftermath Planning	Formulate an implementation plan Monitoring and learning control systems	Implementation	<p>Reviews should be carried out to determine whether the identified targets have been achieved.</p> <p>Before the Presidential System: It was compulsory for the drafts in which regulatory impact analysis was applied. It was not performed effectively in practice. Monitoring and learning control systems are not available.</p> <p>After the the Presidential System: There is no implementation plan, monitoring and learning control systems for its implementation after the adoption of the laws.</p>	Related Ministries
---	--	---	----------------	--	--------------------

Resource: Olgun Özen, Şerif, (2020), *EU Decision Making Process, Connection and Relation Between The Decision-Making Process And Audit in The Field of Social Policy, Research Report, Jean Monnet Scholarship Program 2019-2020, p.62-64.*

Other important criticism issues in the legal decision-making processes in which the drafts of the law include symptoms rather than the real causes of problems. Alternative solutions are not discussed adequately, and impact analyzes cannot be carried out satisfactorily due to lack of data. On the grounds of the article “the Regulation on Procedures and Principles of Legislation Preparation,” the reasons for the regulation of each article should be explained and the reasons for the removal, modification or addition must be clearly stated. Furthermore, it is regulated that the reasons for the substance cannot be prepared in the form of repetition of the article text. However, it is observed that the reasons for content are in the form of repetition or summary of the draft article (TBMM, 2011, 49).

In the third and fourth step of the decision-making, all kinds of options or alternative ideas are taken in to account to develop potential solutions. In this step, stakeholders’ consultation is an effective tool to compose different types of views. The solution, successfully handle the previously identified challenges of the future situation and their causes, is finally chosen. Unfortunately, a decision-making process to meet the third and fourth steps of the theory in question is not available in Turkey. At this stage, draft laws are discussed in detail in the Commissions of Parliament and the opinions of relevant institutions, NGOs and experts can be utilized. Commissions can be transformed into a platform where political debates prevail rather than where expert assessments are made on the possible consequences of proposals, where govern-

mental deputies consider the duty to defend government proposals and where the opposition challenges the government (TBMM, 2011, 172).

One of the essential pillars for participation in legislative decision-making processes is attendance in Commission meetings. However, attendance at Commission meetings is subject to the approval of the President of the Commission. Therefore, no civil society organization or a citizen can participate in the legal decision-making process on their initiative. It is also another fact to consider those non-governmental organizations are not willing to send opinions to the draft laws. Laws in Turkey are enacted very quickly. Therefore, it is not possible to prepare for the necessity of participation and the chance of healthy intervention (TBMM, 2011, 170).

One of the most important problems of the legislative decision making process at the General Assembly stage is that the proposals are not prepared in a comprehensive and participatory manner before the General Assembly and are not technically mature enough. This may lead to a large number of proposals by the ruling and opposition parties to amend the text of the Commission at the General Assembly, and sometimes the content of the text has changed considerably. Laws concerning the broad public sector can be made public via the internet, the press or the publication by the ministries which prepare the proposal. According to the related regulation, the proposal should be finalized after the opinions collected on the draft are evaluated. However, there is no feedback on how these opinions have been evaluated (TÜMİKOM, 2009).

Fifth Step of the theory, as mentioned earlier, is that Implementation and Aftermath Planning. Turkey does not have any post-implementation planning and follow-up mechanisms for the legal decision-making process. The process ends with the adoption of laws in Parliament and its publication by the President. Therefore, the requirements of fifth step in Turkey are not yet available.

7. AUDIT OF DECISION-MAKING PROCESS

The first step of all activities of the administrations consists of decision-making processes. It is crucial that decision-making processes are subject to audit. Because it is useless to supervise the implementation of the wrong decision, even if an activity is implemented very well. The audit will not provide added value to the organization if it is based on a wrong decision that does not contribute to the organization or even damages in the aspects of results. This topic will examine which structures supervise the decision-making process in Turkey and the EU.

7.1. Audit in EU Decision Making Process

As explained in the above sections, the Commission perform a significant part of the decision-making processes. Except the selection of the final solution, all the other stages of the decision-making processes are realized during the impact analyses applied on the Commission proposals. Therefore, in this section, it would be a correct approach to take into account the audit institutions that conduct examinations in the impact analysis directly or indirectly.

The Impact Assessment Board (IAB) and Regulatory Scrutiny Board (RSB) is the special body responsible for direct oversight of decision-making processes in the European Commission. The Regulatory Scrutiny Board investigates the Commission's analytical work before the adoption of the Commission proposal. Internal Audit service or Court of Auditors scrutinize not only the decision-making process or impact assessment but also all the EU activities and processes. 'RegWatch Europe' is the other regulatory scrutiny

body composed by Germany, UK, Netherlands, Czech Republic, Sweden. They issue their views on the quality of Commission impact assessment. The European Ombudsman also examine complaints other method of reviewing the Commission's conformity with its procedural requirements. In addition, The European Parliament and the Council assume an administrative duty, overseeing the process of the Commission proposals. (European Ombudsman, 2015, 6-24).

In this title, independent scrutiny and audit bodies that are directly authorized to oversee the European Union decision-making processes and impact assessments are addressed and the controls carried out by the EU institutions within their administrative duties are excluded.

7.1.1. Impact Assessment Board and the Regulatory Scrutiny Board

The Impact Assessment Board was responsible for ensuring the quality of impact assessment analyzes. The Board was tasked with overviewing the impact assessments in line with guidelines. The Impact Assessment Board perform independent quality control for impact assessments draft reports. IAB's members were an analytical expertise in economic, environmental and social issues. They worked independently from Commission services, members of the College and from lobby groups. The IAB was affiliated to the General Secretariat of the Commission (European Commission, 2012b, 5).

All Commission staff had the authority to access the Board's recommendations. The Board proposed case-by-case practical solutions and concrete advice and made sure further improvements in the impact assessment culture and working style of the Commission services (Commission of The European Communities, 2008, 2-4).

