



# HAKEMLİ Denetisim

Ortak Aklın Harmanı

SOSYAL SORUMLULUK



KURUMSAL RAPORLAMA

TÜRKİYE'DEKİ KURUMSAL RAPORLAMA EKOSİSTEMİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

KAMU İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ İÇERİK ANALİZİ

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ:

SORUMLULAR VE BAŞARI KRİTERLERİ ÜZERİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

İÇ DENETİM BAĞLAMINDA COVID-19'UN KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ SÜREÇLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN SÜRDÜRÜLEBİLİR İÇ DENETİM:  
GELECEĞİN İÇ DENETİM FONKSİYONU

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE RAPORLAMASININ KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ ÖNEMİNİN  
TEORİK AÇIDAN İNCELENMESİ

KAMU İÇ DENETÇİLERİNİN KARŞILAŞTIKLARI ETİK İKİLEMLER

YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞININ ETİK TEMELLERİ VE KAMU YÖNETİMİNDE ETİK YÖNETİMİN  
GELİŞMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

SAYIŞTAY'IN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ DENETİMLERİNDE ULAŞTIĞI KAMU ALIMLARINA İLİŞKİN  
BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ



## ► 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.

**TR**İZİN

**DergiPark**  
AKADEMİK

**ASOS**  
indeks

**BroadcastAsia**

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır

### Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği Adına  
Mustafa BEGEN

### Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/Editör

Ahmet KEBELİ

### Abone İşleri

Abdulkadir HAYTA, 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 Temmuz 2022 / 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.  
TR DİZİN'de taranır.

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 • 2022/25

## Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Adnan SEVİM  
Prof. Dr. Banu TARHAN MENGİ  
Prof. Dr. Davut PEHLİVANLI  
Prof. Dr. Duygu Anıl KESKİN  
Prof. Dr. Ercan Nurcan YILMAZ  
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU  
Prof. Dr. Gökhan ÖZER  
Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR

Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN  
Prof. Dr. İrem NUHOĞLU  
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. Rasim AKPINAR

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR  
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Prof. Dr. Süleyman UYAR

Prof. Dr. Şaban UZAY  
Prof. Dr. Aslihan TÜFEKÇİ  
Prof. Dr. Tamer AKSOY  
Prof. Dr. Tarkan OKTAY  
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN  
Doç. Dr. Bilal ÇAMKIR  
Doç. Dr. Ebu Bekir AYAN  
Doç. Dr. Elif Ayşe Şahin İPEK

Doç. Dr. Gencay KARAKAYA  
Doç. Dr. Halis KIRAL  
Doç. Dr. Orhan Veli ALICI  
Doç. Dr. Paşa BOZKURT  
Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN  
Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU  
Dr. Öğr. Üyesi Emre SAYGIN

Dr. Öğr. Üyesi Engin BOZTEPE  
Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN  
Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Halil GÜZEL  
Dr. Öğr. Üyesi İsmail KABAN  
Dr. Öğr. Üyesi Tahsin YAMAK  
Dr. Öğr. Gör. Ayşe Hande EROL BİNGÜLER  
Dr. Öğr. Gör. Berna TEZ

Dr. Öğr. Gör. Osman KARACAN  
Dr. Ahmet DİNÇER

## Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ  
Ali Fatih UYSAL  
Ali Kasım ARKIN  
Dr. Cem ÇETİN  
Çetin KARAHAN  
Fatih ÜNAL  
Dr. Hakan VELİOĞLU  
Halil İbrahim ÖZBİLGİLER  
Dr. Nihat AKBULUT  
Dr. Onur AYTAR  
Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU  
Şerif OLGUN ÖZEN  
Dr. Yenil ARSLAN

Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi  
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Gazi Üniversitesi Teknoloji Fakültesi  
Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi  
İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi  
İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi  
Boğaziçi 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  
Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi  
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi  
Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İktisadi, İdari ve  
Sosyal Bilimler Fakültesi  
Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü  
İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi  
İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi  
Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu  
İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi  
Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi  
İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi  
Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi  
Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi  
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi  
Ardahan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi  
İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Ordu Üniversitesi Ünye Meslek Yüksekokulu  
İzmir Bakırçay Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi  
Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Muratlı Meslek  
Yüksekokulu  
Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı

İç Denetim Birimi Başkanı, Gençlik ve Spor Bakanlığı  
İç Denetçi, Özel Sektör  
İç Denetçi, Düzce Üniversitesi  
İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi  
İç Denetçi, Savunma Sanayii Başkanlığı  
İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi  
İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı  
İç Denetçi, Ticaret Bakanlığı  
İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı  
İç Denetçi, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı  
Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi  
İç Denetçi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı  
Öğretim Görevlisi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

## 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 artıracak 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,

Yeni bir sayıda sizleri zengin içerikli bir dergiyle buluşturmanın mutluluğunu ve kıvancını yaşıyoruz. 2009 yılı kışında başlayan yolculuğumuz, 2021 yılından beri TR Dizin'de yer alan temalı bir dergi olarak farklı bir mecrada daha büyük hedeflere yelken açarak devam ediyor.

Derginin bu sayısının hazırlanmasında ve bugünkü seviyesine ulaşmasında büyük emekleri olan Yayın Kurulumuza, Dernek Yönetim Kurulu üyelerine, hakem olarak destek veren hocalarımıza, yazarlarımıza ve farklı şekillerde katkı sağlayan meslektaşlarımıza teşekkür ederken, Yayın Kurulumuza yeni katılan ve önümüzdeki dönemde editörlük görevini de yürütecek olan Dr. Yenal ARSLAN beye hoş geldiniz diyoruz.

“Kurumsal Raporlama ve Sosyal Sorumluluk” temalı bu sayımızda, altısı araştırma olmak üzere dokuz yazı yayımlıyoruz. Temayla doğrudan ilgili olan yazılar kadar Dergimiz kapsamındaki farklı konuları ele alan, iç denetçi meslektaşlarımız veya farklı alanlarda çalışan akademisyenler tarafından kaleme alınan yazıları ilgiyle okuyacağınızı ve fayda sağlayacağınızı umuyoruz.

Dergimizin 25. sayısında yayımlama imkanı bulamadığımız ve özellikle “bilgi teknolojileri denetimi” konusunda yoğunlaşan yazılar için Güz dönemi özel sayısı çıkarmayı planlamaktayız. Konuyla ilgili veya Dergimiz kapsamı dahilindeki diğer konulara ilişkin çalışmalarınızı değerlendirmekten ve yayımlamaktan memnuniyet duyacağımızı ifade etmek isteriz.

Bir sonraki sayımızda buluşmak üzere sağlıklı ve esen kalınız...

# İÇİNDEKİLER

Araştırma

5

*Emine Serap KURT / Hakan CAVLAK*

**Türkiye'deki Kurumsal Raporlama Ekosistemi Üzerine Değerlendirmeler**

*(Evaluations On The Corporate Reporting Ecosystem In Turkey)*

Araştırma

27

*Ali Kasım ARKIN*

**Kamu İç Denetim Genel Raporlarının İçerik Analizi**

*(Content Analysis Of Public Internal Audit General Reports)*

Araştırma

58

*Mehmet Akif ÖZER / Emrah ERDEM*

**Kurumsal Risk Yönetimi: Sorumlular ve Başarı Kriterleri Üzerinden Bir Değerlendirme**

*(Enterprise Risk Management: An Assessment On Responsibilities And Success Criteria)*

Derleme

77

*Gül YEŞİLÇELEBİ*

**İç Denetim Bağlamında Covid-19'un Kurumsal Risk Yönetimi Süreçleri Üzerine Etkileri**

*(The Impact Of Covid-19 On Enterprise Risk Management Processes In The Context Of Internal Audit)*

94

Derleme

*Murat GÖRMEN / Göksel KORKMAZ*

**Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Sürdürülebilir İç Denetim: Geleceğin İç Denetim Fonksiyonu**

*(Sustainable Internal Audit For Corporate Sustainability: The Future Internal Audit Function)*

116

Kuramsal

*Durdane KÜÇÜKAYCAN*

**Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlamasının Kamu Mali Yönetimindeki Öneminin Teorik Açından İncelenmesi**

*(Theoretical Analysis Of The Importance Of Sustainability Accounting And Reporting In Public Finance Management)*

131

Araştırma

*Oya KORKMAZ / Ali DERAN / Orhan Veli ALICI*

**Kamu İç Denetçilerinin Karşılaştıkları Etik İkilemler**

*(Ethical Dilemmas Faced By Public Internal Auditors)*

148

Araştırma

*Ömer ÇAMUR/ Abdurrahman AYDIN*

**Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Etik Temelleri ve Kamu Yönetiminde Etik Yönetimin Gelişmesi Üzerindeki Etkisi**

*(The Ethical Foundations Of The Concept Of New Public Management And Its Impact On The Development Of Ethical Management In Public Administration)*

160

Araştırma

*Serkan IŞIK / Rıdvan ENGİN*

**Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimlerinde Ulaştığı Kamu Alımlarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi**

*(Evaluation Of The Findings Regarding The Public Procurements Reached By The Turkish Court Of Accounts In Audits On Municipalities)*

# TÜRKİYE'DEKİ KURUMSAL RAPORLAMA EKOSİSTEMİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

## (EVALUATIONS ON THE CORPORATE REPORTING ECOSYSTEM IN TURKEY)

Emine Serap KURT\* / Hakan CAVLAK\*\*

### ÖZ

Hem işletme içi paydaşların (yöneticiler, çalışanlar) hem de işletme dışı paydaşların (yatırımcılar, kredi verenler, tedarikçiler vd.) alacakları kararlarda önemli bir araç olan kurumsal raporlar, son yıllarda finansal olmayan bilginin (çevresel, sosyal ve yönetsimsel-ESG) artan önemi ve bu bilgiye olan paydaş talebinin artması, küresel ekonomik krizler, şirket skandalları, kârlılıktan değer yaratmaya geçiş, çifte ve dinamik önemlilik, doğrusal ekonomiden döngüsel ekonomiye geçiş gibi muhtelif nedenler ile değişim göstermektedir. Söz konusu değişim, sunulan kurumsal raporların içeriğinde, tasarımında ve türünde de farklılıkların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede uluslararası otoriteler, muhtelif düzenlemeler (Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (European Sustainability Reporting Standards- ESRS) seti taslakları, IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları (IFRS S1 ve IFRS S2) taslakları, vb.) yaparak bu değişime yanıt vermeye çalışmaktadır. Türkiye'de de söz konusu gelişmeler yakından takip edilmekte, uluslararası gelişmelere hızlı bir şekilde uyum sağlamak adına ilgili otoriteler tarafından ulusal düzeyde gerekli olan yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu çalışmada, kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası görünümü karşısında Türkiye'deki kurumsal

raporlama ekosisteminin nasıl bir görünüme sahip olduğunun ortaya konması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye'de kurumsal raporlama ekosistemi oluşturan unsurlar, kurumlar ve kuruluşlar ile yasal düzenlemeler nitel araştırma yöntemleri aracılığıyla incelenmiş olup Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin görünümü oluşturulmuştur. Bu görünüm; Türkiye'de finansal raporlama kapsamının (TFRS'lere ek olarak BOBİ FRS ve KÜMİ FRS-Taslak) genişlediği, Paris İklim Anlaşması, Avrupa Yeşil Mutabakatı vb. uluslararası gelişmeler ile uyumlu olacak şekilde sürdürülebilirlik ve iklim ile ilişkili açıklamaların kurumsal raporlamalara dahil edilmeye başlandığı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) gibi yetkili kurumların da bu gelişmelere hızlı bir şekilde uyum sağlayarak gerekli yasal düzenlemeleri hazırladığı ve sivil toplum kuruluşlarının yaptıkları çalışmalar ile kurumsal raporlama konusundaki gelişmelere ilişkin farkındalığı arttırdığı gibi muhtelif sonuçları ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Rapor, Kurumsal Raporlama Ekosistemi, Sürdürülebilirlik, ESG, Türkiye.

**JEL Kodları:** M40, M49, Q56.

\* Arş. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, İİBF, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Orcid Id: 0000-0003-2192-0669, serapkurt@trakya.edu.tr

\*\* Arş. Gör. Doç. Dr., Ardahan Üniversitesi, İİBF, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Orcid Id: 0000-0002-5891-7722, hakancavlak@ardahan.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 10.06.2022, Yazı Kabul Tarihi: 18.07.2022

## ABSTRACT

Corporate reports, which are an important tool in the decision making of both internal stakeholders (managers, employees) and external stakeholders (investors, creditors, suppliers, etc.), have been changing in recent years due to various reasons such as the increasing importance of non-financial information (environmental, social and governance-ESG) and the increase in stakeholder demand for this information, global economic crises, corporate scandals, the transition from profitability to value creation, double and dynamic materiality, and the transition from linear economy to circular economy. This change also causes differences in the content, design, and type of the corporate reports submitted. International authorities are attempting to adapt to this trend by establishing various regulations (European Sustainability Reporting Standards (ESRS), IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS S1 and IFRS S2), etc.). These developments are actively monitored in Turkey, and the required legislative regulations are established at the national level by the authorities to respond rapidly to international changes. This study aims to demonstrate what the corporate reporting ecosystem in Turkey looks like in comparison to the global cor-

porate reporting landscape. In this context, qualitative research methodologies were used to analyze the factors that affect Turkey's corporate reporting ecosystem, including institutions and organizations, as well as legal requirements, and the appearance of Turkey's corporate reporting ecosystem was developed. This view in Turkey demonstrated, the scope of financial reporting (BOBİ FRS and KÜMİ FRS-Draft in addition to TFRSs) has expanded and sustainability and climate-related disclosures have begun to be included in corporate reporting in line with international developments such as the Paris Agreement, the European Green Agreement. It reveals various results, such as the competent institutions such as the KGK quickly adapting to these developments, preparing the necessary legal regulations, and increasing the awareness of the work done by non-governmental organizations and the developments in corporate reporting.

**Keywords:** Corporate Report, Corporate Reporting Ecosystem, Sustainability, ESG, Turkey.

**JEL Classification:** M40, M49, Q56.



## 1. GİRİŞ

Bir işletme hakkında bilgi sahibi olmak, o işletmenin performansını değerlendirmek ya da işletme ile ilgili herhangi bir konuda karar almak adına kullanılan en önemli araç, işletmeler tarafından hazırlanıp kamuoyuna sunulan kurumsal raporlardır (Cavlak & Cebeci, 2018). Kurumsal raporlar, işletme ve işletme paydaşları arasındaki bilgi düzeyi farklılıklarını (bilgi asimetrisini) en aza indirerek yukarıda ifade edilen işlevi yerine getirmektedir (Kurt, 2018). Bu raporlar, geçmişte ağırlıklı olarak finansal bilgileri içeren finansal raporlardan oluşmakta iken son yıllarda yaşanan muhtelif olaylar (yaşanan küresel ekonomik krizler ve şirket skandalları, işletme yapılarındaki, yatırımcı profilindeki, paydaş taleplerindeki ve teknolojiye değişim, çevresel ve sosyal duyarlılık konusundaki ilerleme) ile birlikte finansal olmayan bilgileri de içermeye başlamıştır. Bu değişim neticesinde ise kurumsal sosyal sorumluluk raporu, kurumsal yönetim raporu, sürdürülebilirlik raporu ve entegre rapor gibi farklı kurumsal rapor türleri ortaya çıkmıştır. Özetle, kurumsal raporlamanın finansal raporlama (finansal bilgi) ile başlayan gelişimi, finansal olmayan bilgiyi de içine alan daha detaylı ve çeşitlilik arz eden rapor türleri ile devam etmektedir (Cavlak, 2021). Bir başka ifade ile finansal olmayan bilginin artan önemi ile birlikte kurumsal raporlamada sessiz bir rönesans yaşanmaktadır (White, 2005).

Bu çalışma hem farklı kurumsal rapor türleri (faaliyet raporu, sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor vd.) hakkında araştırma yapanlar hem de uygulayıcılar açısından son yıllarda giderek karmaşıklaşan ve anlaşılması zor hale gelen kurumsal raporlama ekosisteminin daha anlaşılabilir hale gelmesini amaçlamaktadır. Bu çerçevede çalışmada, kurumsal rapor(lama) ile ilgili tüm unsurları, tarafları ve düzenlemeleri içine alan kurumsal raporlama ekosisteminin Türkiye'deki görünümü doküman incelemesi, sistematik arşiv taraması ve durum saptayıcı araştırma yöntemleri kullanılarak nitel yöntem ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi görünümünün kurumsal rapor(lama) alanında çalışma yapacak olanlara bütüncül bir bakış açısı oluşturarak fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

## 2. LİTERATÜR

Çalışmanın bu bölümünde, ele alınan konuya ilişkin temel kavramların literatürde nasıl ele alındığı, tarihsel süreç içerisindeki gelişimi ile uluslararası arenada yaşanan güncel gelişmeler ve Türkiye'de kurumsal raporlama alanında yaşanan gelişmelere değinilmektedir.

### 2.1. Kurumsal Rapor(lama) ve Önemi

İşletme paydaşları, işletme hakkında bilgi sahibi olmak için zamanında ve kullanabilecekleri bir biçimde sunulan yüksek kaliteli, kurumsal performansın tam bir resmini çizen ve gerektiği kadar sık güncellenen bilgi istemektedir (DiPiazza & Eccles, 2002). İşletmeler ise bu talebe kamuoyuna sundukları ve raporlama süreci sonunda ortaya çıkan kurumsal rapor(lar) ile cevap vermektedir. Kurumsal raporlama; yaygın olarak kullanılan, çok yönlü ve farklı kişiler için farklı anlamlar ifade eden geniş bir terimdir. Bunun nedeni kurumsal raporlamanın, parçalar halinde karmaşık bir yapboz gibi olması (ICAEW, 2020) ve tam tanımının, konuya hangi açıdan bakıldığına bağlı olarak farklılık arz etmesidir (Bhaskar, Flower, & Sellers, 2021). Bu tanımlamalardan bazıları şunlardır: Kurumsal raporlama,

- işletmelerin belirli dönemlerde paydaşlarını basılı veya elektronik iletişim araçları vasıtasıyla bilgilendirmesidir (Uyar, 2015).
- işletme ile yatırımcıları arasındaki bağlantıdır (Deloitte, 2016).
- işletmenin paydaşları ile etkili iletişim kurmasını sağlayan bir dildir (Haller, Link, & Groß, 2017).
- iş dünyası ve sermaye piyasası katılımcıları arasındaki bir iletişim biçimi ve aracıdır (Bhaskar v.dğr., 2021; FRC, 2020).
- işletme paydaşlarının, işletmenin finansal ve finansal olmayan performansını anlayabileceği ve değerlendirebileceği bir araçtır (CDP v.dğr., 2020a; Weetman, Tsalavoutas, & Gordon, 2020).