The Regulatory Scrutiny Board took place of the Impact Assessment Board, with a new set of broader responsibilities in 2015. The Board operations cover all the Commission's draft impact assessments, significant evaluations and fitness checks of existing legislation. They examine and issue opinions and rec-

ommendations independently from the Commission and the policy-making departments (European Commission, 2018, 6). The Board gives a positive or negative opinion and all opinions of the board are public. (Schagen, 2018, 597-625).

Regulatory Scrutiny Board consists of three high-level Commission officials and three independent experts from outside and reports to directly President of the Commission. Since some members are selected from within the Commission and the chairman of the Commission managed (European Commission, 2015), the Board takes on an internal control function and acts as the commission's self-audit tool. It is supported by a unit (of about 12 officials) in the 'Better Regulation' Directorate of the Secretariat-General (Golberg, 2018, 39).

7.1.2. The Auditors – the European Court of Auditors and the Commission's Internal Audit Services

The mission of the Internal Audit Service (The IAS) is defined as to provide the Commission independent, objective assurance and consulting services. The IAS aims to add value and improve the operations of the Commission and helps to achieve its objectives by bringing a systematic, disciplined approach. They make recommendations for improving the effectiveness of risk management, control and governance processes. The objectives of The IAS are: "promoting appropriate ethics and values within the organization, ensuring effective organizational performance management and accountability and effectively communicating risk and control information to appropriate areas of the organization" (European Commission, 2017a, 3).

The IAS prepare a 3-year risk-based audit plan updated annually and submit the audit program to the Court of Auditors every year. Commission management determines risks that form the basis of audit plans (ec.europa, 04.09.2019). The internal audit service of the Commission is responsible for overseeing all processes and transactions. The IAS insert Decision-making processes and impact analyzes in audit program according to the risk levels (European Commission, 2017f, 4-5).

The IAS perform an audit of the 'Better Regulation' system in 2016. Their goal was to indicate progress had been made and suggest some improvement/corrective action. The audit set that the Better Regulation tools have been incorporated into the policy-making processes and generally accepted. The auditors criticized the lack of a monitoring framework and low participation in stakeholder consultancy (European Commission, 2017h, 11).

The European Court of Auditors (ECA) serves as an external Audit Institution that acts independently from other EU organizations and governance structures. ECA mainly audits financial matters and supports the accountability of EU institutions. It checks compliance of the EU funds to the relevant legislation. "The ECA warns of risks, provides an assurance and offers guidance to EU policymakers on how to improve the management of public finances and ensure that Europe's citizens know how their money is being spent." (eca.europa, 30.09.2019).

European Commission, the Parliament, the Council and the Member States used the audit results of the ECA to control the management of the EU budget and make improvements as necessary. The ECA uses substantial criteria and robust evidence as base and produce high-quality audit reports include annual reports, special annual reports, special reports, opinions and position documents (Brenninkmeijer, 2015, 11-16).

With the Amsterdam Treaty in 1999, the ECA had extended audit powers on more policy areas (Uczkiewicz, 2013, 31-34). It published the special report, 'Impact Assessments in EU institutions: does it support decision-making?' on 28 September 2010. According to the Court's overall conclusion on the functioning EU impact assessment, the Commission has established a most effective and "complementary" comprehensive impact assessment system. However, the Court has suggested two main areas for improvement and "made some recommendations that the European Parliament and the Commission may consider when reviewing inter-institutional agreements on 'better legislation' (Meuwese, 2011, 104-108).

7.1.3. The Regulatory Fitness and Performance Program (REFIT)

The Commission aims to make sure that EU legislation is fit for purpose, delivering its objectives efficiently, without imposing unnecessary regulatory costs on citizens, businesses and public authorities. The Commission realizes these objectives through REFIT activities (ec.europa, 29.10.2019). The demonstration of the effectiveness of European Union laws through REFIT activities is an indirect indication that the decision-making processes operate effectively and that the preparation process of initiatives is carried out efficiently.

The Regulatory Fitness and Performance Program is the Commission's program and evaluates the effectiveness of all legislation by following indicators set out in impact assessments (Verbrugghe, 2014, 1-2). REFIT was launched firstly in 2012. Initially, REFIT was used for particular purposes or specific initiatives by the Commission based on their expected potential for burden reduction or simplification. In 2017, the Commission expanded the scope of REFIT's activities to include all legislation that was assessed and revised. The center of REFIT is that: i) tackling unnecessary costs and eliminating regulatory burdens without compromising policy objectives and ii) making legislation simpler to improve implementation and enforcement by reducing its volume and complexity. The REFIT evaluation and assessments are presented each year in the Commission's work programme. All REFIT initiatives are monitored by the electronic scoreboard from the proposal to the implementation stage (eur-lex.europa.eu, 12.09.2019).

REFIT Platform is composed of an expert group of Member State representatives, the Economic and Social Committee, the Committee of the Regions and stakeholders (GAIN Report, 2017, 10). The members of the REFIT make recommendations to the Commission to increase the effectiveness of existing EU laws or to reduce costs. These recommendations are published in the REFIT scoreboards (ec.europa.eu, 29.10.2019).

7.1.4. European Ombudsman

Article 228 of the Treaty on the Functioning of the European Union authorizes the European Ombudsman to inquire about European citizens' complaints on the maladministration of European institutions. In this context, the European Ombudsman plays an active role in the supervision of decision-making processes. Every EU citizen has the right to complain, even if it is not directly affected by maladministration. It aims to draw attention to issues of public interest and issues affecting EU institutions and democratic decision-making (ombudsman.europa.eu, 30.10.2019).

With the ratification of the European Code of Good Administrative Behavior in 2001, the European Parliament authorized the European Ombudsman to implement the Code, examining the existence of maladministration. Accordingly, the Ombudsman refers to the rules set out in the Code during his investigations and also in promoting good governance. The Code is binding for all EU institutions. This Code covers some principles, like proportionality or objectivity that officials need to take care of when they decide (European Ombudsman, 2015, 6-24).

The Ombudsman seeks to ensure transparency and accountability of EU institutions' decision-making processes. It is responsible for ensuring that citizens are informed of the reasons for the decisions taken clearly and correctly, that citizens are traded in their own language and that they have access to the work and procedures of EU institutions. It guarantees the citizens' right to participate in the decision-making process and the proper functioning of public consultations and the European Citizens Initiative (ombudsman.europa.eu, 30.10.2019).

7.1.5. RegWatchEurope

RegWatchEurope (RWE) is an informal network of several independent scrutiny bodies that have come together to improve the quality of the European legislative process and the national legislative process. It was created in 2015 by the combination of independent oversight bodies of seven different European countries, (OECD, 2018, 11-32) the Netherlands,

Finland, Germany, Norway, Sweden, The Czech Republic and the United Kingdom (regwatcheurope.eu, 02.11.2019).

RegWatchEurope has come together to create a single voice to enable independent organizations to influence the improvement of the EU legislative process. By transferring the expertise to each other and sharing best practices, the independent scrutiny institutions that are members of REW contribute to the development of the legislative processes of the member countries. It is also in coordination and cooperation with the Regulatory Scrutiny Board (OECD/Korea Development Institute, 2017, 182-183). It challenges and advises the governments concerned about the various aspects of better regulation and the overall regulatory burden of law. RWE inform other European countries on the added value of an external and independent review of impact assessments through bilateral contact; advise governments on the quality of the EU impact assessments through national platforms or international organizations (regwatcheurope.eu, 02.11.2019). By providing feedback to the Commission on the impact assessments and the effects of the currently applied EU legislation, RWE contributes to the development and supervision of EU decision-making processes.

7.2. Audit Methodology and Approach in Turkey Decision Making Process

There isn't a particular audit institution responsible for only the supervision of the decision-making mechanisms in Turkey. In 2007, as a result of the works carried out within the scope of the OECD Regulatory Reform Program and EU harmonization studies, Better Regulation Working Group was established in Prime Ministry, regulations and guidelines were published. The Better Regulation Working Group was in charge of controlling the draft laws to be submitted by the Council of Ministers for compliance with these regulations and guidelines. However, this process was more of administrative controls than systematic and disciplined audit activities. With the transition to the Presidential system in June 2018 and abolition

of the Prime Ministry, the unit was closed and their activities were finalized. Moreover, the Research and Investigation Bureau of the Parliamentary Laws and Decisions evaluate draft law proposals at the request of the deputies in terms of the law-making technique (TBMM, 2018, 48).

Under this title, systematic and disciplined audits conducted by the independent audit institutions in the decision-making process in Turkey are discussed and routine activities carried out under the administrative controls are excluded. The audit of the executive bodies is carried out by the Presidential State Supervisory Board, the Inspection Boards of Ministries and the Internal Audit Units of Ministries. These organizations have the authority to conduct regular and disciplined audits in their decision-making processes.

7.2.1. The State Supervisory Board

The State Supervisory Board (SSB) acts upon the request of the President and assists the President in exercising his powers (Soybay, 1994, 109). The SSB is responsible for conducting all kinds of administrative investigations, inspections, inquiries and examinations in all public institutions and organizations to ensure the lawfulness, regularity and efficiency of the administration. Furthermore, to conduct studies in the areas of transparency, effectiveness, efficiency and good governance in the provision of public administration and public services are among the tasks of SSB.⁹

Some of the research and audit reports made by the SSB are published. When we review the published Board Reports, it is understood that in general, investigations are conducted on certain specific issues or the activities of various institutions are audited. The State Supervisory Board has the authority to supervise the decision-making processes. However, to date, we have no information about whether a specific audit or review of the effectiveness or compliance of decision-making processes has been performed or not. In the meantime, the SSB indirectly evaluates the results of decision-making processes by auditing the

9 Presidential Decree No. 5, Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.

activities of various organizations or by conducting investigations on specific issues. In this context, institutions such as Undersecretariat for Defense Industries, Turkish Red Crescent, Development Agencies, the Turkish Patent Institute's three years of activities were evaluated. Besides, events that aroused great interest and sensitivity in the society were examined. For example, to investigate the form, purpose, results and effects of the "Madımak Incident", to examine the legality and adequacy of the administrative proceedings carried out before and after the murder of Agos Newspaper editor-in-chief Hrant Dink, the investigation of the helicopter accident that caused to be killed the leader of the Great Union Party Muhsin Yazıcıoğlu and the people accompanying him are among them (abdullahgul.gen.tr, 24.12.2019).

7.2.2. Ombudsman

Ombudsman was established in accordance with Article 74 of the Constitution. The Institution is responsible for all actions and operations of the administration, conducts investigations and researches in terms of compliance with law/equity based on human rights and makes recommendations to the administration. The Ombudsman aims to improve the service quality of the administration, to establish the principles of good governance, to ensure the rule of law and to contribute to the spread of the rights-seeking culture (ombudsman.gov.tr, 30.12.2019).

The Ombudsman accepts complaints of the public about the actions and procedures of the administration and concludes by investigating them. One of the essential features of this institution is its independence. Everyone has the right to apply to the Ombudsman (Özer, 2015, 12).

Although the Ombudsman does not directly supervise the decision-making process, it indirectly supervises implementation processes and results of decisions taken by the administration, by the way making investigation on the issues such as compliance with the law, non-abuse of powers, justification of the decisions, decision making in a reasonable time, notification of the remedies against the decision, notification

of the decisions without delay, protection of personal data. In 2018, the Ombudsman Institution examined the highest number of complaints regarding the public personnel regime, labor and social security, education and training, youth and sports (Kamu Denetçiliği Kurumu, 2018, 1).

7.2.3. Inspection Boards of Ministries

Inspection Boards of Ministries have been assigned to carry out inspections, examinations and investigations related to all kinds of activities and transactions. In this process, they investigate and check the appropriateness of methods, transactions and actions, whether they ensure efficiency, effectiveness and economy and service quality. Inspection boards are directly linked to the highest hierarchical executives and consisting of the chairman and inspectors (Özer, 2015: 21). In terms of duty type, inspection boards often conduct investigations. In addition to this, sectoral supervisions such as customs, food, labor life and health are another area of inspection. Sector audits, examinations and investigations are conducted according to annual programs approved by the top manager. Inspections are carried out on the orders of the top manager (Akbulut and al.others, 2012, 55).