Yukarıdaki tanımlamalardan hareketle ifade edilmesi

gereken noktalardan biri kurumsal raporlamanın bir süreci, kurumsal raporun/raporların ise kurumsal raporlama süreci sonunda elde edilen ve paydaşlara sunulan nihai çıktıyı ifade ettiği'dir. Bir diğer açıdan işletmenin belirli bir faaliyet dönemine ilişkin finansal ve finansal olmayan verilerini girdi olarak kullanan ve bunları bilgi sistemleri vasıtası ile işleyerek raporlamaya hazır hale getiren, son olarak da sunulacak açıklamaları çeşitli denetim ve güvence hizmetlerinden geçiren sürece kurumsal raporlama, bu sürecin çıktısı olarak işletme paydaşlarına sunulan rapora ise kurumsal rapor(lar) denilmektedir (Pounder, 2009). Kurumsal raporlar, günümüzde farklı isimler (finansal raporlar-bağımsız denetim raporları-, yıllık faaliyet raporları, kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporu, sürdürülebilirlik raporları, entegre raporlar, vb.) altında farklı içerikler ve farklı amaçlar ile oluşturulmakta ve ilgililere sunulmaktadır. Kurumsal raporların temel amacı, öncelikle temel paydaş olan işletme sahipleri, yatırımcılar ve kredi verenler olmak üzere işletme ile ilgisi olan tüm taraflara yararlı olan bilgileri net olarak aktarmaktır (Zairi & Letza, 1994). Bu nedenle de kurumsal raporlarda yer alan bilgilerin yanıltıcı olmaması gerekmektedir (Bradish, 1965). Ayrıca rapor, işletmenin uzun dönemli değer yaratma hususunu şeffaf bir şekilde ortaya koymalı (Doğu, 2016); işletmenin gelişiminin, performansının, konununun, gelecekteki beklentilerinin ve faaliyetlerinin etkisinin olumlu ve olumsuz yönlerini içererek açık ve önyargısız bir şekilde kullanıcıların anlayabileceği bir dilde yazılmalıdır (FRC, 2020).

İyi bir şekilde yönetilen kurumsal raporlama süreci, bir şirket ile paydaşları arasında kendileri için önemli olan konular hakkında aktif bir diyalog oluşturur (FRC, 2020). Söz konusu diyalogun verimli olması durumunda; yatırımcıların asimetrik bilgi miktarının azalmasına bağlı olarak güveni artmakta, risk ve spekülasyonlar en aza indirgenmektedir. Bu durum ise sermaye piyasalarında güven oluşturmak suretiyle daha iyi sermaye tahsisi kararlarına ve ekonomik büyümeye yol açmaktadır (ACCA, 2013; Lessambo, 2018; Thistlethwaite, 2015). Ayrıca kurumsal raporlamanın kalitesi yolsuzluğun sınırlandırılmasında da önemli bir rol oynamaktadır (Barkemeyer, Preuss, & Lee, 2015).

## 2.2. Kurumsal Raporlamada Hesap Verebilirlik, Denetim ve Güvence Hizmetleri

Şeffaflık ve hesap verebilirlik, yüksek kaliteli yönetim mekanizmaları ve paydaşların güçlendirilmesi için kritik unsurlardır (Corporate Reporting Dialogue, 2019). Kurumsal raporlamanın paydaşlar ile iletişim kurma adına önemli bir araç olarak nitelendirilmesinin temel nedeni de, raporlamanın şirketlerin hesap verebilirlik ve yönetim yükümlülüklerinin önemli bir parçası olmasıdır (FEE, 2015). Hesap verebilirliğin amacı, yönetimin kendisine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığını göstermektir (CFI, 2022). Hesap verebilir olmak için şirketler, kuruluşlarının zaman içinde sürdürülebilir değer yaratma yeteneğinin net ve eksiksiz bir resmini sunmalıdır. Bu noktada paydaşlarca şirketin performansı, riskleri, fırsatları ve uzun vadeli görünümü hakkında geleneksel bir finansal raporlama sürecinde elde edilenden daha iyi ve daha fazla bilgi talep edilmektedir (IFAC, 2022). Bunun sebebi ise günümüzde teknolojik olarak daha yıkıcı, çevresel açıdan kısıtlı, sosyal olarak değişken ve jeopolitik açıdan ise belirsiz iş ortamında kurumsal değer yaratmanın ve sürdürülebilir olmanın giderek daha önemli hale gelmesidir (Samans & Nelson, 2022).

Finansal raporlama, dünya çapında finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (CDP vd., 2020b). Bu raporlama ile paydaşlar, yönetimin kendisine emanet edilen kaynaklara ilişkin hesap vermesini değerlendirir ve alacakları ekonomik kararlarda bu bilgileri kullanır (Accounting Standards Board, 2007). Bununla birlikte finansal olmayan bilgileri de içeren kurumsal raporlamanın geliştirilmesi ve uygulanmasında son yıllarda önemli ilerlemeler kaydedilmiş olsa da bu alanda özellikle karşılaştırılabilirlik, tutarlılık ve hesap verebilirlik açısından henüz finansal raporlama kadar gelişme kaydedilmemiştir (Samans & Nelson, 2022). Bir taraftan kurumsal raporlamanın iletişim gücünü ve hesap verebilirliğini geliştirmek adına nasıl bir değişim yaşaması gerektiği (ICAEW, 2016) diğer bir taraftan da finansal olmayan bilgileri içeren kurumsal rapor türlerinin ortaya çıkışı ile kurumsal hesap verebilirliğin artıp artmayacağı ya da

bunun nasıl geliştirebileceği konusunda tartışmalar halihazırda devam etmektedir (Lai, Melloni, & Stacchezzini, 2018). Bu noktada IFRS Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation-IFRS Foundation) bünyesinde kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board-ISSB) gibi uluslararası kurumlar yakın iş birliği içinde çalışarak daha tutarlı bir kurumsal raporlama sisteminin oluşturulması adına çalışmalar yürütmektedir (VRF, 2021).

Bu çalışmalardan biri de Finansal Raporlama Konseyi'nin (FRC), kurumsal raporlama konusunda değişiklik önerileri getiren "Kurumsal Raporlamanın Geleceği" isimli projesinde tartışılan kurumsal raporlar için denetim ve güvence modellerinin yeniden tasarlanmasıdır (FRC, 2018). Bu önerinin temel dayanak noktası, kurumsal raporların finansal raporlardan çıkıp daha geniş bir çerçeveyi temsil etmesi ile birlikte denetim unsurunun güvence hizmetlerine doğru değişim ve gelişim göstermesidir (Beattie, 2000).

Denetim ve denetçi kurumsal raporlama ekosisteminin önemli bir parçasıdır (CRD, 2019). Deloitte'tan Bonga Nyembe, "denetimin kurumsal raporlama ekosistemindeki önemli unsurlardan biri olduğunu ve kurumsal raporlama değişim ve gelişim gösterdikçe, denetim olgusunun da ekosistem içerisindeki rolünde değişimler yaşandığını" ifade etmektedir (Oberholster, 2021). Denetçinin kurumsal raporlama sistemindeki rolü, büyük ölçüde finansal hesaplara odaklanmasına rağmen bu rol yıllar içinde değişmiş olup son yıllarda finansal olmayan bilgileri de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Bu bilgilerle sağlanan denetim sorumluluğunun kapsamı ve güvence düzeyi, finansal bilgilere göre önemli ölçüde değişiklik göstermektedir (CIMA, PwC, & Tomorrow's Company, 2011). Kurumsal raporlamanın geleceğine dair tartışılacak konulardan biri de elektronik raporlama ile denetimin nasıl yapılacağıdır. Bu durum, oluşturulan raporların güvenliği ve oluşturulacak yasal düzenlemeler bakımından önem arz edecektir (Hubble & Harris, 2019). Bunların bir sonucu olarak da denetim ekibinde farklı alanlardan uzmanların da yer alacağı öngörülmektedir.

### 2.3. Kurumsal Raporlamanın Kısa Tarihi: Finansal Olmayan Bilginin Yükselişi

Geçmişte, işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan ilk bilgiler işletmenin finansal verileri vasıtası ile oluşturulan finansal tablolar idi. Yirminci yüzyılın ilk yarısında finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesi için yönetimin idaresini değerlendirmede ve ekonomik kararlar vermede kullanılırken, finansal ve dolayısıyla kurumsal raporlamanın merkezinde yer almaktaydı. Ancak kurumsal raporlamanın finansal raporlama olarak algılandığı dönemlerde bile var olan işletmelerin daha hesap verebilir olması gerektiği yönündeki görüş ve artan yatırımcı baskısı kurumsal raporlamanın doğası ve biçimi üzerinde önemli değişimler yaşanacağını sinyallerini vermekteydi (Harte, Lewis, & Owen, 1991; Higson, 2003). Analistler ve ekonomistler, geleneksel olarak, karar vermede finansal tablolardan elde edilen nicel ölçütlere güvenmişlerdir. Buna rağmen, zamanla finansal tablo ölçütlerinin sağladığı öngörünün sınırlı olduğuna dair geniş bir kullanıcı kitlesi nezdinde artan bir kabul oluşmuştur (Lewis & Young, 2019).

Geleneksel kurumsal raporlama modeli, tarihsel finansal performansı yansıtır ve ağırlıklı olarak bir paydaş grubunun (hissedarlar) çıkarlarını korumaya yöneliktir. Son yıllarda diğer paydaşların da kurumsal raporlamaya ilgi göstermesiyle geleneksel model, paydaşların ihtiyaçlarına cevap vermek adına finansal raporlamanın ötesine geçmiştir. Birçok küresel işletme de performanslarını geleneksel kârlılık yöntemiyle raporlamanın artık yeterli olmadığını kabul etmektedir (Brockett & Rezaee, 2012). Yaşanan küresel ekonomik krizler, sadece finansal raporlar üzerinden yapılan değerlendirmelerin işletme performansına ve geleceğine ilişkin tüm resmi sunmakta yetersiz kaldığını açıkça ortaya koymuştur. Dünyanın bir yerinde yaşanan afetlerin diğer yerlerdeki üretimi durdurması, çevreye zarar veren uygulamaların veya insan hakları ihlallerinin boykotlara yol açması, azalan doğal kaynakların hammaddeleri tehdit etmesi ve benzeri gelişmeler şirketlerin finansal tablolarında yer almayan risklerin finansal sonuçlara yol açabildiğini göstermiştir. Dolayısıyla tüm bu gelişmeler, kurumsal raporlamada ileriye dönük ve finansal olmayan bilginin önemi artırmıştır (Aras & Sarioğlu, 2015; Beattie, 2000).

İşletmelerin karşı karşıya olduğu çevresel, sosyal ve yönetimsel (ESG) risklerin ya da belirsizliklerin şirket sürdürülebilirliğini doğrudan etkilediğini gören yatırımcılar, işletmelerden finansal olmayan performanslarına ilişkin bilgi talep etmeye başlamışlardır (Aras & Sarıoğlu, 2015). Bu talebe karşın işletmelerin açıklamalarını daha şeffaf hale getirmek ve paydaşların güvenini kazanmak adına, muhtelif finansal olmayan bilgileri kurumsal raporlarına dahil etmeleri gerekliliği ortaya çıkmış (Azam, Warraich, & Awan, 2011) ve işletmelerin çevreye, sosyal sermayeye, yönetime duyarlı olmaları önemli hale gelmiştir. Bu nedenlerle yetkililer, yeni raporlama türleri arayışına girmiştir. Buradaki amaç, firmanın toplam performansı (hem finansal hem de finansal olmayan performansı) hakkında geçmiş ve geleceğe yönelik ayrıntılı bilgi veren rapor(lar) oluşturmaktır (Gökten & Marşap, 2017).

Söz konusu gelişmeler doğrultusunda sadece finansal bilgilerden oluşan ve finansal rapor ile aynı anlama gelen kurumsal rapor anlayışı değişim göstermiş, finansal olmayan bilgileri de içererek daha kapsamlı hale gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak ise sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor gibi farklı kurumsal rapor türleri ortaya çıkmıştır. Görüldüğü üzere kurumsal raporlama, genişleyen bir kullanıcı yelpazesinin (sadece yatırımcıların ve hissedarların değil işletme ile ilgili ve ilişkili tüm tarafların) taleplerini karşılamak için sürekli olarak değişim ve gelişim yaşamaktadır. Bu nedenle kurumsal raporlama durağan bir yapıdan ziyade her zaman gelişen dinamik bir yapıya sahiptir (ICAEW, 2017). Yukarıda sözü edilen durumların bir sonucu olarak raporların ortaya çıkma sürecinde yer alan tüm unsurların oluşturduğu kurumsal raporlama ekosisteminin hem ulusal hem uluslararası düzeyde iyi bir şekilde anlaşılması, ekosistem içindeki tarafların birbirleri ile olan ilişkisinin net bir şekilde belirlenmesi, yapılacak yasal düzenlemelerin de bu çerçevede oluşturulması hem raporlamayı yapan işletmeler hem raporlama sürecinin nihai çıktısı olan kurumsal raporları kullanan paydaşlar hem de konu hakkında araştırma yapanlar için büyük önem arz etmektedir.

#### 2.4. Kurumsal Raporlama Ekosistemi ve Güncel Gelişmeler

Nihai çıktısını kurumsal raporların oluşturulduğu kurumsal raporlamada birçok taraf rol almaktadır. Bunların bazıları şunlardır; birçok farklı büyüklük ve türde işletme (sadece şirketler değil), yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, hissedarlar, yatırımcılar, denetçiler, hükümetler, düzenleyiciler, aktivistler, sivil toplum kuruluşları (STK) vd. (ICAEW, 2020). Bu taraflar muhtelif yasal düzenlemeler ile belirlenen çerçevede kurumsal raporlamadaki rollerini gerçekleştirmektedir. Tüm bu süreçte yer alan taraflar, süreçle ilgili düzenlemeler ve bu süreci doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen tüm unsurlar kurumsal raporlama ekosistemini oluşturmaktadır. Finansal olmayan bilginin artan rolü neticesinde ortaya çıkan yapı ile birlikte kurumsal raporlamanın daha karmaşık, yönetilmesinin veya anlaşılmasının daha zor hale geldiğine dair genel bir kanaat mevcuttur (Bhaskar vd., 2021). Bu sebeple de kurumsal raporlama ekosisteminin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde iyi bir şekilde ortaya konması, buradan hareketle de ekosistem içerisinde yer alan tüm unsurların belirlenen yapı doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu gereklilik hem işletmelerin tüm paydaşları ile olan iletişimini doğru olarak yönetebilmesi hem de sermaye piyasalarında ve ekonomide sözü edilen etkinliğin sağlanabilmesi adına önem arz etmektedir.

“Kurumsal raporlama ekosistemi” ifadesi, son yıllarda artan oranda kullanılmasına rağmen ifadenin uluslararası düzeyde geçerli özel bir tanımlaması bulunmamaktadır. Literatürde sadece Mora-Rodriguez ve Preist (2016) tarafından yapılan kısa bir tanım ile Kurt ve Cavlak (2021) tarafından yapılan dar ve geniş kapsamlı bir tanım mevcuttur. Mora-Rodriguez ve Preist (2016) kurumsal raporlama ekosistemini, “*daha iyi kararlar almak için mevcut bilgi kaynaklarının kullanıldığı, işletmelerin ve diğer ilgili tarafların bir araya geldiği bir platform*” olarak ifade etmektedir. Bununla birlikte Kurt ve Cavlak (2021) ise kurumsal raporlama ekosistemini dar anlamda, “*kapsamlı, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir kurumsal raporlar sunmak için ilgili tarafların bir araya geldiği dinamik bir sistem*”; geniş anlamda ise “*kurumların finansal ve finansal olmayan performanslarını paydaşlara sunmalarında önemli bir*



*iletişim aracı olan kurumsal raporların kapsamlı, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması amacıyla iş birliği ve etkileşim içinde olan unsurlardan ve bu unsurları etkileyen dış çevre faktörlerinden oluşan iç içe geçmiş sistemler bütünü*” olarak tanımlamışlar ve Şekil 1’de verilen kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası düzeydeki görünümünü oluşturmuşlardır.

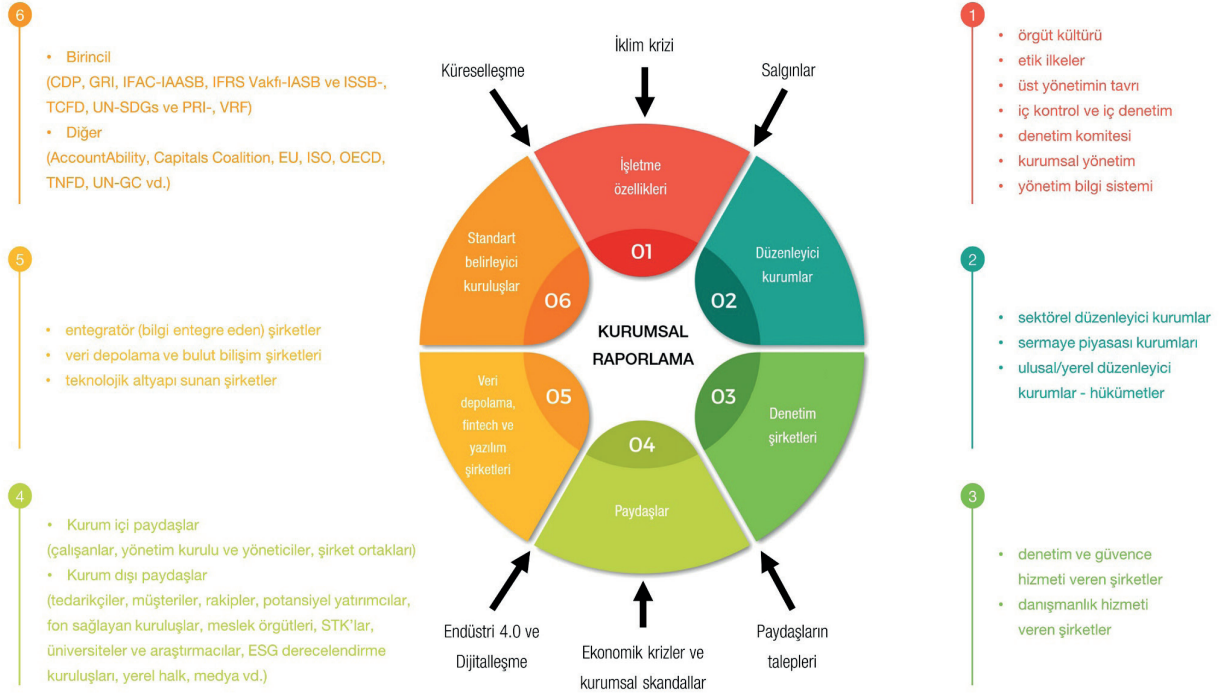
Son yıllarda küresel kurumsal raporlamadaki en güçlü eğilim, topluma, çalışanlara, müşterilere ve kamu yararına karşı hesap verilebilir ve şeffaf bilgi sunumudur (Weetman vd., 2020). Şekilden de görüleceği üzere dünya çapında birçok profesyonel kuruluş, düzenleyici kurum ve standart belirleyici, kurumsal raporlamanın kalitesini, güvenilirliğini, kapsamlılığını, şeffaflığını ve kullanılabilirliğini iyileştirme konusunda çalışmalar yürütmektedir (Brockett & Rezaee, 2012). İklim değişikliği, küresel salgın ve sürdürülebilirlik performansı ile finansal risk ve getiri arasındaki giderek netleşen bağlantı, dünya çapında kabul görmüş kapsamlı bir kurumsal raporlama sisteminin geliştirilmesi için itici güç olmuştur. Ekosistemde yer alan paydaşlar da bunun farkına varmış ve politika yapıcılar başta olmak üzere birçok taraf muhtelif girişimlerde bulunmuştur. Yapılan uluslararası toplantılarda da kurumsal raporlama ekosisteminin değişimi, dönüşümü ve gelişimi öngörülmektedir (ACCA, BAFA, & FARSIG, 2020; Aras, 2020; CDP v.dğr., 2020b).

Daha önce ifade edildiği gibi yıllar geçtikçe kurumsal raporların hem hacmi genişlemiş hem de karmaşıklığı artmıştır. Bu da farklı paydaşların ihtiyaç duydukları bilgileri net ve kolay bir şekilde bulmalarını zorlaştırmıştır. Bu sebeple de “kurumsal raporlama ekosistemi”nin mümkün olduğunca etkili olmasını sağlamak adına kurumsal raporlama ile ilgili kurumlar ve düzenlemeler ile bunlar arasındaki bağlantıların net bir şekilde ortaya konması gerekliliği ortaya çıkmıştır (PwC, 2019). Bunların bir neticesi olarak ise kurumsal raporlamada daha fazla karşılaştırılabilirlik ve güven sağlamak, finansal olmayan raporlamanın standardizasyonunu oluşturmak ve kurumsal raporlama ekosistemini daha anlaşılır hale getirmek adına düzenlemeler yapılması için Dünya Ekonomik Forumu (World Economic Forum-WEF) ve Avrupa Komisyonu (European Commission-EC) gibi taraflar çağrı yapmışlardır (IIRC, 2019). Bu çağrıya yanıt olarak uluslararası birçok düzenleyici kurum halihazırda çalışmalar yürütmekte olup ekosistem içerisinde özellikle sürdürülebilirlik ve iklim ile ilgili

açıklamalara yönelik uluslararası standardizasyon çalışmaları devam etmektedir. 2019 yılı ve sonrasında Covid-19 pandemisinin de etkisiyle düzenlemeler hız kazanmıştır. Avrupa Komisyonu, Avrupa’ya 2050 yılına kadar karbon nötr hale getirmek için bir dizi politika girişimi ve yeşil yatırımlardan oluşan Yeşil Mutabakat’ı 2019 yılında kabul etmiştir. Ayrıca, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board-SASB) Haziran 2021’de güçlerini Değer Raporlaması Vakfı (Value Reporting Foundation-VRF) çatısı altında birleştirmişlerdir. Kurumsal raporlama alanında küresel düzeyde yaşanan en önemli gelişme ise 31 Ekim-12 Kasım 2021 tarihleri aralığında gerçekleşen 26. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı’nda (26th UN Climate Change Conference of the Parties-COP26) 3 Kasım 2021 tarihinde yapılan duyuruda IFRS Vakfı bünyesinde sürdürülebilirlik açıklamalarıyla ilgili bağımsız bir standart belirleyici olan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu’nun (International Sustainability Standards Board-ISSB) faaliyetlerine başladığının açıklanmasıdır. ISSB’nin kurulması sonucunda, İklim Beyanları Standartları Kurulu (Climate Disclosure Standards Board-CDSB) 31 Ocak 2022 tarihi itibarıyla faaliyetlerine son verip ISSB ile birleşmiştir ve VRF 31 Ağustos 2022’de ISSB ile birleşeceğini açıklamıştır (VRF, 2022). Kurumlar arasındaki bu birleşmeler ve ortak çalışmalar sonucunda küresel sürdürülebilirlik raporlaması standartlarının taslak halleri yayımlanmıştır. İlk olarak ISSB, 31 Mart 2022’de iki adet IFRS Sürdürülebilirlik Açıklama Standardı (IFRS S1 ve IFRS S2) taslağı yayımlamıştır ve taslak standartlara 29 Temmuz 2022 tarihine kadar olan 120 günlük sürede yorum yapmak mümkündür. ISSB, 2022’nin ikinci yarısında geri bildirimleri gözden geçirerek yıl sonuna kadar yeni standartları yayımlamayı hedeflemektedir. Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG), AB Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlaması Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS) seti taslaklarını Nisan 2022’de yayımlamıştır ve bu taslak standartlar 8 Ağustos 2022’ye kadar kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Açıklanan gelişmelerden de görüleceği üzere 2022 yılı sonunda kurumsal raporlama alanında önemli değişiklikler olması beklenmektedir.



Şekil 1. Kurumsal Raporlama Ekosistemi



(Kurt & Cavlak, 2022)

Kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası yapısı içerisinde ifade edilen gelişmeler yaşanırken Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminde de söz konusu gelişmelerin yakından takip edildiği yetkili kurumlar tarafından ifade edilmektedir. Ancak bununla birlikte Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin nasıl bir görünüme sahip olduğu, ekosistemi oluşturan tarafların, unsurların, düzenlemelerin neler olduğu, uluslararası kurumsal raporlama ekosistemi ile arasındaki benzerliklerin veya farklılıkların neler olduğu gibi sorulara cevap verilmesi hem hazırlayıcılar hem uygulayıcılar hem de araştırmacılar için bütüncül bir bakış açısı sağlanabilmesi adına önem arz etmektedir. Bunun bir sonucu olarak bu çalışmada literatürdeki söz konusu açıktan hareket edilmiş ve bu boşluğun doldurulması amaçlanmıştır. Uluslararası literatürde kurumsal raporlamanın geleceği, düzenleyici kurumlar ile bu kurumların düzenlemeleri (A4S, 2021; Deloitte, 2016; FEE, 2015; FRC, 2020; FRC, 2021; ICAEW, 2017), Avrupa Birliği (AB) kurumsal raporlama düzenlemeleri (Accountancy Europe, 2019) ve kamuda kurumsal raporlama (Gi-

useppe v.dğr., 2021) ile ilgili çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Ayrıca finansal raporlama ekosistemi (Accountancy Europe, 2021; CFO Board, 2020) ile ilgili yapılan çalışmalar, kurumsal raporlama ekosisteminin tanımlayan (Mora-Rodriguez & Preist, 2016), kurumsal raporlama ekosisteminin bileşenlerini açıklayan çalışmalar (CIMA v.dğr., 2011; DiPiazza & Eccles, 2002; Eltoğby v.dğr., 2019; Weetman v.dğr., 2020), bu çalışmanın temelini oluşturan önemli kaynaklardır. Ulusal literatüre bakıldığında ise uluslararası kurumsal raporlama ekosisteminin bütüncül olarak ele alan tek bir çalışma (Kurt & Cavlak, 2022) bulunmakta, Türkiye özelindeki kurumsal raporlama ekosisteminin inceleyen bir çalışma ise bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada, Türkiye'deki söz konusu boşluktan hareket edilmiştir. Çalışmada Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin bütüncül olarak ortaya koyma sürecinde, farklı kurumsal rapor türlerini tek bir açıdan ele alan muhtelif çalışmalar incelenmiştir. Bu kapsamda, finansal raporlamanın gelişimi (Ataman & Cavlak, 2017; Aysan, 2008; Demir, 2009; Ertaş & Elagoz, 2013; Kiracı & Köse, 2002; Koç v.dğr., 2006)

ile diğer kurumsal rapor türlerinin gelişimini konu edinen ve kurumsal raporlamanın finansal olmayan tarafını içeren çalışmalar (Başar & Başar, 2006; Bekçioğlu v.dğr., 2006; Çalışkan, 2012; Elmacı & Sevim, 2017; Ertuna & Tükel, 2009; Gençoğlu & Aytaç, 2016; Güvenli v.dğr., 2016; Karğın v.dğr., 2013; Saban v.dğr., 2017; Senal & Ateş, 2012; Yanık & Türker, 2012) dikkate alınmıştır.

## 2.5. Kurumsal Raporlamanın Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de kurumsal raporlamanın gelişimi uluslararası gelişmeler ile paralellik göstermektedir. İlk olarak finansal raporlama ortaya çıkmıştır ve bu raporlama türü günümüzde de kurumsal raporlamanın temelini oluşturmaktadır. Daha sonra sırasıyla kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, faaliyet raporlaması, kurumsal yönetim raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelere kronolojik olarak Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1. Türkiye'de Kurumsal Raporlamada Yaşanan Önemli Gelişmeler

Yıl	Gelişme
1982	<b>Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)</b> kurulmuştur.
1984	SPK 01.02.1984 tarihli Seri: VIII, No:7 sayılı " <b>Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Tebliği</b> " ve daha sonra 29.01.1989 tarihli Seri: XI, No:2 sayılı " <b>Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ</b> " ile halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlar tarafından kullanılacak hesap planına ilişkin esasları belirlemiştir.
1985	26 Aralık 1985'te İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) kurulmuştur.
1989	13 Haziran 1989 tarihinde <b>3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu</b> yayımlanmıştır ve meslek odaları <b>Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)</b> çatısı altında birleştirilmiştir.
1992	Maliye Bakanlığı " <b>Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)</b> " yayımlanmıştır ve 1994'te yürürlüğe girmiştir.
1994	TÜRMOB, <b>Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu (TMUDESK)</b> 9 Şubat 1994 tarihinde kurmuştur.
1996	TMUDESK genel kurul toplantısında 1996 yılında kabul edilen ve " <b>Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)</b> " olarak isimlendirilen standartlar 1 Ocak 1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.
1999	<b>Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)</b> , 23.06.1999 tarihinde kamu tüzel kişiliğindeki haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olarak kurulmuştur.
1999	TMUDESK'in yerine 1999 yılında <b>Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)</b> kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini devralarak, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır.
2003	SPK tarafından hazırlanan <b>Kurumsal Yönetim İlkeleri</b> yayımlanmıştır.
2003	<b>Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)</b> ve <b>Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)</b> 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur.
2004	SPK, hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlerin 2005 yılında yayınlanacak 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere <b>Kurumsal Yönetim Uyum Raporu'na (KYUR)</b> yer vermeleri gerektiğine karar verilmiştir.
2005	SPK, <b>Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni</b> Şubat 2005'te revize etmiştir.
2007	<b>Kurumsal Yönetim Endeksi</b> 31 Ağustos 2007 tarihinde XKURY koduyla hesaplanmaya başlanmıştır.

2011	13.1.2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulunda <b>6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu</b> kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.
2011	Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca 2 Kasım 2011 tarihinde <b>Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)</b> kurulmuştur.
2012	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı " <b>Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik</b> "i yayımlanmıştır.
2012	30 Aralık 2012 tarihinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir ve borsacılık faaliyetleri yapmak üzere <b>Borsa İstanbul A.Ş. (BİST)</b> kurulmuştur.
2013	İlk kez 01.01.2013 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere KGK tarafından uluslararası standartlarla uyumlu <b>Türkiye Denetim Standartları (TDS)</b> yayımlanmıştır.
2014	<b>BİST Sürdürülebilirlik Endeksi</b> 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren XUSR koduyla fiyat ve getiri olarak hesaplanmaya ve yayınlanmaya başlamıştır.
2015	21 Ekim 2015'te " <b>Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)</b> " kurulmuştur.
2017	KGK tarafından " <b>Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ</b> " ve eki " <b>Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)</b> " yayımlanmıştır. Bu Tebliğ 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.
2018	" <b>Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı</b> " çalışmaları Eylül 2018 itibarıyla tamamlanmış ve kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde hesap planı taslağı oluşturulmuştur.
2019	" <b>Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı</b> " kamuoyu görüşüne açılmıştır.
2019	KGK tarafından 21.05.2019 tarihinde <b>Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS)</b> yayımlanmıştır ve 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlamıştır.
2020	02.10.2020 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu'nun II-17.1 sayılı Kurumsal Yönetim Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a) ile 2020 yılı verilerini içerecek şekilde 2021 yılı faaliyet raporlarından itibaren " <b>Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi</b> " uygulamaya geçirilmiştir.
2021	TBMM tarafından " <b>Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun</b> " 7 Ekim 2021 tarihli ve 31621 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak kabul edilmiştir.
2022	4 Haziran 2022 tarihinde Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesine eklenen fıkra ile KGK, " <b>Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları</b> "nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmıştır.
2022	23 Haziran 2022 tarihinde SPK, şirketlerin sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi kapsamında yapacakları açıklamaları Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden <b>Sürdürülebilirlik Raporu şablonu</b> kullanarak sunması gerektiğini kamuoyuna duyurmuştur.

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Türkiye'de kurumsal raporlamanın gelişimine ilişkin tarihsel süreci, raporlama türleri açısından açıklamanın daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Türkiye'de finansal raporlama ile ilgili meslek kuruluşlarının ortaya çıkması, finansal raporlamada standartlaşma çalışmaları ve sermaye piyasalarının oluşumu 1970'li yıllarda başlamış ve halen devam etmektedir.

1970'li yıllarda Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bünyesinde kurulan Türkiye Muhasebe Prensipleri Komitesi finansal raporlama ile ilgili bazı çalışmalar yapmıştır. TMUD, 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne üye olmuş ve 1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nda (IFAC) kurucu üye olarak yer al-

mıştır. 1977 yılında TMUD, akademisyenler yardımı ile tercüme ettirdiği uluslararası muhasebe standartlarının İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Dergisi'nde yayımlanmalarını sağlamıştır (TÜRMOB, 2021). Ancak ulusal düzenlemelerin yetersiz olması, meslek mensuplarının örgütsüzlüğü, sermaye piyasalarının olmaması vb. nedenlerle bu çalışmalar istenilen düzeye ulaşamamıştır.

Türkiye'nin ilk düzenleyici ve denetleyici üst kurulu olan ve 1982 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1984 yılında yayımladığı "Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Tebliği" ile finansal raporlamanın ulusal düzeyde standartlaşması için ilk adımı atmıştır. Ancak bu uygulamanın kapsamının halka açık ortaklıklar ve aracı kurumlarla sınırlı olması ulusal düzeyde daha kapsayıcı ve karşılaştırılabilir bir finansal raporlama düzenlemesinin gerekliliğini ortaya koymuştur. 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mali müşavirlik mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur ve meslek odaları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında birleştirilmiştir. Finansal raporlamanın ve muhasebe meslek mensuplarının gelişmesine önemli katkılar sunan TÜRMOB, daha sonraki yıllarda muhasebe ve denetim standartlarının gelişiminde de önemli rol oynamıştır. Maliye Bakanlığının 1992 yılında yayımladığı "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)", yürürlüğe girdiği 1994 yılından beri kullanılmaktadır. Bu tebliğ, finansal raporlamada ulusal düzeyde standartlaşma sağlamıştır. TÜRMOB tarafından 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES) aynı yıl içerisinde ulusal muhasebe standartlarını yayımlamıştır ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin yasal bir düzenleme olmaması nedeniyle standartlar tavsii niteliğinde kalmış ve istenen etkiyi gösterememiştir.

TMUDES yerini 1999 yılında kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) bırakmıştır ve bu kuruluş 2002 yılında TMUDES'in görevlerini devralarak muhasebe standartlarını belirlemek üzere yetkilendirilmiştir. TMSK tarafından yayımlanan

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 2003 yılından itibaren isteğe bağlı, 2005 yılından itibaren borsa şirketleri, aracı kurumlar ve portföy yönetim şirketleri için zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur (Fidan & Uysal, 2017; İbiş, 2009). Türk ticari hayatı, muhasebe ve denetim düzenlemeleri 2011 yılında kabul edilen ve 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uluslararası düzenlemelerle daha uyumlu hale getirilmiştir. TTK'nın kabul edilmesiyle hükmen ortadan kaldırılan TMSK, 2011 yılına kadar muhasebe standartlarını yayınlamayı sürdürmüştür.

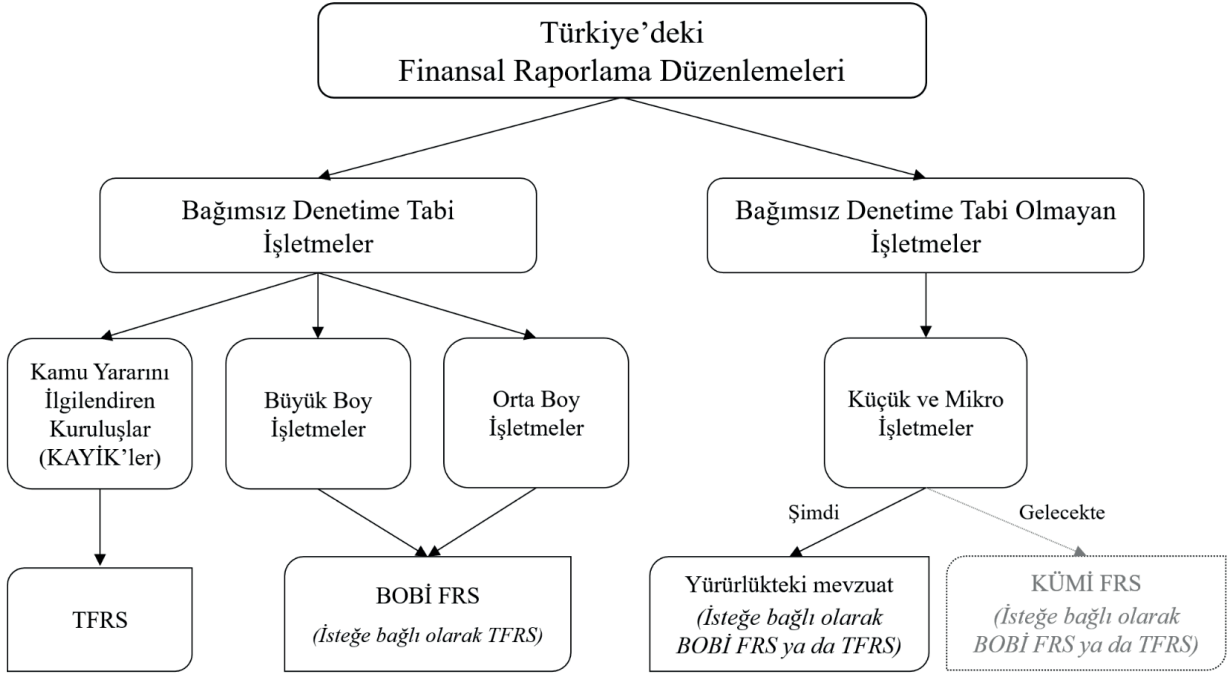
TMSK yerine 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasına karar verilmiş ve bu kuruma değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler yapma, TMS'leri ve TFRS'leri yayımlama, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisi verilmiştir (Onur, Kayalı, & Yereli, 2022). KGK, 2013 yılından itibaren, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde TFRS'lerin kullanılmasını öngörmüştür. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) harici işletmelerin gönüllü olarak TMS'leri uygulamalarına izin verilmiş, TMS'leri uygulamayan işletmelerin de yeni bir düzenleme yapılarına kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni (MSUGT) kullanmaları istenmiştir (Yünlü, 2020). KGK, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının daha fazla işletme tarafından kullanılması için çalışmaktadır ve bu alanda 2018-2020 yılları aralığında önemli düzenlemeler gerçekleştirmiştir. KGK 2018 yılında, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)"ni yayımlanmıştır ve "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı" çalışmalarını tamamlayarak kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde hesap planı taslağını oluşturulmuştur. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı" 2019 yılında kamuoyu görüşüne açılmıştır (TÜSİAD, 2022). Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS), KGK tarafından 21.05.2019 tarihinde yayımlanmıştır ve 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlamıştır. KGK tarafından



son yıllarda yapılan düzenlemeler önemli gelişmeler olarak kabul edilse de finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletmeler de dahil tüm işletmeler, halen ticari defterlerini MSUGT'a göre düzenlemeye devam etmektedirler. TÜSİAD (2022) gerçekleştirdiği çalıştayda bu durumun, "işletmelerin

öncelikli olarak MSUGT'lara uygun finansal tablolarını hazırlamaya odaklanmasına ve temel finansal tabloları olarak bu tabloları görmeye devam etmelerine neden olabildiğini" ifade etmiştir. İfade edilen gelişmelerin toplu bir görünümü ve Türkiye'deki finansal raporlama düzenlemeleri Şekil 2'de yer almaktadır.