Inspection Boards carry out audits to measure whether public resources are used effectively and in place, to test whether public procurement is competitive or to assess whether the administrations can realistically collect their revenues. In this way, the Ministry's decision-making mechanisms have been provided with the opportunity to ensure digitized information. In addition, the inspectors point out the problems that arise during the implementation of the Ministry's regulatory decisions in the provinces (in practice), and they develop a solution (icisleri.gov.tr, 30.12.2019).

It can be said that the Inspection Boards perform audits on the primary services of the Ministries in which they operate in general (ms.hmb.gov.tr, 30.12.2019). They do not carry out special audits regarding the decision-making processes that are subject to our study. However, they contribute to the process by evaluating the results of the decision-making processes.

7.2.4. Internal Audit Units

The internal audit activity has been entered into the Turkey agenda in the 2000s within the framework of the European Union harmonization programs. Strategic planning, performance-based budgeting, managerial accountability, internal planning control, internal audit, transparency and reporting, control applications are included in the system. As a result of these efforts, the internal audit chairmanships have started to operate in all Ministries, Universities, Social Security Institutions and Local Administrations directly under the top manager (İDKK, 2011).

Internal Audit Units conduct their audits on a risk-based. They establish an audit universe covering all transactions and processes of the Institution in which they operate and subject this audit universe to risk assessment.¹⁰ They audit high-risk areas at regular intervals. Decision-making is a process that should be included in the audit universe and subject to risk assessment. However, it is a general tendency that decision-making processes are not included in the audit universes and are not considered as a separate audit area. Besides, it should be noted that the municipal internal auditors have audited the decision-making processes of the municipal council in recent years. For example in 2016 (ms.hmb.gov.tr, 02.01.2020) and 2017, the Municipal Council of İzmir, Hatay and Denizli Metropolitan Municipalities audited the Decision-Making Process (ms.hmb.gov.tr, 01.01.2020).

Internal audit units need to take a more significant role in the audit of decision-making processes. Because in terms of responsibility areas, relations with the top manager and the audit approach, the only institution is the internal audit that has the opportunity to contribute to the institution's objectives by making audits in decision-making processes and presenting the information needed to the managers. To assume this vital role, internal audit units must incorporate the decision-making process into the audit universe and regularly audit it. As Peter F. Drucker stated, "There is nothing so useless as doing efficiently that which should not be done at all" (Drucker, 2006). In-

ternal auditors do this only by evaluating the effectiveness of decision-making processes.

8. CONCLUSIONS and SUGGESTIONS

States and decision-makers are implementing many decisions or laws concerning the whole society, economy, social life, trade and even human health, environment and international relations. Most of the decisions and regulations can lead to significant changes in the lives of societies and the future of generations. Usually, after experiencing the results of the decisions and laws, efforts to correct or compensate are started. However, it can be very costly to compensate for bad decisions and the consequences of poorly prepared acts. For this reason, since the beginning of the 2000s, efforts have been intensified over the world for improvement of decision-making processes led by the OECD and the European Union. In particular, the OECD emphasized evidence-based policy-making in legislative processes to improve the quality of legal regulations, conducting pre-implementation baseline analyzes of the regulations, assessing their potential impacts and monitoring post-implementation effects. Also, it was emphasized that regulatory impact analyzes should be a part of the preparatory phase and that independent organizations should regularly audit the decision-making processes to improve the quality of the decision. It is stated that legal regulations should be reviewed in specific periods. It is the other important issue that emerged by the OECD. Those regulations should be evaluated, simplified, updated and the performance of the regulation should be shared with the public. Turkey has been evaluated as lower than the OECD average in terms of the regulatory impact assessment and ex-post evaluation (Erimez, 2016, 11-14).

In the European Union and member countries, better regulation studies have been initiated. Although there is a well-functioning decision-making process in the European Union, it is subject to criticism in some respects. We can say that it has a decision-making process that covers the five-stage of the theory aforemen-

10 İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 36:Denetimin risk odaklı yapılması. Yayımlandığı R.Gazetenin Tarihi : 12/7/2006 No : 26226.

tioned in this study. However, these better regulation practices are not fully reflected in the member states.

Nevertheless, the decision-making processes carried out by the European Union have been criticized for being influenced by policy. In addition, although a systematic and well-functioning decision-making process is carried out, it is stated that the final decisions of the European Parliament are political. The reflection of experts and stakeholder's opinions on final decisions is limited and the commissioners are influenced by their countries and domestic coalition when drafting of laws. But, over the years, better regulation efforts have had an impact on the EU's working practices. EU decision-making processes have evolved from a hierarchical to structured. It cannot be denied that the political effects in decision-making processes are reduced and expert opinions are taken into consideration more. In addition, even if the final decisions are political, decision-makers have to base their decisions on valid grounds.

The European Union has a systematic and well-functioning, structured decision-making system. In particular, detailed guidelines facilitate the implementation of decision-making processes. Furthermore, consultation with the stakeholder and benefitting from expert opinions operate properly. That EU citizens have the right to initiate the legislative process is the most substantial part of the decision-making system. It is an important feature of the system that it has independent and impartial Audit Boards that scrutinize decision-making processes systematically only. The post-implementation monitoring system is the other strongest part. This powerful system applied in the European Union represents an excellent example for Turkey.

In parallel with the Better Regulation Studies initiated in all member countries within the scope of the Lisbon Strategy of the European Union since 2000 and the Regulatory Reform Program carried out by OECD in 2001, a series of activities were carried out in Turkey to improve the regulatory framework.

Although a systematic and structured decision-making process has not yet been established, it is seen that technical law preparatory work continues in related

Ministries. Expert opinions are included in preliminary work, evaluations and meetings in parliamentary committees and parliamentary general assembly continue.

It is an essential criticism of the legislative decision-making system exposed that the law adopted by the Grand National Assembly of Turkey is of low quality. It is stated that too many regulations have to be passed by Parliament in the process of harmonization with the European Union, the inability to apply RIA to all important bills in a limited time, lack of human resources and cost is the basis for producing low-quality laws. Other important critical issues in legal decision-making processes where drafts include symptoms rather than actual causes of problems, alternative solutions are not adequately discussed and impact analyses cannot be conducted satisfactorily due to lack of data.

The first step of all activities of the administrations is decision-making processes. Decision-making processes must be subject to audit because supervising the implementation of the wrong decision provides minimal benefits. Even if an activity is implemented very well, the audit will not provide added value to the organization if it is based on a wrong decision that does not contribute to the organization or even damages in the aspects of results.

There are organizations in the European Union whose task is to oversee the decision-making process. The Impact Assessment Board (IAB) and Regulatory Scrutiny Board focus mainly on the quality of Regulatory Impact Analyzes. The Regulatory Scrutiny Board examines the Commission's analytical work before the adoption of the Commission proposal. Internal Audit service or Court of Auditors, scrutinizes all the EU fields and activities include the decision-making process, impact assessment. 'RegWatch Europe' is composed of some of the Member States. The European Ombudsman also examines complaints.

A specific scrutiny institution, such as the RSB, responsible for overseeing the decision-making process, does not have established in Turkey. Audit boards operating in public administration are composed of State Supervisory Board, Inspection Boards and

Internal Audit Units. In addition, the Ombudsman examines citizens' complaints regarding the maladministration of public agencies. The State Supervisory Board, Inspection Boards and Internal Audit Units are authorized to supervise the decision-making processes directly. However, except for a few audits carried out by internal auditors in Municipal councils' decision-making processes, to date, no examination has been carried out by these auditing bodies on decision-making processes. These organizations contribute to the decision-making processes by conducting audits in the main processes of the administrations in which they operate.

There is no systematic decision-making process that works well in Turkey. Especially after the transition to the Presidential System, there is uncertainty in decision-making processes. Comprehensive system reorganization is needed. During redesigning the decision-making system, it will be useful to take the OECD better regulation proposals and EU decision-making processes as an example.

First, the decision-making process in Turkey must be defined in detail and documented. In this process, it will be useful to make separate process definitions for administrative decision-making processes and legal decision-making processes. To be binding, these definitions will need to be supplemented by a legal act. Making and documenting administrative decisions that exceed a specific budget in accordance with the processes to be defined in the law should be obligatory.

During the identification process, the decision-making, which is applied in the European Union and examined in this study, can be utilized. The strengths of the European Union decision-making processes are the right of EU citizens and NGOs to initiate the legislative process with the Parliament, the Council and the Commission. The new decision-making process should be designed in Turkey, giving the citizens the right to initiate the legislative process. Strength of the EU decision-making process is that it is defined to cover all the stages in theory and is supported by detailed implementation guidelines. These guidelines will show how to implement the new decision-making process by experts or bureaucrats in Turkey.

Turkey's decision making process should include 1) Change-Needing Situational Analysis 2) Challenge Framing and Causal Analysis 3) Generating Solution Ideas 4) Choosing a Solution Set 5) Aftermath Planning and Implementation phases. Stakeholders' opinions are taken during the preparatory work in practice or they are invited to the relevant draft Commissions. However, this process is inadequate in terms of obtaining opinions of all parts and reflecting them to the draft laws. Ensuring an effective system is necessary for which stakeholders can present their views both during the preparatory phase and the discussions in Committees and Parliament. In addition, the level at which opinions are transferred to the draft law should be shared with the public. One of the most critical issues is the transparency of decision-making processes. Thus, citizens' control over the process will be facilitated.

Regulatory impact analysis implementations should be continued. Knowledge and experience gained in this field should be utilized. The regulatory impact analysis guide in force before the presidential system can be developed and used. Working groups and control mechanisms operating within the Prime Ministry can be revised and reactivated in accordance with the presidential system. As the legislative authority, the Assembly can control the implementation of the principles of good regulation in new and amended regulations.

For the system to function effectively, it must be systematically inspected by independent scrutiny bodies. The European Union effectively supervises the decision-making processes with the RSB and carries out the necessary improvements. The audit mechanism is also supported by the Ombudsman, Internal Audit and RegWatch. An independent audit institution like RSB, which their tasks are only scrutinizing the decision-making process, should be created in Turkey. This institution may operate under the Presidency or Parliament. Besides, the internal audit departments make significant contributions to the audit of administrative and legal decision-making processes. Internal audit presidencies need to add decision-making processes to the audit universes and systematically audit them.

Turkey devotes more effort to the preparation of the regulations but show limited efforts towards the implementation and impact. It focuses on the use of tools such as regulatory impact assessment but is less concerned with issues such as supervision, implementation and compliance.