Şekil 2. Türkiye'deki Finansal Raporlama Düzenlemeleri



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 2'de görüldüğü üzere, Türkiye'deki şirketler temel olarak bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmeler olarak ikiye ayrılmakta ve bu ayrıma göre finansal raporlarını düzenlemektedir. Buna göre;

- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler) olan SPK, BDDK, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Sigortacılık Sektörü) düzenlemelerine tabi işletmeler, TFRS'leri uygulamak zorundadırlar.
- KAYİK'ler dışında bağımsız denetime tabi olanlar işletmeler, Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste

iki hesap dönemi sağlama koşulu ile BOBİ FRS'yi uygulamak zorundadırlar. Ancak bu işletmeler isteğe bağlı olarak TFRS'leri de uygulayabilirler.

- Aktif toplamı: 35 milyon TL      Net Satış  
Hasılat: 70 milyon TL      Çalışan Sayısı: 175 kişi

Yukarıdaki kriterlerden aşağıdaki kriterlere kadar olan işletmeler, Orta Boy İşletme statüsünde,

- Aktif toplamı: 200 milyon TL      Net Satış  
Hasılat: 400 milyon TL      Çalışan Sayısı: 250 kişi

Yukarıda kriterlere sahip işletmeler, Büyük İşletme statüsündedir.

- Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise halihazırda yürürlükte yer alan düzenlemelere tabidirler ancak isteğe bağlı olarak BOBİ FRS ya da



TFRS uygulayabilirler. Bununla birlikte bu işletmelerin gelecekte KÜMİ FRS'ye tabi olmaları planlanmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) kavramı, toplumların ihtiyaçlarına göre değişiklik gösteren dinamik bir kavramdır. Değişen paydaş talepleri sonucunda özellikle 1990'lı yılların sonunda şirketler, finansal performanslarının yanı sıra kurumsal sosyal sorumluluk projeleri ile ilgili bilgilerini de açıklamaya başlamışlardır. KSS raporlamasına ilişkin standartların olmaması ve bu raporlamanın gönüllülük esasına dayalı olması nedeniyle bu raporlarda açıklanan bilgiler dar kapsamlı ve güvenilirliği düşük bilgiler olarak kalmıştır. Türkiye'de 2000 yılında ilk KSS raporlaması örneklerine rastlanmaktadır. Bunun nedeninin işletmelerin 1999 yılında yaşanan deprem için yaptıkları yardımları paydaşlarına duyurmak olduğu düşünülmektedir. Ayrıca 2001 ekonomik krizi de bu rapor türünün sunulmasının ve kullanımının yaygınlaşmasını sağlamıştır ve kurumsal yönetime olan ihtiyacı artırmıştır. Uluslararası KSS gelişmelerinin olgunlaştığı 2000'li yıllarda Türk şirketlerinin KSS raporlaması yapmaları şirketler açısından bir avantaj olmuştur. Çünkü bu yıllarda Küresel Raporlama Girişimi Kılavuzu'nun yayımlanması, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin hazırlanması, sürdürülebilir kalkınma kavramının tartışılması vb. gelişmeler şirketlerin yayınladıkları raporların temel dayanağını oluşturmuştur. Günümüzde tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de kurumsal sosyal sorumluluk raporu hazırlayan şirket sayısı azalmıştır. Şirketler sosyal sorumluluk ile ilgili bilgilerine yıllık faaliyet raporlarında, entegre raporlarında ve/veya sürdürülebilirlik raporlarında yer vermeye başlamıştır.

Türkiye'de kurumsal raporlama alanında yaşanan bir diğer gelişme de 2000 yılında şirketlerin yıllık rapor yayımlamaya başlamalarıdır. Raporlama alanındaki gelişmeler bu yıllarda hız kazanmış ve farklı rapor türleri için yapılan düzenlemeler diğer rapor türlerini de etkilemiştir. TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu 2002 yılında "Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi" başlıklı bir rapor yayımlamıştır. Bunu takiben 2003 yılında, kurumsal yönetim anlayışının ülkede tanıtılması, geliştirilmesi ve en iyi uygulamalarıyla haya-

ta geçirilmesi misyonuyla bir sivil toplum kuruluşu olarak Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) kurulmuştur. SPK, OECD' nin 1999 yılında yayımladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri'ni temel alan Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin ilk versiyonunu 2003'te ve OECD'nin 2004 yılı düzeltmelerini içerecek şekilde güncellenmiş versiyonunu ise 2005 yılında yayımlamıştır. SPK, hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlerin 2005 yılında yayımlanacak 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere faaliyet raporlarında ve varsa internet sitelerinde; şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uyumu konusundaki beyanları ile ilkeler karşısındaki durumlarının görülebilmesi için Kurumsal Yönetim Uyum Raporu'na (KYUR) yer vermeleri gerektiğine karar vermiştir. Bu düzenlemenin kapsamına giren Türk şirketleri ilk defa hem KSS hem de kurumsal yönetimle ilgili bilgilerini açıklamışlardır (Ertuna & Tükel, 2009). İMKB bünyesinde 2007 yılında Kurumsal Yönetim Endeksi'nin hesaplanmasıyla birlikte kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması yaygınlaşmıştır.

Küreselleşme, Türk şirketlerinin KSS ve kurumsal yönetim konusunda farkındalıklarının artması ve paydaşların bu konuların yanı sıra çevre ile ilgili de bilgi talep etmeleri sonucunda sürdürülebilirlik raporlaması Türkiye'de gelişmeye başlamıştır. Akkök Holding'e bağlı olan Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.'nin 2003 yılı faaliyet sonuçlarını raporladığı ve 2004 yılında yayımlanan "Aksa Sürdürülebilir Kalkınma Raporu", Türkiye'de yayımlanan ilk sürdürülebilirlik raporu olmuştur (AKSA, 2004). 2012 yılında 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra Gümrük ve Ticaret Bakanlığı "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik'i yayımlanmıştır. Bu düzenleme ile şirketlerin faaliyet raporlarında yer alacak finansal olmayan bilginin kapsamı genişletilmiştir. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 2014 yılından itibaren XUSR koduyla hesaplanmaya ve yayımlanmaya başlamıştır. Ayrıca 2020 yılında SPK Kurumsal Yönetim Tebliği'nde değişiklik yapılmasıyla "Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi" uygulamaya geçirilmiştir. Bu ilkelerin uygulanması gönüllü olmakla birlikte, uygulanıp uygulanmadığının "Uy ya da Açıkla" prensibiyle raporlanması zorunlu tutulmaktadır. 2020 yılı verilerini içerecek şekilde 2021 yılı faaliyet raporlarından itibaren; paylarının ilk defa halka arz edilmesi ve/veya borsada işlem görmeye başlaması için Kurula başvuran/baş-

vurulan ortaklıklar açısından ise ortaklıkların paylaşımının borsada işlem görmeye başladığı yılı takip eden yılın verilerini içerecek şekilde ilgili yılın faaliyet raporlarından itibaren, sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesine yer verilmelidir. Küresel sıcaklık artışının bu yüzyılın sonunda 1,5 dereceyle sınırlandırılmasını hedefleyen Paris Anlaşması 2016 yılında yürürlüğe girmiştir ve TBMM tarafından “Paris Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun” 7 Ekim 2021 tarihli ve 31621 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak kabul edilmiştir. Bunun sonucunda, Türkiye’de sürdürülebilirlik ile ilgili konularda ve bu konuların finansal bilgiler ile ilişkilendirilerek raporlanmasında önemli ve hızlı gelişmelerin yaşanması beklenmektedir. Haziran 2022’de 6102 sayılı TTK’nın 88. maddesine eklenen fıkra ile KGK, “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları”nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmıştır. 23 Haziran 2022 tarihinde SPK, II-17.1 sayılı Kurumsal Yönetim Tebliği uyarınca payları Borsa’nın Ana Pazar, Yıldız Pazar ve Alt Pazarı’nda işlem gören şirketlerin sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi kapsamında yapacakları açıklamalarını, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden Sürdürülebilirlik Raporu şablonunu kullanarak sunmaları gerektiğini kamuoyuna duyurmuştur.

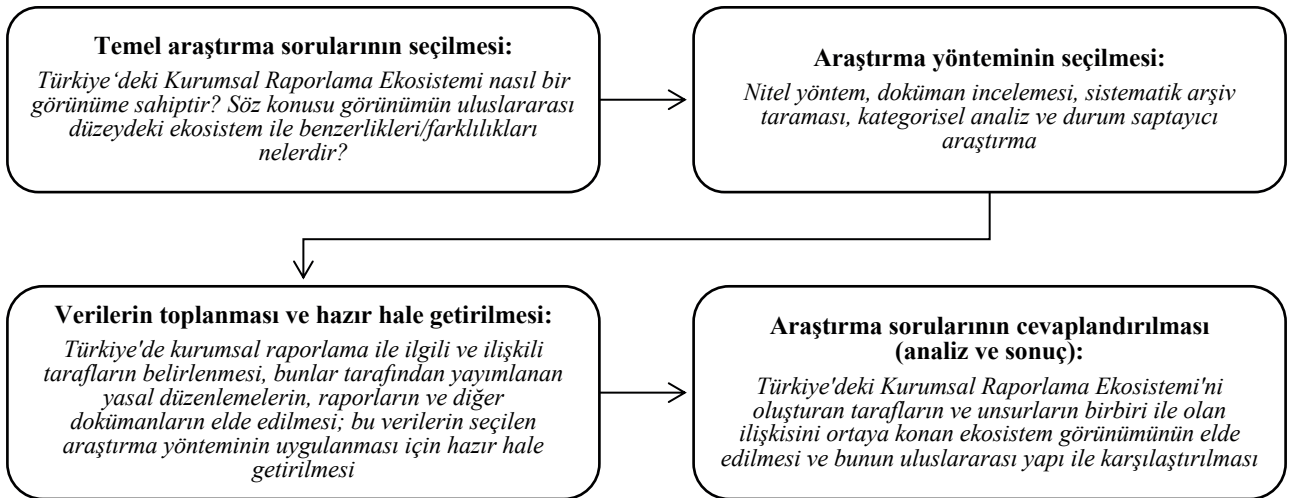
Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK) 2014-2015 Eylem Planı kapsamında hazırlanan ve TÜSİAD tarafından 2015 yılında yayımlanan “Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama” başlıklı çalışma, entegre raporlama konusunda önemli bir gelişme olmuştur. 21 Ekim 2015’te “Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)” kurulmuştur. Bu gelişmeleri takiben 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından Türkiye’deki ilk entegre rapor yayımlanmıştır. 2021 yılında ise entegre rapor yayımlayan kuruluş sayısı 21’e çıkmıştır.

### 3. METODOLOJİ

Araştırmaya ilişkin temel bulgular, araştırma sorularının seçilen araştırma yöntemleri çerçevesinde cevaplandırılması ile elde edilmiştir. Elde edilen bulgular, araştırma ile ilgili unsurlar arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmakta ve mevcut bilgilere yenilerini eklemektedir. Bu nedenle çalışma, temel araştırma özelliği taşımaktadır (İslamoğlu & Alınacı, 2013). Araştırma süreci, Şekil 3’teki gibidir.

Araştırmada nitel yöntemin kullanımı tercih edilmiş olup konuya ilişkin veriler genellikle rehber, rapor, kılavuz gibi kaynaklardan toplanmıştır. Daha sonra bu veriler birleştirilmiş, sınıflandırılmış ve yorumlan-

Şekil 3. Araştırma Süreci



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

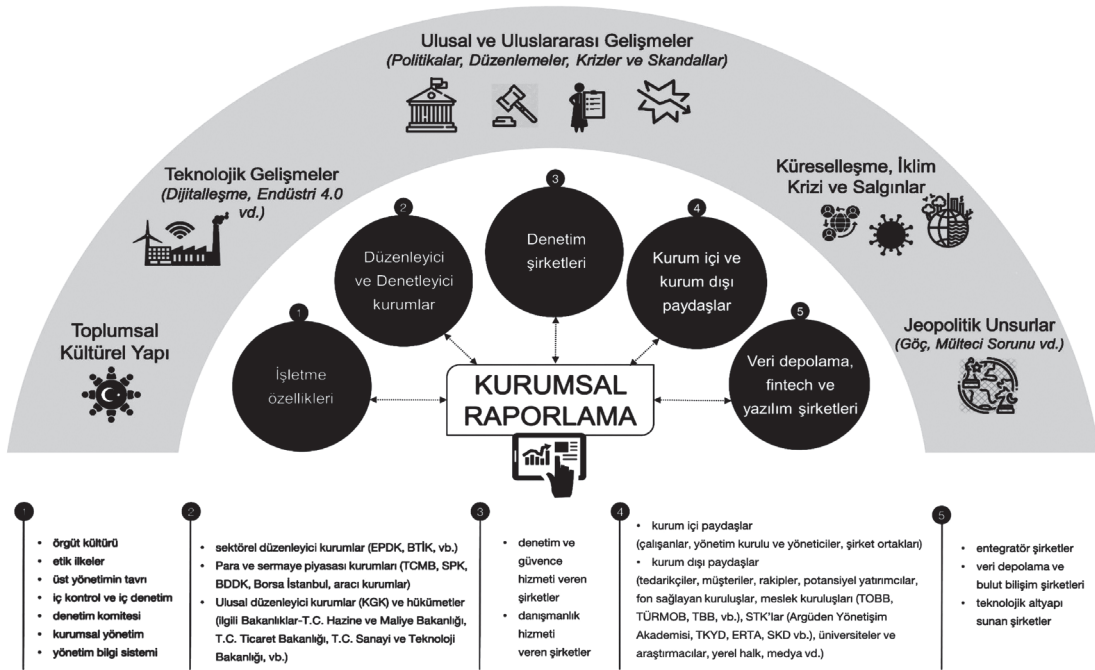
mıştır (Arslanoğlu, 2016). Bu süreçte sistematik arşiv taraması ve doküman incelemesi yöntemlerinden yararlanılmıştır. İncelenen konu ile ilgili çeşitli kaynaklarda bulunan dağınık veriler, sistematik arşiv taraması vasıtasıyla sistematik bilgiye dönüştürülmüştür. Bu yöntem, incelenen konuyu düzene koymaya da gündeme getirme amacı taşıyan araştırmalar için geçerli bir yöntemdir (Saruhan & Özdemirci, 2016). Ayrıca bu yöntemin uygulanmasında elde edilen dokümanların tarafsız ve tam olma gibi belirli niteliklere sahip olması, araştırmacının güvenilirliği için önemlidir (İslamoğlu & Alnıaçık, 2013). Tarama ve doküman incelemesinden sonraki aşama, elde edilen verilerin analize daha uygun hale getirilmesi için kullanılan kategorisel analizdir. Burada, araştırma konusu (bu çalışmada, Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi) önce birimlere (bu çalışmada, kurumsal raporlama ekosistemi ile ilgili taraflar, unsurlar ve düzenlemeler) bölünmüş ve ardından bu birimler belirli kriterlere göre ayırt edici, objektif, bütüncül, amaca uygun ve anlamlı şekilde kategoriler halinde gruplandırılmıştır. Daha sonraki aşamada ise ilgili kategorilere ve araştırmanın bütününe ilişkin yorumlamalar ve çıkarımlar yapılmıştır. Söz konusu yorumlamaların ve çıkarımların yapılmasında ise düzenli ve güncel

bilgiler elde etmek adına durum saptayıcı araştırmadan yararlanılmıştır (Arslanoğlu, 2016; Bilgin, 2014).

#### 4. BULGULAR

Kurumsal raporlama ekosistemini uluslararası, ulusal, sektörel düzeyde ve işletme düzeyinde ele almak mümkündür. Bu kavram uluslararası literatürde kullanılsa da Türkiye'de sadece bazı düzenleyici kuruluşlar ve STK'lar tarafından kullanılmıştır ve bu kavramın açık bir tanımı ve içeriğine ilişkin açıklama yapılmamıştır. Bu konuda Türkiye'de yapılan ilk çalışma Kurt ve Cavlak (2022) tarafından hazırlanan ve "kurumsal raporlama ekosistemi" kavramının tanımını, uluslararası kurumsal raporlama ekosisteminin unsurlarını ve bu ekosistemi etkileyen dış çevre faktörlerini açıklayarak görselleştiren, makaledir. Bu çalışmada, Kurt ve Cavlak (2022) tarafından açıklanan ve görselleştirilen uluslararası kurumsal raporlama ekosistemi temel alınarak Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi görselleştirilmiş ve uluslararası ekosistem ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada seçilen araştırma sorularının cevaplandırılması adına toplanan verilere uygulanan araştırma yöntemi neticesinde elde edilen temel çıktı (araştırma sorularının cevabı), Şekil 4'te ortaya konmaktadır.

Şekil 4. Türkiye'deki Kurumsal Raporlama Ekosistemi



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 4'e göre Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosistemi beş adet unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; işletme özellikleri, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, denetim şirketleri, kurum içi ve kurum dışı paydaşlar, veri depolama, fintech ve yazılım şirketleridir. Bu unsurlar belirlenirken kamu (devlet) raporlama sistemi unsurları, çalışmaya dahil edilmemiştir ve bu çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Kurumsal raporlama ifadesiyle özellikle dış paydaşlara yönelik olarak hazırlanan raporlar anlaşılmaktadır. Birinci unsur olan işletme özellikleri kapsamında ele alınan alt unsurlar (örgüt kültürü, etik ilkeler, üst yönetimin tavrı, iç kontrol ve iç denetim, denetim komitesi, kurumsal yönetim, yönetim bilgi sistemi) özellikle iç paydaşlara yönelik olarak hazırlanan finansal analiz raporu, bölüm raporları, bütçe vb. raporların kalitesini etkilemektedir. Ayrıca düzgün işleyen bir raporlama sistemi dış paydaşlar için hazırlanan raporların da kalitesini artıracak, iç kontrol ve iç denetimin etkililiği raporların güvenilirliğine katkı sağlayacaktır.

Şekil 1'de gösterilen uluslararası kurumsal raporlama ekosisteminde, ayrı başlıklar olarak ele alınan standart belirleyici kuruluşlar ve düzenleyici kurumlar Türkiye'de raporlama sürecine ilişkin düzenlemelerin ve standartların karmaşık olmaması nedeniyle tek bir unsur olarak değerlendirilmiştir. Sektörel düzenleyici kurumlara örnek olarak enerji piyasasını düzenleyen ve denetleyen T.C. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) ve telekomünikasyon sektörünü düzenleyip denetleyen Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTİK) verilmiştir. Şirketler, faaliyet gösterdikleri sektörlerdeki yasal ve mesleki düzenlemelerle uyumlu bir şekilde faaliyetlerini sürdürmelidirler. Para ve sermaye piyasası kurumları Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Borsa İstanbul ve aracı kurumlardan oluşmaktadır. Ulusal düzenleyici kurumlarda KGK'nın hem finansal raporlamada hem de sürdürülebilirlik raporlamasında önemli bir rolü vardır. Ayrıca ülkenin yönetimini yapan hükümetlerin kurumsal raporlamaya bakış açısı ve bu konudaki öncelikleri kurumsal raporlamayı düzenleyen bakanlıkların düzenlemelerini de etkilemektedir.

Denetim şirketleri ise hem verdikleri denetim ve güvence hizmetleri hem de danışmanlık hizmetleri ile

kurumsal raporlamaya önemli katkılar sunmaktadır. Ulusal ekosistemde kurum dışı paydaşlar arasında yer alan ve kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulan meslek kuruluşlarının (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği-TOBB, Türkiye Bankalar Birliği-TBB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği-TÜRMOB vb.) kamunun yükünü hafiflettiği ve uluslararası düzenlemelere daha çabuk uyum sağlanması konusunda yardımcı olduğu tespit edilmiştir. Kurum dışı paydaşlardan olan STK'ların (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği-TKYD, Entegre Raporlama Derneği Türkiye-ERTA, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği-SKD vb.) alanında uzman kişilerden ve küresel şirketlerden oluşması Türkiye'de raporlama konusunda iyi uygulama örneklerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Türkiye'de kamuda dijitalleşme çalışmaları sonucunda 2008 yılında "Dijital Türkiye Portalı" açılmıştır (T. C. Cumhurbaşkanlığı, 2022). E-Fatura, e-Arşiv Fatura gibi uygulamaları kullanmakla mükellef olanlar Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) portalı üzerinden ya da GİB tarafından yetkilendirilmiş entegratör şirketlerin hizmetlerinden faydalanarak bu işlemlerini gerçekleştirebilirler. Dijital dönüşüm sürecinde olan şirketler veri depolama, bulut bilişim ve teknolojik altyapı sunan şirketlerin hizmetlerinden faydalanabilmektedir.

Türkiye kurumsal raporlama ekosistemini etkileyen dış çevre faktörleri; toplumsal kültürel yapı, teknolojik gelişmeler, ulusal ve uluslararası gelişmeler, küreselleşme, iklim krizi ve salgınlar ile jeopolitik unsurlar olup uluslararası raporlama ekosisteminin (bkz. Şekil 1) dış çevre faktörlerinden farklılık göstermektedir. Küreselleşme ile birlikte muhasebede standartlaşma ve yakınsama açısından önemli gelişmeler yaşansa da ülkelerin farklı sosyal ve kültürel yapılarına sahip olmaları ekonomilerini, ticaret hayatlarını ve muhasebe sistemlerini etkilemektedir (Özdemir & Ünal, 2021). Kültürel farklılıklar paydaşların finansal ve/veya finansal olmayan bilgi talepleri ve bu bilgileri içeren kurumsal rapor türlerini de etkilemektedir (Yılmaz & Şahin, 2018). Türkiye'deki paydaşların kurumsal raporlama ile ilgili değişen talepleri oluşturulan raporlama düzenlemelerini fazla etkilememektedir. Raporlama düzenlemeleri ülkenin ekonomik koşullarıyla ve küresel paydaşların talepleriyle şekillenmektedir. Ay-



rıca Türkiye sahip olduğu jeopolitik konum nedeniyle kendine has özelliklere sahiptir. Örneğin, Avrupa Birliği ülkelerine yakınlık ülke ticaretini etkilerken, Orta Doğu'da yaşanan savaşlar sonucu ülkenin göç alması işgücü yapısını etkilemektedir. Ayrıca Covid-19 sonrasında çevresel ve jeopolitik krizlerin ekonomileri ve toplumları etkilediği de ifade edilmektedir (IFAC, 2020).

Kurumsal raporlama alanında yaşanan gelişmeler, Türkiye'de öncelikle küresel şirketlerin ve STK'ların gündemini oluşturmaktadır. Düzenleyici kurumlar uluslararası gelişmelere çok hızlı cevap veremeseler de "bekle ve gör" yaklaşımını benimseyip gereken düzenlemeleri yapmaktadırlar. 2015 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, yoksulluğu ortadan kaldırmak, gezegeni korumak, eşitsizlik ve adaletsizlikle mücadele etmek hedefiyle 2030 yılında tamamlanacak bir yol haritası olarak Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları'nı (SKA'lar) kabul etmiştir ve Paris Anlaşması'nı imzalamıştır. Anlaşma 2016 yılında yürürlüğe girse de Türkiye Cumhuriyeti 2021 yılında Paris Anlaşması'nı imzalamıştır. Küresel anlamda finansal ve finansal olmayan raporlamadaki en önemli standartlaşma ve yakınsama çabası ise IFRS Vakfı bünyesinde kurulan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu'dur (ISSB). Bu gelişmelerin Türkiye'deki yansımaları olarak 2021 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın adı Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı olarak değiştirilmiş olup 21 Haziran 2022 tarihinde 31873 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan yönetmelikle bakanlık bünyesinde kurulan İklim Değişikliği Başkanlığı'nın hizmet birimleri (İklim Finansmanı ve Teşvikler Dairesi Başkanlığı, Karbon Fiyatlandırma Dairesi Başkanlığı vd.) ile çalışma usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca bakanlık tarafından 21-25 Şubat 2022 tarihleri arasında Türkiye'nin ilk İklim Şûrası gerçekleştirilmiş olup 2053 net sıfır emisyon ve yeşil kalkınma hedefleri doğrultusunda 217 tavsiye kararı alınmıştır. Haziran 2022'de KGK, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmış, SPK da belirli şirketlerin sürdürülebilirlik açıklamaları için Sürdürülebilirlik Raporu şablonu kullanımını zorunlu hale getirmiştir. Türk hükümetinin sürdürülebilirlik konusundaki çabaları ve kararlılığı ile yetkili kurumların aldıkları kararlar şirketleri, meslek kuruluşlarını

ve STK'ları da bu konuda harekete geçmek ve hazırlık yapmak zorunda bırakmıştır.

## 5. SONUÇ

Kurumsal raporlama, dünya çapındaki finansal krizlerin ve kurumsal skandalların ortaya çıkardığı yeni talepler doğrultusunda değişim göstermiştir (Leuz, 2010). Kurumsal raporlar, özellikle önemli kurumsal skandallar (Enron, WorldCom, Parmalat, Wirecard vd.) ve iklim krizi sonrasında yöneticilerin hem finansal hem de finansal olmayan konularda hesap verebilirliğini iyileştirmeyi amaçlayan açıklamalar haline gelmiştir (Florio, Gotti, & Stacchezzini, 2021). Söz konusu açıklamalar, belirli aşamalar sonucunda oluşmakta ve birçok tarafı, unsuru ve düzenlemeyi içine alan kurumsal raporlama ekosisteminin çıktısı olarak ilgililere sunulmaktadır. Bu nedenle hem uluslararası hem de ulusal düzeyde kurumsal raporlama ekosisteminin bütüncül bir bakış açısıyla anlaşılması büyük önem arz etmektedir. Türkiye'de kurumsal raporlama ekosistemi ile doğrudan ilişkili olan bir çalışma bulunmaması nedeniyle bu çalışmada da konunun öneminden ve literatürdeki boşluktan hareket edilmiş olup ulusal düzeyde Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin görünümü oluşturularak muhtelif değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışmaya ilişkin ifade edilmesi gereken noktalardan biri de araştırma kapsamına sadece özel sektöre ilişkin düzenlemelerin dahil edildiği ve kamu kurumlarına ait düzenlemelerin kapsam dışında bırakıldığıdır. Bunun nedeni hem kurumsal raporlama ifadesi ile kastedilenin ağırlıklı olarak özel sektöre ilişkin düzenlemeler olması hem de kamu kurumlarına ait işletmelerin oluşturduğu raporlama ekosisteminin başka bir çalışmanın konusu olarak farklı ve geniş bir kapsamda ele alınması gerekliliğidir. Sonraki çalışmalarda kurumsal raporlama ekosistemi, kamu sektörü düzenlemelerini de içine alacak şekilde uluslararası, ulusal, sektörel düzeyde ve işletme düzeyinde ele alınması literatüre katkı sağlayacaktır.

İyi kurumsal yönetim uygulamaları, etkili iç kontrol ve iç denetim mekanizmaları şeffaflığı ve hesap verebilirliği iyileştirirken aynı zamanda paydaşlarla iletişimin önemli bir aracı olan kurumsal raporların



kalitesini de artırmaktadır. Raporlamada zorunluluk gereği ya da gönüllük esasıyla başvuru denetim ve/veya güvence hizmetleri, raporlarda sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktadır. Türkiye'de şirketlerin çoğunlukla Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) ve aile şirketi olması ile halka açıklık oranlarının düşüklüğü beraberinde kurumsal yönetimin yeterince benimsenmemesi, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin yetersiz olması, yeterli sayıda teknik ve uzman personelin istihdam edilmemesi, düşük katma değerli ürünler üretilmesi, teknoloji ve dijitalleşme konusunda sıkıntılar vb. bazı sorunlara neden olmaktadır. Türkiye'de finansal bilgi içeren raporların hazırlanması zorunluluk esasına dayandığı için bu konudaki düzenlemeler ve denetimler uluslararası düzenlemelerle içerik ve zamanlılık açısından uyumludur. Yapılan düzenlemelerle KGK, muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sayısını artırmaya çalışmaktadır. Ancak ülkenin kırılgan ekonomik yapısı nedeniyle şirket sahipleri ve yöneticileri gönüllük esasına dayalı raporlamalar yapmak konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Bu raporlamaları düzenleyici kurumlar küresel ticareti devam ettirmek için kurumsal yönetim uyum raporunun kapsamını genişletmek, faaliyet raporunun asgari içeriğini belirlemek ve sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesinin halka açık şirketlerce hazırlanmasını zorunlu tutmak vb. önlemler almaktadır.

Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminde kurum dışı paydaşlar arasında yer alan ve kamu tüzel kişiliğine sahip olarak kurulan meslek kuruluşlarının (TOBB, TBB, TÜRMOB vb.) kamunun yükünü hafiflettiği ve uluslararası düzenlemelere daha çabuk uyum sağlanması konusunda yardımcı olduğu ifade edilebilir. Kurum dışı paydaşlardan olan STK'ların (TKYD, ERTA, SKD vb.) alanında uzman kişilerden ve küresel şirketlerden oluşması Türkiye'de raporlama konusunda iyi uygulama örneklerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Uluslararası kurumsal raporlama ekosistemde ayrı başlıklar olarak ele alınan standart belirleyici kuruluşlar ve düzenleyici kurumlar Türkiye'de raporlama sürecine ilişkin düzenlemelerin ve standartların karmaşık olmaması nedeniyle tek bir unsur olarak değerlendirilmiştir. Düzenleyici kurumlar uluslararası gelişmelere çok hızlı cevap vereme-

seler de "bekle ve gör" yaklaşımını benimseyip orta vadede gereken düzenlemeleri yapmaktadırlar. 2015 yılında imzalanan ve 2016 yılında yürürlüğe giren Paris Anlaşması'nı Türkiye'nin ancak 2021 yılında onaylaması, 2021 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın adının Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı olarak değiştirilmesi, Şubat 2022'de İklim Şurasının gerçekleştirilmesi ve Haziran 2022'de KGK'nın Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'nı belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınması bu duruma örnek olarak verilebilir. Bir diğer önemli gelişme ise 2050 yılına kadar Avrupa kıtasını iklim nötr hale getirmek konusundaki genel hedefi ile bir dizi derinden dönüştürücü politikaları tasarlamayı, Ar-Ge ve yenilik projeleri yoluyla bu hedeflere katkı sunmayı amaçlayan ve 2019 yılında yürürlüğe giren Avrupa Birliği Yeşil Mutabakatı'dır. Türkiye'nin ihracatının önemli bir kısmını AB ülkelerine yaptığı göz önüne alındığında sınırda karbon vergisi, döngüsel ekonomi vb. değişikliklere şimdiden hazırlanmak için Türk hükümetinin ilk yaptığı çalışma T.C. Ticaret Bakanlığı tarafından 2021 yılında yayımlanan "Yeşil Mutabakat Eylem Planı" başlıklı rapordur. Hükümet ve bakanlıklar ile düzenleyici ve denetleyici kurumların sürdürülebilirlik konusundaki çabaları ve kararlılığı şirketleri, meslek kuruluşlarını ve STK'ları da bu konuda hazırlık yapmak zorunda bırakmaktadır. Ayrıca kurumsal raporlamanın finansal olmayan bilgi raporlaması (özellikle sürdürülebilirlik ve iklim ile ilişkili açıklamalar) tarafında yaşanan değişimlerin devam edecek olması, Türkiye'deki kurumsal raporlama ekosisteminin uluslararası kurumsal raporlama ekosistemi ile uyumlaştırılması adına uluslararası gelişmelerin yakından takip edilmesini ve yetkili kurumların hızlı aksiyon almasını gerektirmektedir. Bu çerçevede ortaya konacak olan düzenlemelerin uygulayıcıları olan işletmelerin ve kurumsal rapor kullanıcılarının da hem ulusal hem de uluslararası gelişmelere uyum sağlamaları ve kurumsal raporlama ekosisteminde yer alan taraflar arasındaki bağlantıları iyi anlayarak kendi konularını güncellemeleri gerekmektedir.

**Kaynakça**

- ACCA, BAFA, & FARSIG. (2020). *The future of financial reporting 2020: Communication, standard setting, intangibles and audit*.
- A4S. (2021). *Navigating the reporting landscape: an introduction to sustainability-related reporting for finance professionals*.
- Accountancy Europe. (2019). *Interconnected standard setting for corporate reporting*, Cogito Series.
- Accounting Standards Board. (2007). *Stewardship/Accountability as an objective of financial reporting - a comment on the IASB/FASB Conceptual Framework Project*.
- Aras, G. (2020). Kurumsal raporlamada değişim ve dönüşüm rüzgarı. *Reporting matters - SKD Türkiye 2020 Raporu*.
- Aras, G., & Sarıoğlu, G. U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: entegre raporlama*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- Arslanoğlu, İ. (2016). *Bilimsel yöntem ve araştırma teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ataman, B. & Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.
- Aysan, M. A. (2008). Uluslararası finansal raporlama standartlarına ulusal uyum: Türkiye örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 44-53.
- Azam, Z., Warraich, K. M., & Awan, S. H. (2011). One report: bringing change in corporate reporting through integration of financial and non-financial performance disclosure. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1(1), 50-71. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v1i1.831>
- Barkemeyer, R., Preuss, L., & Lee, L. (2015). Corporate reporting on corruption: an international comparison. *Accounting Forum*, 39(4), 349-365. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2015.10.001>
- Başar, B. A., & Başar, M. (2006). Sosyal sorumluluk raporlaması ve Türkiye'deki durumu. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 213-230.
- Beattie, V. (2000). The future of corporate reporting: A review article. *Irish Accounting Review*, 7(1), 1-36.
- Bekçioğlu, S., Öztürk, M., & Açıkgöz, B. (2006). Muhasebe ortamındaki güncel değişimler ve finansal olmayan raporlama (Global Raporlama Girişimi ve bir örnek olay). *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (17), 19-36.
- Bhaskar, K., Flower, J., & Sellers, R. (2021). *Disruption in financial reporting: a post-pandemic view of the future of corporate reporting*. Oxon: Routledge.
- Bilgin, N. (2014). *Sosyal Bilimlerde içerik analizi: teknikler ve örnek çalışmalar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Bradish, R. D. (1965). Corporate reporting and the financial analyst. *The Accounting Review*, 40(4), 757.
- Brockett, A., & Rezaee, Z. (2012). *Corporate sustainability: integrating performance and reporting*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Cavlak, H. (2021). Kurumsal ve finansal raporlamanın geleceği üzerine değerlendirmeler. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, (64), 39-58. <https://doi.org/10.26650/MED.797559>
- Cavlak, H., & Cebeci, Y. (2018). Kurumsal raporların incelenmesi ve karşılaştırılması. *Journal of Research in Business*, 1(3), 53-76. <https://doi.org/10.23892/JRB.2018.22>
- CDP, CDSB, GRI, IIRC, & SASB. (2020a). *Reporting on enterprise value - illustrated with a prototype climate-related financial disclosure standard*.
- CDP, CDSB, GRI, IIRC, & SASB. (2020b). *Statement of intent to work together towards comprehensive corporate reporting*.
- Corporate Reporting Dialogue. (2019). *Understanding the value of transparency and accountability*. London.
- CRD. (2019). *Driving alignment in climate-related reporting - year one of the better alignment project*.
- Çalışkan, A. Ö. (2012). Sürdürülebilirlik raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 41-68.
- Deloitte. (2016). *Thinking Allowed - The future of corporate reporting*.