Bibliography

- Akbulut, Ö. Ö., Mimaroglu Özgen H., Findik, D., Seymenoglu, Ö. & Almiş, O. (2012). *Türk kamu yönetimiinde teftiş ve iç denetim* (1. baskı). Ankara: TODAİE Yayın No: 364.
- Ambrus, M., Arts, K. & Hey, E. (2014). The Role of experts in international an EU decision making processes, advisors, decision makers or irrelevant actors?. United Kingdom: Cambrige University Press.
- Baker, D., Bridges, D., Hunter, R., Johnson, G., Krupa, J., Murphy, J. & Sorenson, K. (2002). *Guidebook to decision-Making methods*, USA: WSRC-IM-2002-00002, Department of Energy.
- Brenninkmeijer, A. (2015). The need for principles of good audit. *European Court Of Auditors, Journal*, (SEPTEMBER 2015, 8), 11-16.
- Commission of The European Communities (2008). Impact Assessment Board report for the year 2007, *Commission staff working document*, Brussel: SEC(2008), 120, 2-4.
- Dean, J. & Sharfman, M. (1996). Does decision process matter? A study of strategic decision-making effectiveness. *Academy of Management Journal*, (9), 96-368.
- Dionigi, M. K. & Koop, C. (2017). Investigation of informal trilogue negotiations since the Lisbon Treaty - Added value, lack of transparency and possible democratic deficit. *European Economic and Social Committee study*, (July), 6.
- Drucker, P. F. (2006). Classic Drucker, essential wisdom of Peter Drucker from The Pages of Harward Business Review, *Harward Business Review Book*, USA.
- European Commission, (2012a). *The European Union explained - How the European Union Works*. Publications Office of the European Union, 1049 Brussels.
- European Commission. (2012b). Smart regulation – Questions and answers, *MEMO*. Brussels. (12 December), 2012, 5.
- European Commission. (2015). *Communication to the Commission, Regulatory Scrutiny Board, C (2015), 3262 final; Decision of the President of the European Commission on the establishment of an independent Regulatory Scrutiny Board, C (2015), 3263 final*. Luxembourg: Publications Office of the EU.
- European Commission, (2017a). Mission charter of the internal audit service of the European Commission. ref. C (2017), 4435 final of 30 June 2017, 3.
- European Commission, (2017b). Guideline on planning, Commission staff working document, Brussels, 7 July 2017, SWD (2017) 350.
- European Commission, (2017c). Impact assesment guideline, Commission staff working document, Brussels, 7 July 2017, SWD (2017) 350.
- European Commission, (2017d). Better regulation guidelines, Commission staff working document, Brussels, 7 July 2017, Swd (2017) 350.
- European Commission. (2017e). Guideline on stakeholder consultation, Commission staff working document, Brussels, 7 July 2017, SWD (2017), 350.
- European Commission, (2017f). Communication to the Commission, Mission charter of The Internal Audit Service of The European Commission, Brussels, 30.6.2017 C (2017), 4435 final, 4-5.
- European Commission, (2017g). Evaluations-Fitness-checks, Commission staff working document, Brussels, 7 July 2017, SWD (2017), 350, 50.
- European Commission, (2017h). Annual report to the discharge authority on internal audits carried out in 2016, COM(2017) 497, 15 September 2017, p.11.
- European Commission, (2018). Regulatory Scrutiny Board-Annual Report 2018. B-1049 Brussels.
- European Ombudsman, (2015). The European code of good administrative behaviour, ISBN 978-92-9212-715-2, 6-24.
- Erimez, E. & Kalaycioğlu, E. (2016). *Kamu düzenleme kalitesi ve yaşam düzeyi*. İstanbul: Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları No: 5, 13.
- Frank, M. H. & Daniel N. (2013). The effect of codecision on Council decision-making: informalization, politicization and power, *Journal of European Public Policy*, 20:7, 953-971, DOI: 10.1080/13501763.2013.795372.
- Fülöp, J. (2005). Introduction to decision making methods. *Working paper 05-6, Laboratory of Operations Research and Decision Systems*, Computer and Automation Institute, Hungarian Academy of Sciences, Budapest, November 2005, 15, <http://academic.evergreen.edu/projects/bdei/documents/decisionmakingmethods.pdf>, adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 06.06.2019).

- GAIN Report. (2017). How the European Union works - 2017 Guide to EU decision-making. GAIN Report number: E17059, Brussels, 4.
- Golberg, E. (2018). Better regulation: European Union style, *M-RCBG Associate Working Paper Series No. 98*.
- Golberg, E. (2019). Do the results of the EU better regulation program match its ambitions?. *The Regulatory Review, A publication of the Penn Program on regulation subscribe to updates*. Opinion | International | Apr 1,20.
- Güngör, M. & Evren, G. (2009). *Düzenleyici etki analizi-kapsam, uygulama, deneyimler ve öneriler: Mobil ara bağlantı ücretlerinin düzenlenmesine ilişkin ardıl DEA çalışması*. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, 37-70.
- Harrison, E. F. (1996). A process perspective on strategic decision making, *Management Decision*, 34/1, 46-53.
- Harrison, F. E. (1999). The managerial decision-making process (5th ed.). Boston, MA: *Houghton Mifflin Company*.
- Heisenberg, D. (2005). The institution of 'consensus' in the European Union: Formal versus informal decision-making in the Council. *European Journal of Political Research*, 44: 65-90.
- İşık, H. M. (2003). Yasama erkinde karar verme süreci. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, ISSN: 1300-2929, (8), 11 Kasım/Aralık, 11-71.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2011). *Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi* (2011-2013).
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2018). *2016 yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2016KamuicDenetimGenelRaporu.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 02.01.2020).
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2018). *2017 yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2017KamuicDenetimGenelRaporu.pdf>, 01.01.2020
- Karaosmanoğlu, H. S. (2006). *Düzenleyici etki analizi ve Türkiye uygulaması* (DPT Uzmanlık Tezi). Yayın No: 2691, 107-110.
- Langley, A., Mintzberg, H., Pitcher, E., Posada, E. & Saint-Macary, J. (1995). Opening up decision-making: The view from the black stool, *Organization Science*, 6(3), 260-279.
- Martin, N. T. (2016). Smart decision: The art of strategic thinking for decision making process, New York, NY: *Palgrave Macmillan*, 7-8.
- Mehter Aykın, S. (2010). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne sürdürülebilir katılımı için düzenleyici etki analizinin gerekliliği. *Yönetim ve ekonomi*, Yıl:2010, 17(2), 237.
- Mellar, B. (2009). Transposition, implementation and enforcement of consumer law, IP/A/IMCO/NT/2009-02, *Directorate A - Economic and Scientific Policy*, Bruxelles.
- Meuwese, A. (2011). *The European Court of Auditors steps out of its comfort zone with an impact assessment audit*, *European Journal of Risk Regulation*, vol. 2, no. 1, 104-108. HeinOnline.
- Negulescu, O. H. (2014). Using a decision-making process model in strategic management. *Review of General Management*, Volume 19, Issue 1, 114-117.
- Nugent, N. (2003). The government and politics of the European Union. (Fifth Edition). *Palgrave Macmillan*. New York: 2003, 332.
- OECD/Korea Development Institute (2017). Improving regulatory governance: Trends, practices and the way forward, *OECD Publishing*, Paris, 182-183.
- Olgun Özen, Ş. (2020). *EU Decision Making Process, Connection and Relation Between The Decision-Making Process And Audit in The Field of Social Policy, Research Report*, (Jean Monnet Scholarship Program 2019-2020).
- Önder, M. (2017). Mevzuat yapımında düzenleyici etki analizi ve uygulama sorunları. *Türkiye İdare Dergisi*, (485), 771-812.
- Özer, M. A. (2015). Türkiye'de kamu yönetiminin denetiminde yeni arayışlar: kamu denetçiliği kurumu örneği. *Sayıştay Dergisi*, (98/Temmuz-Eylül).
- Schout, A. & Sleifer, J. (2014.) Expertise at the crossroad of national an international policy making, public management perspective. *Cambrige University Press*, United Kingdom, 368.
- Schagen, E. (2018). The better regulation guidelines and the Regulatory Scrutiny Board as a 'support' for judicial review: a case study of EU consumer law. *Yearbook of European Law*, Volume 37, P. 597-625.
- Schwartz, M. S. (2015). Ethical decision-making theory: An integrated approach, Springer Science+Business Media Dordrecht. *Journal of Business Ethics*, p. 755-776.
- Simon, H. A. (1982). Models of bounded rationality. *Cambridge, MA: MIT Press*.
- Simon, H. A. (1987). Making management decisions: The role of intuition and emotion, *The Academy of Management Executive*, 1(1), 57-64.