- Demir, V. (2009). Finansal raporlama uygulamalarına ilişkin farklı yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, (28), 73-92.
- DiPiazza, S. A., & Eccles, R. G. (2002). *Building public trust: the future of corporate reporting*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Doğu, M. (2016). Ülkemizde kurumsal raporlama uygulamalarında gelinen son nokta. 11. *Türkiye Muhasebe Forumu - Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yenilikçi Yaklaşımlar*. Ankara.
- Elmacı, O., & Sevim, Ş. (2017). Entegre raporlamada küresel gelişmeler ve Türkiye için bir model önerisi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4(8), 18-36.
- Ertaş, F. C., Erol, M. & Elagöz, İ. (2013). Türkiye'de muhasebe tarihi çalışmalarının son dönemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 73-87.
- Ertuna, B., & Tükel, A. (2009). Türkiye'de KSS uygulamaları: geleneksel ve küresel arasında. *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 145-172.
- FEE. (2015). *The future of corporate reporting - creating the dynamics for change*. Brüksel.
- Fidan, M. E., & Uysal, T. (2017). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda üniversite öğrencilerinin algı düzeylerinin ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi örneği. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19(33), 24-35.
- Florio, C., Gotti, G., & Stacchezzini, R. (2021). New challenges in reporting on corporate governance. *Journal of Management and Governance*, 25(1), 1-5. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09552-8>
- FRC. (2020). *A matter of principles - the future of corporate reporting (discussion paper)*.
- FRC. (2021). *Feedback Statement: A matter of principles - the future of corporate reporting*.
- Gençoğlu, Ü. G., & Aytaç, A. (2016). Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve BIST uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (72), 51-66.
- Gökten, P. O., & Marşap, B. (2017). Paradigm shift in corporate reporting. İçinde S. Gokten (Ed.), *Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow* (ss. 3-14). <https://doi.org/10.5772/intechopen.68832>
- Giuseppe, N., Gianluca, Z., Francesca, M. R. & Tiron-Tudor, A. (2021). Corporate reporting metamorphosis: empirical findings from state-owned enterprises, *Public Money & Management*, 41(2), 138-147, <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1719633>
- Güvemli, B., Yaz, D. A., & Aydın, S. (2016). Mali tabloların çağdaşlaşması ve sürdürülebilirlik raporlamaları karşısında Türk muhasebe düşüncesindeki gelişmeler. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (11), 169-196.
- Haller, A., Link, M., & Groß, T. (2017). The term 'non-financial information' – a semantic analysis of a key feature of current and future corporate reporting. *Accounting in Europe*, 14(3), 407-429. <https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1374548>
- Harte, G., Lewis, L., & Owen, D. (1991). Ethical investment and the corporate reporting function. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(3), 227-253. [https://doi.org/10.1016/1045-2354\(91\)90012-3](https://doi.org/10.1016/1045-2354(91)90012-3)
- Higson, A. (2003). *Corporate financial reporting - theory and practice*. London: SAGE Publications Ltd.
- ICAEW. (2016). *Audit insights: corporate reporting - improving annual reports of listed companies*.
- ICAEW. (2017). *What's Next for corporate reporting: time to decide?* London.
- ICAEW. (2020). *Building a modern audit profession - audit manifesto*. London.
- IIRC. (2019). External environment. *Integrated Report 2019*.
- İbiş, C. (Ed.). (2009). TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası meslek örgütleri ile olan ilişkileri. IX. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul: İSMMMO Yayın No 136, 113-128.
- İslamoğlu, H., & Alniaçık, Ü. (2013). *Sosyal Bilimlerde araştırma yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Karğın, S., Aracı, H. & Aktaş, H. (2013). Entegre raporlama:

yeni bir raporlama perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27-46.

Kiracı, M., & Tunç, Köse. (2002). IASC, FASB ve TMS/DESK'teki muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 47-70.

Koç, Y. Y., Demir, V., & Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de finansal raporlama standartlarının gelişimi. *Mali Çözüm*, (Özel Sayı: 17. World Congress Of Accountants), 291-307.

Kurt, E. S. (Ed.). (2018). *Kurumsal raporlama*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Kurt, E. S., & Cavlak, H. (2021). Kurumsal raporlama ekosistemi: unsurlar, düzenlemeler ve öngörüler. İçinde H. Adıgüzel, M. Küçükler, B. Sultanoğlu, & N. Güngör (Ed.), *18. Uluslararası Muhasebe Konferansı* (ss. 45-51).

Kurt, E. S., & Cavlak, H. (2022). Kurumsal raporlama ekosistemi: unsurlar, düzenlemeler ve öngörüler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), Ö298-Ö330.

Lai, A., Melloni, G., & Stacchezzini, R. (2018). Integrated reporting and narrative accountability: the role of preparers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1381-1405. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2016-2674>

Lessambo, F. I. (2018). Overview of financial statements. İçinde F. I. Lessambo (Ed.), *Financial Statements: Analysis and Reporting* (ss. 3-22). [https://doi.org/10.1007/978-3-319-99984-5\\_1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-99984-5_1)

Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663398>

Lewis, C., & Young, S. (2019). Fad or future? Automated analysis of financial text and its implications for corporate reporting. *Accounting and Business Research*, 49(5), 587-615. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611730>

Mikail, E., & Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.

Mora-Rodriguez, M., & Preist, C. (2016). The role of interoperability in sustainable decisions: the case of CDP. *Proceedings of ICT for Sustainability 2016*. <https://doi.org/10.2991/ict4s-16.2016.26>

Onur, G., Kayalı, N., & Yereli, A. N. (2022). Maddi duran varlıkların BOBİ FRS ve VUK kapsamında karşılaştırılması. *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(3), 298-323. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2022.935>

Özdemir, F. S., & Ünal, İ. H. (2021). Ülkelerin UFRS uygulamalarının kabulünde kültürün etkileyici rolü üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20(62), 141-166.

Pounder, B. (2009). *Convergence guidebook for corporate financial reporting*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

PwC. (2019). *The future of audit - perspectives on how the audit could evolve*.

Saban, M., Küçükler, H., & Küçükler, M. (2017). Kurumsal sürdürülebilirlik ile ilgili raporlama çerçeveleri ve sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebenin rolü. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(1), 101-115.

Samans, R., & Nelson, J. (2022). *Sustainable enterprise value creation - implementing stakeholder capitalism through full ESG integration*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/978-3-030-93560-3>

Saruhan, Ş. C., & Özdemirci, A. (2016). *Bilim, felsefe ve metodoloji*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Senal, S. & Ateş, B. A. (2012). Kurumsal sürdürülebilirlik için muhasebe ve raporlama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (36), 83-98.

Thistlethwaite, J. (2015). The challenges of counting climate change risks in financial markets. *CIGI Policy Brief*.

TÜRMOB. (2021). *Dünden bugüne Türkiye'de muhasebecilik TÜRMOB tarihi 1989-2019*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

TÜSİAD. (2022). *Ülkemizdeki farklı muhasebe kayıt sistemlerinin uyumlandırılmasının sağlayacağı faydalar çalıştay değerlendirme raporu*, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu, Yayın No: TÜSİAD- T/2022-01/625.

Uyar, A. (2015). *Kurumsal raporlamanın gelişimi ve güncel yaklaşımlar*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Weetman, P., Tsilavoutas, I., & Gordon, P. (2020). *International corporate reporting - global and diverse*. Oxon: Routledge.

White, A. L. (2005). New wine, new bottles: the rise of non-financial reporting. *Business for Social Responsibility Business Brief*.



Yanık, S., & Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk raporlamasındaki gelişmeler (tümeleşik raporlama). *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (47), 291-308.

Yılmaz, Z., & Şahin, Z. (2018). Muhasebe-kültür ilişkisi ile ilgili çalışmaların içerik analizi yöntemi ile incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 107-128.

Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimi ve günümüzdeki durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 180-192.

Zairi, M., & Letza, S. (1994). Corporate reporting. *Management Decision*, 32(2), 30-40. <https://doi.org/10.1108/00251749410054792>

### İnternet Kaynakları

ACCA. (2013). *Understanding investors: directions for corporate reporting*. <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial-reporting/pol-afb-ui02.pdf> (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

Accountancy Europe. (2021). *Going concern: recommendations to strengthen the financial reporting ecosystem*. [www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Going-concern-recommendations-to-strengthen-the-financial-reporting-ecosystem.pdf](http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Going-concern-recommendations-to-strengthen-the-financial-reporting-ecosystem.pdf) (Erişim Tarihi: 5.05.2022).

AKSA. (2004). *Sürdürülebilir kalkınma raporu*. <https://www.aksa.com/ca/docs/5793F89CADBC4F9983B30AE-A92F8E7/84D65B4A185F47DC8529B8FD5A0C66B6.pdf> (Erişim Tarihi: 8.05.2022).

CFI. (2022). *Accountability. Resources - Careers - Soft Skills*, <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/careers/soft-skills/accountability> (Erişim Tarihi: 2.05.2022).

CFO Board. (2020). *Financial reporting and audit ecosystem in India: poised for a paradigm shift*. [www.cfoboard.com/assets/docs/publications/6\)Financial%20Reporting&Auditing%20Ecosystem%20-%20Poised%20for%20a%20paradigm%20shift.pdf](http://www.cfoboard.com/assets/docs/publications/6)Financial%20Reporting&Auditing%20Ecosystem%20-%20Poised%20for%20a%20paradigm%20shift.pdf) (Erişim Tarihi: 5.05.2022).

CIMA, PwC, & Tomorrow's Company. (2011). *Tomorrow's corporate reporting - a critical system at risk*. [www.tomorrowcompany.com/wp-content/uploads/2016/05/Tomorrow\\_s\\_Corporate\\_Reporting\\_A\\_critical\\_system\\_at\\_risk\\_4f8d688cb87ca.pdf](http://www.tomorrowcompany.com/wp-content/uploads/2016/05/Tomorrow_s_Corporate_Reporting_A_critical_system_at_risk_4f8d688cb87ca.pdf) (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

Eltogby, M., Brown, K., & Corrigan, G. (2019). *Seeking Return on ESG. Advancing the Reporting Ecosystem to Unlock Impact for Business and Society*. In White Paper. World Economic Forum. [www3.weforum.org/docs/WEF\\_ESG\\_Report\\_digital\\_pages.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_ESG_Report_digital_pages.pdf) (Erişim Tarihi: 8.05.2022).

FRC. (2018). *FRC to examine the future of corporate reporting, calls for participation*. <https://www.frc.org.uk/news/october-2018/frc-to-examine-the-future-of-corporate-reporting> (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

Hubble, B., & Harris, M. (2019). *The future regulation of financial reporting*. <http://www.mondaq.com/uk/x/776422/Audit/Kingman+Review+The+Future+Regulation+of+Financial+Reporting> (Erişim Tarihi: 6.05.2022).

IFAC. (2020). *What defines the accountant of tomorrow?* [www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/what-defines-accountant-tomorrow](http://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/what-defines-accountant-tomorrow) (Erişim Tarihi: 15.05.2022).

IFAC. (2022). *Enhancing corporate reporting*. [www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate-reporting#toptab-3-role-of-accountancy-profession-in-enhancing-corporate-reporting](http://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate-reporting#toptab-3-role-of-accountancy-profession-in-enhancing-corporate-reporting) (Erişim Tarihi: 10.05.2022).

Oberholster, T. (2021). *Audit is but one element in the reporting ecosystem, says Deloitte's Bonga Nyembe*. <https://cfo.co.za/articles/audit-is-but-one-element-in-the-reporting-ecosystem-says-deloittes-bonga-nyembe> (Erişim Tarihi: 10.05.2022).

T. C. Cumhurbaşkanlığı. (2022). *Dijital Türkiye. Dijital dönüşüm ofisi*, <https://cbddo.gov.tr/dijital-tr/v2> (Erişim Tarihi: 30.05.2022).

VRF. (2021). *IIRC and SASB form the Value Reporting Foundation providing comprehensive suite of tools to assess, manage and communicate value*. [www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value](http://www.valuereportingfoundation.org/news/iirc-and-sasb-form-the-value-reporting-foundation-providing-comprehensive-suite-of-tools-to-assess-manage-and-communicate-value) (Erişim Tarihi: 10.05.2022).

VRF. (2022). *Consolidation with IFRS Foundation expected to complete 1 August 2022*. [www.valuereportingfoundation.org/news/consolidation-with-ifrs-foundation-is-expected-to-complete-1-august-2022](http://www.valuereportingfoundation.org/news/consolidation-with-ifrs-foundation-is-expected-to-complete-1-august-2022) (Erişim Tarihi: 30.06.2022).



# KAMU İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ İÇERİK ANALİZİ

## (CONTENT ANALYSIS OF PUBLIC INTERNAL AUDIT GENERAL REPORTS)

Ali Kasım ARKIN\*

### ÖZ

Çalışmanın temel amacı, yaklaşık 15 yıldır Türk Kamu Yönetiminde yürürlükte bulunan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun önemli bileşenlerinden biri olan iç denetim faaliyetinin idareler tarafından üretilen bilgiler üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutmaktır. Çalışma, idareler tarafından üretilen iç denetim faaliyet raporlarının İç Denetim Koordinasyon Kurulunun konsolide ettiği genel raporları üzerinden "belge tarama" yöntemi kullanılarak yapılan bir içerik analizi araştırmasından oluşmaktadır. Çalışma kapsamında, 2008-2019 yılları arasında yayınlanan 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu ele alınarak idareler, denetim türleri, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi, denetim konusu ve denetlenen birimler üzerinden içerik analizi yapılmıştır. Çalışmada, nitel verilerin analizi için MAXQDA 2018 programı kullanılmıştır.

Çalışmada yapılan analizler sonucu elde edilen bulgulara göre, tüm raporlamalar içinde Özel Bütçeli İdarelerin %33,5 ve Mahalli İdarelerin %32,6 oranında bir dağılıma sahip olduğu görülmektedir. İdarelerde yapılan Sistem Denetimi miktarında 2008 yılından itibaren artan bir eğilim göze çarpmaktadır. 2019 yılında bu eğilimde bir düşme görülmektedir.

Uygunluk denetimi için ise 2008 ve 2019 yılları hariç olmak üzere denetim için bir ana eksen oluşturduğu görülmektedir. Denetim türlerine bakıldığında; 4341 adet Uygunluk Denetimi, 3340 adet Sistem Denetimi, 1065 adet Sistem ve Uygunluk Denetimi, 147 adet Mali Denetim, 134 adet Bilgi Teknolojileri Denetimi, 55 adet Performans Denetimi, 33 adet Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi, 24 adet Uygunluk ve Mali Denetim, 16 adet Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi, 11 adet Sistem ve Mali Denetim, 6 adet Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi, 3 adet Performans Denetimi ve Uygunluk Denetimi ve 1 adet Sistem ve Performans Denetimi gerçekleştirilmiştir. İdareler tarafından 206 adet İç Kontrol ve 7 adet Kurumsal Risk Yönetimi konulu iç denetim faaliyeti yürütülmüştür. Çalışma sonucunda idarelerin kurumsal sürdürülebilirlik açısından, ilerleyen yıllarda Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetimi ile Kurumsal Risk Yönetimi çalışmalarına önem vermeleri önerilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Denetim Raporu, İçerik Analizi, İç Kontrol.

**JEL Kodları:** M40, M42

\* İç Denetçi (CGAP,CCSA), Düzce Üniversitesi, Düzce, Orcid Id:0000-0002-6826-0998, aliarkin@düzce.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 03.06.2021, Yazı Kabul Tarihi: 24.09.2021

## ABSTRACT

The main purpose of the study is to evaluate the internal audit activity, which is one of the important components of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which has been in force in the Turkish public administration for about 15 years, on the basis of the information produced by the administrations. The study consists of a content analysis research conducted by using the "document scanning" method on the general reports of the internal audit activity reports produced by the administrations, which are consolidated by the Internal Audit Coordination Board. Within the scope of the study, 12 Public Internal Audit General Reports published between 2008-2019 were handled and content analysis was carried out on administrations, audit types, internal control and corporate risk management, audit subject and audited units. In the study, the MAXQDA 2018 program was used for the analysis of qualitative data.

According to the findings obtained as a result of the analyzes made in the study, it is seen that the Special Budget Administrations have a 33.5% and the Local Administrations have a 32.6% distribution among all the reports. An increasing trend has been observed in the amount of System Audits carried out in administrations since 2008. In 2019, this trend seems to decline.

For the compliance audit, it seems to form a main axis for the audit, except for the years 2008 and 2019. Looking at the types of audit; 4341 Compliance Audits, 3340 System Audits, 1065 System and Compliance Audits, 147 Financial Audits, 134 Information Technology Audits, 55 Performance Audits, 33 System, Compliance and Financial Audits, 24 Compliance and Financial Audits, 16 Information Technologies and System Audits, 11 System and Financial Audits, 6 Information Technologies and Compliance Audits, 3 Performance Audits and Compliance Audits and 1 System and Performance Audit were carried out. According to the reports whose content analysis was made, 206 Internal Control activities and 7 Enterprise Risk Management activities were carried out by the administrations. As a result of the study, it is recommended that administrations give importance to Performance Audit and Information Technology Audit and Enterprise Risk Management studies in the coming years in terms of corporate sustainability..

**Keywords:** Internal Audit, Audit Report, Content Analysis, Internal Control.

**JEL Classification:** M40, M42

## 1. GİRİŞ

Türkiye'nin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren) ile tanışmasıyla kamu iç mali kontrol sisteminde yeni bir paradigmaya geçiş yapılmıştır. Bu paradigmanın en önemli unsurlarından birisi ise Kanun tarafından düzenleyici ve denetleyici kurumların hariç tutulduğu genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetim sisteminin kurulması olmuştur.

İç denetim sisteminin kurulmasındaki beklentiler; kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterli ve etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim faaliyetlerinin yürütülmesi olmuştur. Bu kapsamda kurum faaliyetlerine katma değer sağlamak için denetçiler için öncelik olmuş ve bu katma değeri sağlama aracıda hazırlanan iç denetim raporları olmaktadır.

Kamu idarelerinde üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin de görüşlerini alarak iç denetçilerin aktif katılımıyla denetim stratejisi belirlenmekte, üç yıllık iç denetim planı ve yıllık iç denetim programını hazırlanmaktadır. İç denetim planlarının oluşturulmasında üst yöneticinin beklentileri ve hedefleri ön planda olmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 67/h maddesinde; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (bundan sonra Kurul olarak anılacaktır) kamu kurumlarınca/idarelerince gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarını konsolide edeceği ifade edilmiştir. 5018 sayılı Kanunun kapsamı içerisinde olup iç denetimle ilgili hükümlere tabi olan kamu idareleri, yıllık olarak yürütmüş oldukları faaliyetler ekseninde hazırladıkları iç denetim faaliyet raporları ile denetim uygulamaları sonuçlarıyla üretilen iç denetim raporlarının bir özetini (izleme sonuçlarıyla birlikte) her yıl belli dönemlerde düzenli olarak Kurula göndermektedirler. Kurul bu raporları konsolide ederek 2008-2019 yılları arasında toplam 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu yayımlamıştır. Çalışma kapsamında,

yayımlanan Genel Raporlar ele alınarak idareler, denetim türleri, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi, denetim konusu ve denetlenen birimler üzerinden içerik analizi yapılmıştır. Çalışmada "belge tarama" yöntemi kullanılmış ve nitel verilerin analizi için MAXQDA 2018 programı kullanılmıştır.

Kamu idareleri tarafından yaklaşık 15 yıldır yürütülen iç denetim faaliyetinin sistem-risk odaklı bir anlayışla yapıldığı varsayılmaktadır. Bu varsayım altında kamu iç denetçilerinin uyguladıkları iç denetim türleri ile iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi denetimlerinin raporlar üzerinden incelenmesi bu çalışmanın temel problemini oluşturmaktadır.

### 1.1. Problem

Çalışmamın problemini tanımlamak için iç denetim tanımından hareket edilmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan ve oldukça açık bir tanım olan iç denetim: "Bir örgütün/kurumun yürütmüş olduğu faaliyetlerini/eylemlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere katma değer katma amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetler bütünüdür. İç denetim, örgütün/kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır (IIA, 2009)." Yürütülen bu faaliyetler sonucunda iç denetçiler tarafından raporlar üretilmektedir.

İç Denetim Raporu, kurumlarda görev alan iç denetçiler/iç denetim birimleri tarafından yapılan her türlü sistem, uygunluk, mali, performans ve mali, bilgi teknolojisi denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenmektedir.