- Simon H.A. (1990). Bounded rationality. In: Eatwell J., Milgate M., Newman P. (Eds) Utility and probability. *The New Palgrave*. Palgrave Macmillan, London.
- Soybay, S., (1994). Devlet Denetleme Kurulu'nun konumu ve işlevi (I). *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Yıl: 5, (1-3, Aralık), 109.
- Tank, M., (2011). Meclisin kanun yapma usulü ve düzenleyici etki analizi, *TAAD*, 1(6).
- TÜMİKOM, (2009). *Türkiye Parlamentosunda açıklık ve şeffaflık, yasama süreçlerine sivil katılım*, <https://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/TUMIKOM-raporu-TR.pdf>, adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 28.11.2019).
- Türkiye Barolar Birliği. (2015). Kanun yapma tekniği sempozyumu., *Türkiye Barolar Birliği Yayınları*. 310, 30.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, (2011). *Kanun yapım süreci sempozyumu*. Ankara: TBMM Basımevi.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, (2018). *Yeni sisteme göre yasama el kitabı*, Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı (1. Baskı)., Ankara:TBMM Basım, Yayın ve Halkla İlişkiler Başkanlığı Basımevi.
- Uczkiewicz, J. (2013). The court as i remember it, the court as i see it. *Special publication, Anniversary-Reflections, European Court of Auditors*, 31-34.
- Verbrugge, G. (2014). Regulatory Fitness and Performance Programme (REFIT). *BRIEFING, Eurocommerce*, 1-2.
- Wiener, J. B. (2006). *Better regulation in Europe*. Duke Law School Faculty Scholarship Series. 65. https://lrs.nellco.org/duke_fs/65.
- Wonka, A. (2008). Decision-making dynamics in the European Commission: Partisan, national or sectoral? *Journal of European Public Policy*, 15:8 December 2008: 1145–1163.
- Yancı Özalp, N. (2006). Türkiye'de yasa yapımı: Nicelik sorunu mu, nitelik sorunu mu? *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61(1), January.
- Yasama Derneği. (2010). *Sivil toplum için yasama sürecine katılım el kitabı*. <https://www.yasader.org/wp/?p=244>, adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 12.11.2019).

Web Resources

- https://europa.eu/european-union/eu-law/decision-making/procedures_en. (Erişim Tarihi, 25.06.2019).
- https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/impact-assessments_en. (Erişim Tarihi, 25.06.2019).
- https://ec.europa.eu/info/departments/internal-audit-service/how-we-work_en. (Erişim Tarihi, 04.09.2019).
- <https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/202245>, COM (2012). 746: EU Regulatory Fitness. (Erişim Tarihi, 12.09.2019).
- <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/MissionAndRole.aspx>. (Erişim Tarihi, 30.09.2019).
- https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/evaluating-and-improving-existing-laws/refit-making-eu-law-simpler-and-less-costly/refit-platform_en. (Erişim Tarihi, 29.10.2019).
- <https://www.ombudsman.europa.eu/en/strategic-issues/strategic-inquiries>. (Erişim Tarihi, 30.10.2019).
- <https://www.ombudsman.europa.eu/en/areas-of-work>. (Erişim Tarihi, 30.10.2019).
- <https://www.regwatcheurope.eu/> (Erişim Tarihi, 02.11.2019).
- https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=258665. (Erişim Tarihi, 28.11.2019).
- <http://www.abdullahgul.gen.tr/ddk-raporlari/366/22504/devlet-denetleme-kurulu-raporlari.html>. (Erişim Tarihi, 24.12.2019).
- T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu. *2018 Faaliyet Raporu*, <https://www.ombudsman.gov.tr/idare-faaliyet-raporlari/kdk-faaliyet-raporu-2018/mobile/index.html#p=1>. (Erişim Tarihi, 27.12.2019).
- İçişleri Bakanlığı. *2009 Faaliyet Raporu*. <https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/IcSite/strateji/2009%20Y%C4%B1%C4%B1%20%C4%B0dare%20Faaliyet%20Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi, 30.12.2019).
- <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/05/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2018-Y%C4%B1%C4%B1-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi, 30.12.2019).

Tarih:/...../202....

ABONELİK FORMU

- Denetisim Dergisine 1 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 100 TL
 Denetisim Dergisine 2 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 180 TL
sayıları istiyorum (Satış fiyatı KDV dahil 50 TL'dir. Yılda 2 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 bedelinin Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu IBAN hesabına yatırılarak, dekontun ve derginin gönderileceği posta adresinin iletilmesi gerekmektedir.