İç denetimin amaçları çok fazla olmasına rağmen bunların en önemlisi kurumun hem içeriden hem de dışarıdan uğrayabileceği veya uğradığı riskleri tespit etmek, etkisini olabildiğince azaltmak ve imkan var ise ortadan kaldırmak oluşturmaktadır. Kurum mevcut olan yasal düzenlemelere uyumu, bir faaliyetin akışı esnasında kurumun mevzuatına yönelik herhangi bir aykırılık olup olmadığı, kurumun

amaçları ve hedefleri doğrultusunda çalışılıp çalışılmadığı, kurum kaynaklarının etkin/etkili kullanılıp kullanılmadığı, kurum içinde üretilen ve kullanılan bilgilerin güvenilir olup olmaması vb. unsurlar kurumun karşılaşılabileceği temel riskler olarak görülebilir (Neşeli, 2010, 23-24). Bu kapsamda iç denetimin amaçlarını yansıtabileceği en etkin araç raporlamalar olmaktadır. Raporlamalar sadece kurumsal durumun bir röntgenini çekmemekte, idarelerin genel raporlamaları düşünüldüğünde yapısal bir MR<sup>1</sup>'i (Manyetik Rezonans) da iç denetim özelinde bize sunmaktadır. Kamu idarelerinin 2008 yılından itibaren iç denetim raporlamalarına başlaması; Türkiye'de hem kamu yönetimi hem de denetim fonksiyonu açısından yeni bir dönemi başlatmıştır. Kamu İç Denetim Genel Raporları, Türkiye'deki iç denetimin nereden nereye geldiği ve bundan sonraki hangi süreçlerle nerelere gitmesi gerektiğinin anlaşılması ve gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin Kanun'da öngörülen amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunun görülerek iç denetimin gelişiminin açıklanması açısından önemlidir.

Sonuç olarak Türkiye'de kamu iç denetçilerinin uyguladıkları iç denetim türlerinin Kanun'da öngörülen iç denetim sisteminin genel amaçlarıyla ne kadar örtüştüğü ve denetim türü tercihlerinin altında yatan etkenlerin incelenmesi bu çalışmanın temel problemidir.

## 1.2. Amaç

Çalışmanın temel amacı, yaklaşık 15 yıldır Türk kamu Yönetiminde yürürlükte bulunan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun önemli bileşenlerinden biri olan iç denetim faaliyetinin idareler tarafından üretilen bilgiler üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutularak, problem olarak belirtilen hususların açıklanmasına ışık tutabilmektir.

Bu genel amaç doğrultusunda çalışmada değerlendirilmeye alınan raporlar çerçevesinde şu alt sorulara yanıt aranacaktır:

1 MR-Manyetik Rezonans; büyük miktatlarla oluşturulan güçlü manyetik alan içinde radyo dalgaları kullanılarak belirli anatomik yapıları, diğer yapılardan net olarak ayırt etmek, sağlıklı ve hastalıklı dokular arasındaki farklılıkları saptamak ve tanımlamak için kullanılan bir tıbbi tekniktir. Burada iç denetim raporlarındaki bulgular ile MR metaforu kullanımı yapılmıştır.

- 1) Kamu idarelerinde uygulanan denetim türleri nelerdir?
- 2) Denetim türlerinin idarelere göre dağılımı nelerdir?
- 3) Hangi tür denetimler ön plana çıkmaktadır (daha fazla tercih edilmektedir)?
- 4) İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi ne oranda denetlenmiştir?
- 5) Denetim konularında hangi başlıklar ön plandadır?
- 6) Denetlenen birimler hangileridir?
- 7) 2008-2019 yılları arasında hangi denetim konularına değinilmektedir? (Son yıllarda trend ne şekilde değişmektedir)
- 8) Denetimi yapılan konu başlıkları bağlamında idarelerin denetim politikası nasıldır?
- 9) İdarelerin denetim politikası ile kamu yönetiminin politikaları arasında nasıl bir ilişki vardır?

## 1.3. Önem

Bu çalışma öncelikle, Türkiye'de iç denetimin genel durumunu gösteren Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer bulan denetim raporlarının iç denetimin anlayışına göre değerlendirilecek olması açısından önemlidir. Çalışmanın bu yapısıyla literatüre önemli ve farklı bir katkı sağlayacağı belirtilebilir. Türkiye'de kamu idarelerinde yürütülen iç denetimin içerik çalışmalarında bu çalışma önemli bir katkı sağlayabilecektir.

Türkiye'de kamu yönetiminin ve dolayısıyla buna bağlı olarak kamu idarelerindeki iç denetim politikalarının ve iç denetimin nereden nereye geldiğinin raporlar özelinde incelenmesi anlamında da çalışma değerli katkılarda bulunmaktadır. Bu sayede ülkede kamu yönetiminde yaşanan değişim ya da dönüşümün izlerinin takip edilmesi bağlamında çalışma önemli bir bakışta bulunmaktadır.

İç denetimin geleceğine yönelik olarak ise, bu çalışma ile iç denetim faaliyetlerinin nereden nereye geldiği-



nin ortaya konulmasından hareketle denetim aygıtının yeni bir vizyonla sahiplenmesi yönünden kamu idareleri açısından yeni öngörülerde bulunabilmeyi kolaylaştırabilecektir.

İç denetim faaliyetinin, ülkemiz kamu politikalarının belirlenmesi ve değişmesinde önemli bir araç olduğu varsayılırsa, çalışma bu aracın incelenmesi açısından da önemlidir.

Ayrıca çalışma, raporlardaki denetim türlerinin genel bir MR'ını çekiyo olması nedeniyle iç denetçilerin mesleksi gelişimlerine yön verme açısından bir yol haritası özelliğine de sahiptir.

Sonuç olarak çalışmanın literatüre olduğu kadar iç denetim faaliyetinin gelişimine ve ülkenin kamu politikalarının belirlenmesine ve yön vermesine dair katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Literatürde daha önceden Kamu İç Denetim Genel Raporları ile ilgili herhangi bir akademik çalışma yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenle mevcut çalışma hem Türkiye'de iç denetimin gelişiminin bu genel raporlar üzerinden izlenmesi hem de literatürde bir ilkin gerçekleştirilmesi anlamında önemli bir katkıda bulunacaktır.

#### 1.4. Tanımlar

Çalışma kapsamında yaygın olarak kullanılan teknik anlamlara sahip belli başlı kavramlara ilişkin tanımlar aşağıda açıklanmıştır:

**Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin yürütmüş oldukları faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir (KİDR, 2013, s. 34).

**Sistem denetimi:** Kurumlarda denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesi ve analiz edilmesidir (KİDR, 2013, s. 35).

**Mali denetim:** Kurumun gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin genel bir değerlendirilmesidir (KİDR, 2013, s. 34).

**Performans denetimi:** Kurum yönetiminin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğinin (etkinliğinin), ekonomikliğin ve verimliliğinin genel bir değerlendirilmesidir (KİDR, 2013, s. 34).

**Bilgi teknolojileri denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin erişilebilirliğinin, sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (KİDR, 2013, s. 35).

İç kontrol: Kurum yönetimine hedef ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için makul güvence veren belli başlı politika ve yönergelerden oluşmaktadır. Bu kurum genelinde var olan politika ve yönergeler genellikle kontroller olarak adlandırılır ve bir araya geldiklerinde bütününe kurumun iç kontrol yapısı denmektedir (Arens, Elder & Beasley, 2014, s. 308). İç kontrol genel olarak, bir kurumdaki hile, yolsuzluk, hatalar ile kanun, yönerge ve yönetmeliklere aykırı eylemlerin ortadan kaldırılmasında birinci savunma hattını oluşturmaktadır. Gerçekte iç kontrol kurum üst yönetimin bir sorumluluğu altındadır. İç kontrolün yönünü ve akışını üst yönetim belirlemektedir. Diğer bir ifadeyle, "İç kontrol bir kurum yönetiminin ayrılmaz bir aygıtı olup; kurum faaliyetlerinde etkinlik, finansal raporlama ve iç/dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, kurum faaliyetlerinin süreklilik temelinde bir dizi eylem ve faaliyet olan mutlak olmayacak şekilde güvence sağlayan kurum yönetiminin önemli ve kritik bir ögesidir." (Demirbaş, 2013).

**Kurumsal risk yönetimi:** Kurumların yapısında sistemselsel bir risk yönetimi planının eksikliğini gidermek için, 2004 yılında COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) bir Kurumsal Risk Yönetimi çerçevesi (COSO-KRY) oluşturmuştur. COSO-KRY, Kurumsal Risk Yönetimi'ni "kurum hedeflerine ulaşılması konusunda

makul bir güvence sağlamak” için tasarlanmış bir kurumsal risk değerlendirme ve yönetim süreci olarak tanımlanmaktadır. Risk yönetiminin benimsenmesi, kurumsal risk düzeyini özel olarak değiştiremeye de, muhtemelen olan risklerin gerçek ölçümünü/hesaplanması ve kurum genelinde izlenmesini doğrudan ve etkin bir şekilde etkilemektedir (Callahan & Soileau, 2017, s. 122-123). Bir başka ifade ile kurumsal risk yönetimi, bir kurumun kurumsal hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma tercihi veya istekliliği sınırları içinde yöneten ve kurum hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kurum genelinde yapılandırılmış ve kurum yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (COSO, 2004, s. III). Kurumsal risk yönetimi öncelikle risklerin tanımlanıp belirlenmesi ile başlamakta, daha sonraki aşamada risk analizi ile etki ve olasılıklar hesaplanmaktadır. Bu hesaplardan sonra gerekli kontrollerin tasarımı, kurulumu ve çalıştırılması ile devam etmektedir. Son aşamada ise iyileştirme ve izleme faaliyetlerinin yürütülmesidir.

İç denetim: Genel olarak, mali eksenli ya da mali olmayan bütün faaliyetlerin kontrol edildiği bir denetim türü olarak ifade edilebilir. Kurumların sahip oldukları varlıklarının zarara uğrama riski durumunda korunma önlemlerinin incelenmesi, uygulamada önceden tespit edilmiş kurum politikalarına uyumun derecesinin değerlendirilmesidir (Güredin, 2007: 15). Bir başka tanımda ise iç denetim; “kurum genelinde kurulu olan risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini/etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemsel ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak” şeklinde ifade edilmiştir (IIARF, 2003). İç denetim yürüten birim ve kişiler doğrudan kurum faaliyetlerinin sorumluluklarını üstlenmemekle birlikte iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi kurum faaliyetlerini de iç denetim/denetim kapsamına almaktadırlar.

Çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde Türkiye’deki mevcut iç denetim sürecine yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, iç denetim raporu üreten idareler, iç denetim rapor türleri, iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, denetlenen birimler

ve denetim konularına göre çalışma için içerik analizleri yapılmıştır. Üçüncü bölümde, çalışma için bir sonuç sunulmuştur.

## 2. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM SÜRECİ

Türkiye’de iç denetim öncelikle özel sektör tarafından uygulanmaya başlamış olup, özellikle uluslararası şirketlerin Türkiye’deki iştirakleri, şubeleri ve temsilciliklerinde yaygınlaşmıştır. Günümüzde ise, ülkemizin önde gelen şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları mevcuttur. 1995 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) kurulmasıyla birlikte, Türkiye’de uluslararası standartlarda iç denetim mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturulmuştur (İDKK, 2009, s.2).

24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörümüştür. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi ve kamu idarelerinde uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve gerek idari kapasitenin gerekse yasal altyapısının oluşturulması noktasında son derece önemli adımlar atılmıştır (İDKK, 2009, s.3).

Bu önemli adımlardan birisi de 5018 sayılı Kanunun 66’ncı maddesi gereğince; Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun (İDKK) oluşturulması olmuştur. İDKK, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemekte, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak çeşitli görevler yürütmektedir. Bu görevlerden birisi de idarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve bu raporları kamuoyuna açıklamak oluşturmaktadır.

Çalışmada kamuoyuna açıklanan bu raporlar ile üretilen bilgiler üzerinden başta iç denetim türleri olmak üzere denetim faaliyetleri üzerine bir içerik analizi yoluyla değerlendirme amaçlanmıştır.

## 2.1. İç Denetim Terminolojisi

TİDE tarafından “iç denetim” kavramı; kurumun tüm faaliyetlerinin denetlenmesini, geliştirilmesini ve iyileştirilmesini olanaklı kılmak doğrultusunda kuruma katkı sağlayan, kurumu güvenli kılan, kuruma danışmanlık hizmeti vererek riskleri yöneten ve kurumda gerçekleştirilen tüm kontrollerin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi ile kurum amaçlarına ulaşılması sürecini destekleyen bağımsız ve tarafsız bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Korkmaz, 2007, s.5).

Mezkur kanununun 63’ üncü maddesinde iç denetim; “Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” olarak tanımlanmıştır.

İç denetim faaliyetleri; kuruma yönelik faaliyetlerin etkin olarak ve yeterli düzeyde kaydedilmesini, risklerin incelenmesini, mali sistemlerin gözetimini, mali tabloların güvenilirliğini, tüm kurum iş ve işleyişlerinin yasal mevzuata ve standartlara uyumunun yapılmasını, danışmanlık hizmeti sürecinde tavsiyelerde bulunulmasını, gerçekleştirilen incelemelerin değerlendirilerek raporlanmasını ve raporların takibinin yapılmasını sağlayacak kapsamda gerçekleştirilmektedir (Özbek, 2012, s.19-20).

Anılan maddede ayrıca, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği de ifade edilmiştir (İDKK, 2010, s.13).

## 2.2. İç Denetim Sürecinin İşleyişi

İç denetim faaliyetlerinin; kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yöne-

tilip yönetilmediğini değerlendirmek ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlik ve etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen “Kamu İç Denetim Standartları (KİDS)”na uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir (KİDR, 2013, s.4). Kurumlarda bu faaliyetler iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından yürütülmektedir.

Mezkur kanununun 64 üncü maddesinde, iç denetçinin görevleri sayılmış ve söz konusu madde uyarınca iç denetçinin/denetçilerin, aşağıda belirtilen görevleri yerine getireceği belirtilmiştir:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi/denetçiler bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen kamu iç denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedirler.

Denetim görevi, esas olarak üç ana KİDS grubu tarafından düzenlenmektedir (KİDR, 2013, s.35). Denetim Görevinin Planlanması (KİDS 2200); iç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve

kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Plan İdarenin stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır. Denetim Görevinin Yürütülmesi (KİDS 2300); iç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır. Denetim Sonuçlarının Raporlanması (KİDS 2400); iç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır (KİDS, 2017).

5018 sayılı Kanununun 64'üncü maddesinde ayrıca iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacağı, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verileceği, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderileceği hususuna yer verilmiştir.

### 3. İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ İÇERİK YÖNÜNDEN ANALİZİ

Bu bölümde içerik analizine yönelik olarak araştırmanın temel varsayımları ve sınırlılıkları, yöntemi, bulguları ve sonuçlarının değerlendirilmesi yapılmıştır.

#### 3.1. Araştırmanın Temel Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışma, 2008-2019 yılları arasında hazırlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarının içeriğine yönelik birkaç varsayım içermektedir:

- İdarelerin yürüttüğü denetimler içerisinde Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetiminin 2016 yılından sonra oransal olarak artış sağlayacağı varsayılmaktadır.
- İdarelerin denetim faaliyetlerindeki ağırlığının Uygunluk Denetimi ve Sistem Denetimi olacağı varsayılmaktadır.
- İdarelerin her yıl hem İç Kontrol hem de Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyeti yürüttüğü varsayılmaktadır.

Çalışmanın temelini oluşturan problem, yöntem ve bulgulara yönelik yapılan yorumlara ilişkin mevcut sınırlılıklar aşağıda sunulmuştur:

- Çalışma, Kurul'un 2008-2019 yılları arasında yayımladığı toplam 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu ile sınırlıdır.
- Çalışma raporlarının tüm içeriği değil, yalnızca idareler itibarıyla yılı denetim faaliyetlerindeki denetimlerin içerik analizi uygulamasıyla sınırlı tutulmuştur.
- Raporlarda denetim konusu olmayan denetim faaliyetleri sınırlılıklar dışındadır (Örneğin 2011 yılı raporundaki Van Özel İdaresi verisi).
- Raporlarda denetim konusu olarak denetim rapor sayısını verenler sınırlılıklar dışındadır (Örneğin 2011 yılı raporundaki Sivas Belediyesi'nin 11 adet iç denetim raporu ifadesi).

#### 3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada temel yöntem olarak "belge tarama" kullanılmıştır. Bu kapsamda bir tarama modeli, geçmişte yaşanmış olmuş bitmiş ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle ortaya koymayı amaçlayan yaklaşımdır. Tarama modelini kullanan bir araştırmacı, bireyin ya da nesnenin doğrudan kendisini ele alabileceği gibi, önceden tutulmuş çeşitli kayıtlara (yazılı doküman, görüntü ve ses kayıtları, istatistikî veriler, resimler vb.) eski verilere ve alandaki uzman kişilere başvurabilir. Araştırmacı, sonrasında elde edeceği bu dağınık verileri bir sistem içinde kendi gözlemleri ile birleştirip yorumlayabilir (Karasar, 2017, s. 109). Tarama modellerine ilişkin genel tarama modelleri ve örnek olay taramaları olmak üzere temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Araştırmada kullanılan Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki idareler tarafından kullanılan denetim türlerinin ve denetim konularının ortaya konulacağı bu içerik analizi çalışmasında "genel tarama modeli" kullanılmıştır. Genel tarama modelleri için "çok sayıda elemandan oluşmuş bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacı ile evrenin tümü alınabilir ya da evrenden alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama



düzenlemeleri” ifadesi kullanılabilir (Karasar, 2017, s. 111).

Çalışma kapsamında uygulanan içerik analizinin uygulama aşamaları aşağıda sıralanmıştır (Hansen, 2003, s. 60):

- Araştırma Probleminin Tanımlanması-Konu ve Sorun Seçimi
- Araştırma Evreninin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi
- Araştırma Kategorilerinin Oluşturulması ve Tanımlanması
- Kodlama Cetvelinin Oluşturulması
- Kodlama Cetvelinin Sınanması ve Güvenirliğinin Ölçülmesi
- Veri Girişinin Yapılması, Analizi ve Yorumlanması

İçerik analizinde öncelikle kodlama yapılmakta, kodlar kategoriler altında toplanmakta ve son aşamada ise kategoriler belli başlı temalar altında toplanmaktadır. Birbiriyle bağlantılı olan ve birbirine benzer ilişkisi olan veriler (kodlar), belirli kavramsal çerçevelere (kategoriler) ve bunlarda temalar içerisinde toplanarak yorumlama aşamasına geçilmektedir.

Araştırmanın doğasına uygun kategorilerin oluşturulması ve tanımlanması araştırmanın önemli bir aşamasını oluşturmaktadır. Bu kapsamda kategorilerin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken noktalar aşağıda sıralanmaktadır (Akdenizli, 2012, s.139) :

- Kategorilerin araştırmanın amacına uygun ve anlamlı olmaları.
- Kategorilerin homojen bir yapıda olmaları: Kategorilerin birbirlerinden bağımsız olmaları ve bir kategoriye dahil edilen birimin diğer birimleri etkilememesinin gerekliliği.
- Kategorilerin bütünsel bir yapı taşımaları: Her çözümleme biriminin girebileceği bir kategorinin mevcut olması.
- Kategorilerin ayırt edici olmaları: Her bir çözümleme birimi sadece tek bir kategoriye yerleştirilebilmeli.
- Kategorilerin objektif olmaları: Kodlama yapan farklı kodlayıcıların aynı öğeleri aynı kategorilere yerleştirebilmeleri.