YAZIŞMA ADRESİ

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay ANKARA
T: +90 (312) 424 06 20; E-posta: denetisim@kidder.org.tr;
Web: <https://www.kidder.org.tr/denetisim/>

DENETİŞİM DERGİSİ YAZIM KURALLARI

A- GENEL ESASLAR

1. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)'in yayın organı olan Denetişim Dergisi, sosyal bilim-ler alanında ve kamu yönetiminde denetim/iç denetim sisteminin gelişimine katkı sağlama-nın yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini amaçlayan, TÜBİTAK ULAKBİM kriterlerini gözeten, bilimsel içerikte 'hakemli dergi'dir; 6 ayda bir yayımlanır. Yayımlı dili Türkçedir. (İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.)
2. Gönderilen yazılar derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konu-larda 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. Yazarların yazı göndermeden önce Dergimizin kapsam ve politikasına ilişkin belgeler ile yayım etiği kurallarını incelemeleri tavsiye edilir.
4. Gönderilen yazılar, editör tarafından bir ön değerlendirilmeye ve intihal sorgulamasına tabi tutulduktan sonra bir Yayın Kurulu üyesi ve iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunu-lur. Dergimizde çift kör hakemli değerlendirme (double-blind review) sistemi uygulanmak-tadır. Hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kuru-

- lunun 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. Dergimizde yayımlanan yazılardan "Denetişim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir. Yazıların içeriğinden yazarlar, reklamların içeriğinden ilan sahipleri sorumludur.
6. Yazıların araştırma ve yayım etiği kurallarına uygun olması esas olup, bu hususta COPE (Committee On Publication Ethics) standartları gözetilir.
7. Yayımlanmasına karar verilen yazılardaki basit yazım ve dizim hataları, yazara gönderil-meksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilebilir.
8. Yayımlanan her bir yazı için 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 yazı birden fazla eser yayımlanamaz.

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 boşlu-ğu olacak şekilde, cilt payı bırakılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır. Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım ku-rallarına uygun olmalıdır.
2. Yazı; Türkçe ve İngilizce başlık, Türkçe ve İngilizce özet, makalede ele alınan ana konuları be-lirten 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 yansıtacak şekilde kaleme alın-malı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tüm büyük ve kalın harflerle, sayfaya göre ortalanarak yazılmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı bi-çimde 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 tüm 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 sö-züklere 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 Classi-fication**) 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, değerlendirm-e 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 üzerine ortalanarak yazılmalıdır. Bu nesnelere alıntı

- yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin si-nırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, 1 satır aralıklı olarak ve ortalanarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca Kaynakça kısmında mutlaka 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 stili) yazılmalı ve makalenin sonunda Kaynakça bölümünde yer almalıdır.
Kaynakçada yazarların önce soyadları ilk harfleri büyük diğerleri küçük şekilde, sonra ad-larının sadece ilk harfleri büyük harfle kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalı, yazı içinde atfı yapılmayan kaynaklara yer verilmememelidir.
Kaynakçada yararlanılan kaynaklar türüne bakılmaksızın yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, ya-zarı belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.
Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için kullanılabilecek örnekler aşağıda ve makale şab-lonunda sunulmuştur.

Kaynakça

Kıtap:

- İnalçık, H. (2017). *Osmanlı imparatorluğu klasik çağ (1300-1600)* (24. baskı). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
Kepekçi 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 alınan yazılı yazı: Yazım kuralları ve değerlendirme esasları. *Kidder*. http://www.kidder.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 uygun yazı örneği, web sayfamızda yer almaktadır.

C- YAZI DEĞERLENDİRME ESASLARI

1. Dergiye gönderilen yazıların değerlendirilme süreci aşağıdaki şekildedir:
 - Dergiye gönderilen yazılar öncelikle Yayın Kurulu tarafından, intihal sorgulaması, konu, şekil, içerik ve etik kurallar yönünden değerlendirilmeye tabi tutulur.
 - Yayın Kurulunca Makale Değerlendirme Formu (MDF) ile olumlu görüş bildirilenler, editör tarafından belirlenen iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunulur. Gönderilen yazı-nın kime ait olduğu konusunda hakemlere, makaleyi değerlendiren hakemlerin kimlikleri hakkında ise yazar(lar)ına bilgi verilmez.
 - Yayın Kurulu tarafından yapılan değerlendirmede olumsuz görüş bildirilen makale ve yazılar, bağımsız hakemlere gönderilmez ve yazar(lar)ına bilgilendirme yapılarak (gerek görülmesi halinde düzeltme talep edilerek) iade edilir.
 - Hakemler, Yayın Kurulu tarafından belirlenen kriterler çerçevesinde yapmış oldukları de-ğerlendirmeler sonucunda yazıların yayımlanmasına, yayımlanmamasına ya da düzeltil-mesine yönelik Hakem Değerlendirme Raporu (HDR) düzenlemek suretiyle görüş bildirir. Bu görüşlerle birlikte yazılar editöre iletilir. Hakem raporları gizlidir ve beş yıl süreyle saklanır.

- Hakem değerlendirme raporları arasında görüş farklılığı olduğu takdirde makale ya da yazılar üçüncü bir Hakem Kurulu üyesi hakeme gönderilir ve son bir değerlendirmeye tabi tutularak her üç hakemin görüşleriyle birlikte değerlendirilmek üzere editöre iletilir. Gelen hakem değerlendirme raporları doğrultusunda yazıların yayımlanmasına, düzeltilmesine ya da yayımlanmamasına Sorumlu Yazı İşleri Müdürü karar verir. En az 2 hakemden uygun görüş almayan yazılar yayımlanmaz.
• Yapılan değerlendirmeler sonucunda düzeltilmesi yönünde görüş bildirilen yazılar, düzelt-me önerileriyle birlikte yazar(lar)ına gönderilerek 15 iş günü içerisinde düzeltilmesi ve tekrar gönderilmesi talep edilir. Yazarlar, hakemlerce düzeltme istenmesi durumunda gön-derdikleri yazı ile ilgili hakemlerin eleştirisi ve önerilerini dikkate almak zorundadır. Düzelt-me yapılmayan ya da düzeltilmiş halleri Yayın Kurulu tarafından yeterli görülmeyen yazılar yayımlanmaz; yazar(lar)ına bilgilendirme yapılarak iade edilir. Yayın Kurulu, gerekli gördüğü hallerde, yazar(lar)dan kullandığı veri seti, bilgisayar kodu vb. bilgileri talep edebilir.
2. Bu esaslarda yer almayan şekil kuralları ile ilgili düzeltme yapılmasını gerektiren durumlarda yapılacak işleme Yayın Kurulu tarafından karar verilir.

HAKEMLİ Denetişim

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