### 3.2.1. Araştırmanın Evren ve Örnekleme

Çalışmada, evrenin tümü ele alınmış herhangi örneklem alma yoluna gidilmemiştir. İçerik analizi kapsamında 2008-2019 yılları arasındaki Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulunun tüm raporları (12 adet rapor) değerlendirilmeye alınmıştır.

### 3.2.2. Araştırmanın Veri Toplama Aracı

Çalışmada veri toplama aracı olarak kodlama formları kullanılmıştır. Bu kapsamda yürütülecek içerik analizine temel olması için raporlarda belirlenen verilere uygun olacak biçimde Tablo 1’de bir örneği sunulan kodlama formları oluşturulmuş ve bu kodlama formu ile bağlantılı olarak Tablo 2’de bir bölümü sunulan ayrıca bir kodlama kılavuzu hazırlanmıştır.

Tablo 1. Kodlama Formu Tablosu Örneği-İdareler

İdareler	Kodlanacak Metin
Genel Bütçeli İdareler	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, vb.
Özel Bütçeli İdareler	Gazi Üniversitesi, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı, ÖSYM vb.
Özel Bütçeli Diğer İdareler	Orman Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, vb.
Mahalli İdareler	Ankara Büyükşehir Belediyesi, Uşak İl Özel İdaresi vb.
Sosyal Güvenlik Kurumları	Sosyal Güvenlik Kurumu vb.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Kodlama formları denetim raporu üreten idareler, iç denetim rapor türleri, iç kontrol-kurumsal risk yö-

netimi, denetlenen birimler ve denetim konularına göre oluşturulmuştur.

Tablo 2. Kodlama Kılavuzu Örneği-Denetim Türü

Denetim Türü	Kılavuz Metin
Sistem Denetimi	Belediye zabıta hizmetleri süreçlerinin sistem denetimi
Uygunluk Denetimi	Harcama sonrası uygunluk denetimi
Mali Denetim	Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, mali tabloların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılması süreçlerinin mali denetimi
Performans Denetimi	Üniversite Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi (Hastane) Kalite Yönetim Süreci İşlemleri
Bilgi Teknolojileri Denetimi	Bilgi Teknolojileri Süreklilik Yönetim
Sistem ve Uygunluk Denetimi	Giderlerin ve harcamaların ödeme işlemleri ve banka hesaplarının takibi ve finansman yönetimi işlemleri sistem ve uygunluk denetim
Sistem ve Mali Denetim	İktisadi işletme sürecine ilişkin mali ve sistem denetimi
Uygunluk ve Mali Denetim	Sosyal tesis işlemleri süreci uygunluk ve mali denetim
Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi	Bilgi Teknolojileri Uygulamaları BT Denetimi
Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi	Otomasyon Programları Yönetim Süreçleri
Sistem ve Performans Denetimi	Paydaş İlişkilerinin Yönetilmesi (Çağrı Merkezi)
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi	Sosyal Tesis İşlemleri Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi
Performans ve Uygunluk Denetimi	Belediye gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Çalışmada yürütülen içerik analizinde belirlenen kategoriler doğrultusunda oluşturulan kodlama formu, uygulamalı bölümün temel noktasını oluşturmuştur. Ayrıca hazırlanan kodlama kılavuzu ile boyutlar ve sınıflandırmalar açık bir biçimde tanımlanmıştır. Çalışma bünyesinde bir kodlama kılavuzunun kullanılmasının temel amacı, uygulanacak analizlerin raporlara nasıl yansıtılacağı, hangi bilgilerin hangi sınıflama altında kodlanacağı yönünde hem standart bir ölçüt hem de içerik bakışının belirlenmesidir.

Çalışmada incelenen 2008-2019 yıllarına ait tüm genel raporlara İDKK'nın kendi web sitesinden ulaşılmıştır.

### 3.2.3. Araştırma Verilerinin Toplanması ve Çözümlemesi

Çalışmada, nitel verilerin analizi için oldukça kullanışlı ve fonksiyonel bir yazılım olan MAXQDA 2018 programı raporlardaki verileri analiz etmek için kullanılmıştır.

Çalışmada, evreni oluşturan toplam 12 rapor içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. İlk olarak denetim türleri belirlenmiş ve program aracılığıyla denetim konuları göz önünde bulundurularak gerekli kodlamalar yapılmıştır. Daha sonra aynı çalışma yöntemi ile iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, idareler, denetlenen birimler ve denetim konusu için kodlamalar yapılmıştır. İçerik analizi yönteminde güvenilirliğin sağlanması noktasında kodlama işleminin öncelikli bir yeri bulunmaktadır.

Çalışmanın güvenilirliği, aynı olayların aynı durum ve şartlar altında benzer sonuçlar vermesi anlamına gelmektedir. Böylece çalışmanın nesneliği kurulmuş olur. Yürütülen bir içerik analizi doğası gereği çok sayıda birimden gelen bilgileri içermektedir. Bu nedenle çalışma için farklı kodlayıcıların çalışma bünyesindeki aynı verileri araştırmaları araştırmacının tutarlılığının kontrol edilmesi açısından oldukça önemli ve gereklidir. Bu nedenle farklı kodlayıcılar birbirinden bağımsız olmak şartıyla aynı metni/yapıyı kodlayarak tutarlılığı kontrol etmiş olurlar (Neuman, 2007, s.

473). İçerik analizi sonucu yapılan bir çözümlemenin güvenilirliği, kodlama işleminin yapılış biçimine bağlıdır. Bu nedenle kodlayıcılara bu konuda gerekli eğitimin verilmesi, kodlayıcılar arasında güvenilirlik testlerinin yapılması oldukça önemlidir. Bununla birlikte çalışmanın güvenilirliğinin dışında araştırmadaki ölçme aracının ölçtüğü konu ile ilgili olması ve hatasız ölçmesi de araştırmanın geçerliliğini arttıracaktır (Akdenizli, 2012, s. 140-141). Güvenilirliğin sağlanması için her zaman aynı sonuçlara ulaşılacak çalışma için önemlidir. Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmada güvenilirliğin sağlanması amacıyla güvenilirlik analizi uygulanmış; raporlar bağımsız bir kodlayıcı tarafından birbirinden bağımsız olarak kodlanmıştır. Kodlayıcılar arası uyum hesaplaması için incelenen raporların yüzde 20'si kadar veri bağımsız kodlayıcılar tarafından kodlanmıştır. Bağımsız kodlamaya alınacak veriler, toplam veri sayısı üzerinden sistematik rassal örnekleme tekniği ile belirlenmiştir.

Çalışmanın güvenilirlik analizi için kullanılan formül: Güvenirlik katsayısı= 2 (Üzerinde uzlaşım sayılan kodlama sayısı) / Birinci kodlayıcı tarafından yapılmış olan kodlama sayısı + İkinci kodlayıcı tarafından yapılmış olan kodlama sayısı.

Yapılan analizde kodlayıcılar arası uyum oranı %95 bulunmuştur. Bu oran araştırmanın güvenilirliği açısından hedeflenen kodlayıcılar arasındaki uyum oranını sağlamaktadır.

Araştırmacı tarafından tüm raporlara uygulanan kodlama işleminin ardından analiz sonunda elde edilen

veriler, MAXQDA 2018 programı kullanılarak işlenmiştir. Verilerin betimsel ve ilişkisel analizleri yapılmış olup, frekans tablosu ve grafikleri, çapraz tablolar, yoğunluk tabloları ve kod haritaları kullanılmıştır.

### 3.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın problem ve amacı doğrultusunda gerçekleştirilen içerik analizi uygulamasından elde edilen önemli bulgular bu bölümde sunulmuştur.

- 1.Bulgu: Diğer denetim türlerine kıyasla Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetim sayılarının çok az olması,

19.04.2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği'ne göre; performans denetiminin, A-3 ve A-4 sertifika düzeyindeki iç denetçilerin ve bilgi teknolojileri denetiminin bu konuda özel uzmanlığı olan veya bu alanda yeterli sürede eğitim alan iç denetçiler tarafından yürütülecekleri ifade edilmiştir. Tablo 3'e bakıldığı zaman 2019 yılı itibarıyla performans denetimini yürütecek iç denetçi oranı yaklaşık olarak %34,5 olmaktadır.

Diğer taraftan, CISA Certified Information Systems Auditor / Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi) sertifikası sahibi 5 iç denetçi mevcuttur (İDKK, 2020, s.45). Sertifika yeterliliği yönünden denetim faaliyetini yürütecek yeteli iç denetçi kaynağının olmadığı görülmektedir.

Tablo 3. Yıllar İtibarıyla İç Denetçi Sertifika Dereceleri

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A1	530	374	429	409	383	305	364	360
A2	225	414	413	305	267	253	219	212
A3	12	39	104	210	218	225	231	208
A4				36	38	47	71	94
<b>Toplam</b>	767	827	946	924	868	783	885	874

(İDKK, 2020, s.43)

İDKK tarafından Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetimine yönelik verilen eğitimlere bakıldığında; 6-28 Nisan 2015 tarihleri arasında Antalya'da gerçekleştirilen Kamu İç Denetçi Eğitimlerinde 6 grup halinde birer günlük eğitimlerle Performans Denetimi Rehber Taslağı, Kamu İç Denetçileri ile paylaşılmıştır. 1.6.2015-5.6.2015 tarihleri arasında da Ankara'da 5 günlük tamamen uygulama ve vaka çalışmaları ağırlıklı "Performans Denetimi Rehberinin Tanıtımı ile Performans Denetimi Uygulama Sonuçlarının Paylaşımı" Semineri yapılmıştır. Söz konusu seminere, İç Denetim Birimi Başkanları ve iç denetçilerden oluşan toplam 244 kişi katılmıştır. (İDKK, 2016, s.23). Ayrıca 04.11.2013-08.11.2013 tarihleri arasında "Kamuda Bilgi Teknolojileri Eğitimi" ve 09.12.2013-13.12.2013 tarihleri arasında "İleri Düzey Bilgi Teknolojileri Eğitimi" düzenlenmiştir (İDKK, 2014, s.47).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33'üncü maddesi uyarınca; iç denetçilerin her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitime tabi tutulması zorunlu olup, bu sürenin otuz saatinin

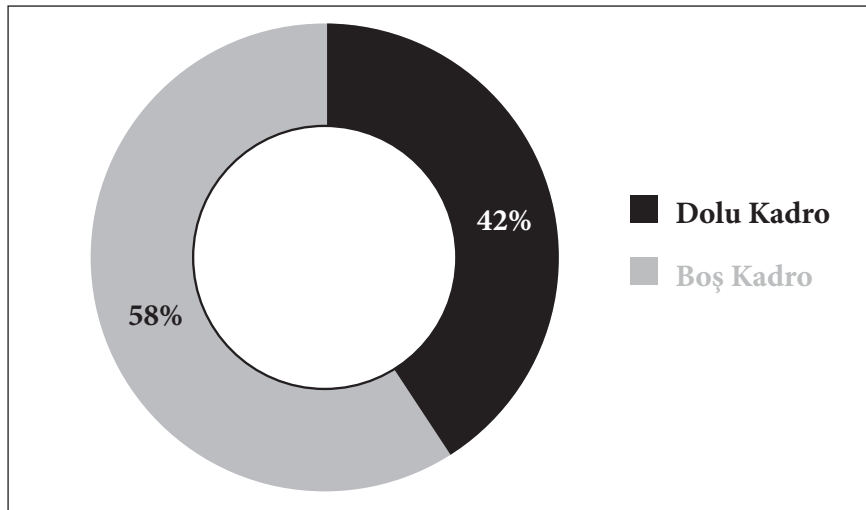
İDKK'nın koordinatörlüğünde Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilmesi gerekmektedir. Bu eğitimler en son 4.5.2016-14.5.2016 tarihleri arasında verilmiştir.

Performans Denetimi eğitimi için 2015 yılı, Bilgi Teknolojileri Eğitimi için 2013 yılı ve tüm kamu iç denetçileri için meslek içi eğitimler 2016 yılı itibarıyla sonlandırılmış olarak görülmekte ve bu durum denetim faaliyetleri için yeterli kapasite oluşumuna ciddi bir engel oluşturmaktadır.

- 2.Bulgu: Denetim faaliyetlerindeki ağırlığın Uygunluk Denetimi, Sistem Denetimi ve Sistem ve Uygunluk Denetimine verilmiş olması,

2019 yılı sonu itibarıyla 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tâbi olan 37'si genel bütçeli, 135'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 200'ü mahalli idare olmak üzere toplam 374 kamu idaresine toplam 2067 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. 2019 yılı sonu itibarıyla 252 kamu idaresinde 876 iç denetçi fiilen görev yapmaktadır (İDKK, 2020, s.29). Kamu İdarelerinde iç denetçi kadrolarının yarısından fazlası boş durumdadır (Şekil 1).

Şekil 1.Kamu İdarelerinde Kadro Doluluk Oranı



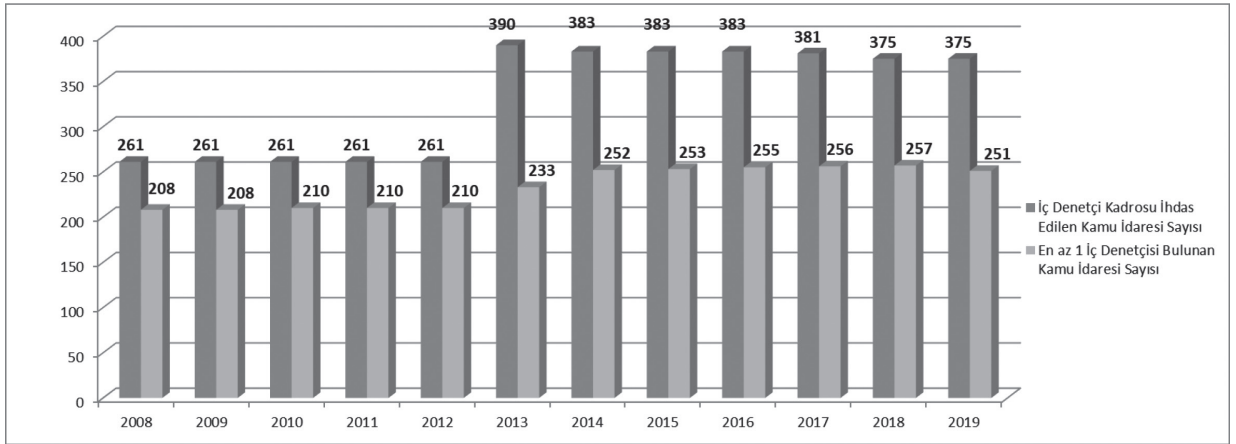
(İDKK, 2020, s.29)

2019 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu ihdas edilmiş olan 375 kamu idaresinin 251 inde en az bir iç denetçi bulunmaktadır (Şekil 2). 2019 yılı sonu itibarıyla

2019 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu ihdas edilen 375 kamu idaresinin yaklaşık olarak %67 sinde iç denetçi görev yapmaktadır (İDKK, 2020, s.30).



Şekil 2. İç Denetçi Kadrolarına Atama Yapan Kamu İdaresi Sayısı

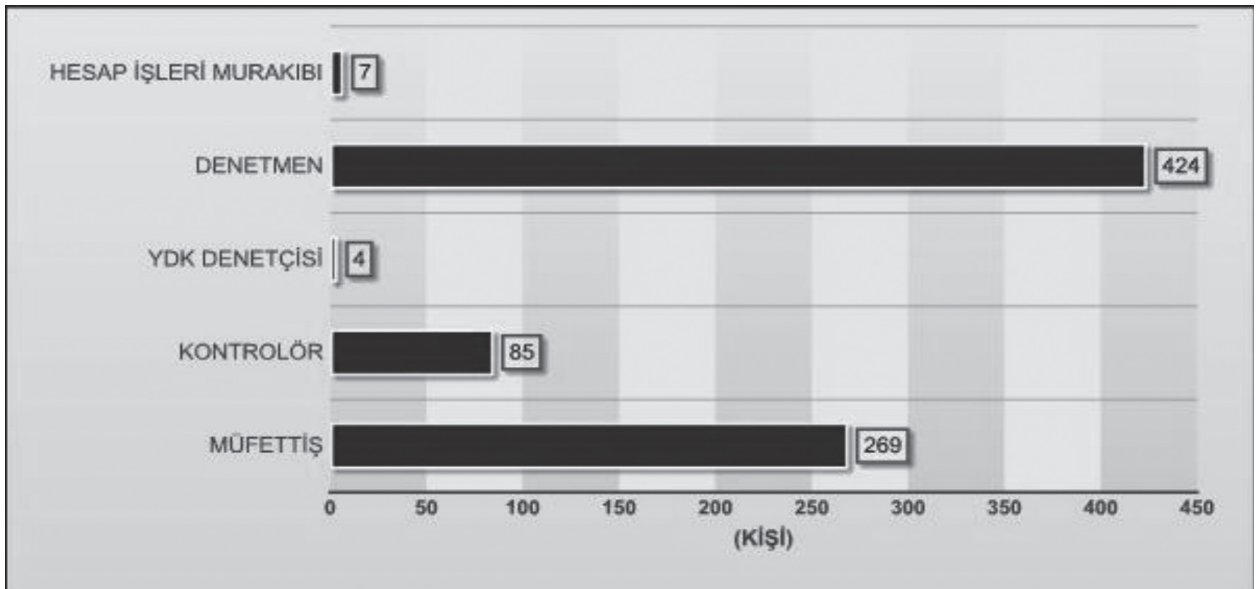


(İDKK, 2020, s.30)

5018 sayılı Kanunun geçici 5 ve geçici 16'ncı maddeleri uyarınca 31.12.2007 tarihine kadar kamu idarelerine atanan iç denetçilerin eski görev unvanlarına göre dağılımı Şekil 3'te yer almaktadır. Eski görev unvanlarına bakıldığında iç denetçilerin sosyal bölümlerden mezun oldukları görülmekte ve dolayısıyla sistem ve uygunluk alanındaki denetimler diğer denetim türlerine göre daha cazip gelmektedir. Akbulut vd.'ne göre iç denetçiler çoğunlukla kamu yönetimi mezunudurlar (2012, s.700).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 21'inci maddesinin beşinci fıkrası ile çeşitli teknik meslekler ile mühendis unvanlı kadrolarda en az beş yıl çalışmış olanlara 31/12/2015 tarihine kadar sertifika eğitimlerine doğrudan katılma hakkı verilmesi ve bu eğitimler sonucunda yapılacak sınavlarda başarılı olanların kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarına atanabilmeleri iç denetimde yapısal bir dönüşüm sağlamıştır. Söz konusu mevzuat hükümlerine göre 2019 yılı sonu itibarıyla atanan iç denetçi sayısı 135 (Tablo 4) olup toplam atanan iç denetçilerin %15'ine tekabül etmektedir (İDKK, 2020, s. 33).

Şekil 3. Atanan İç Denetçilerin Eski Görev Unvanlarına Göre Dağılımı



(İDKK, 2009, s.40)

Tablo 4. Atanma Dayanaklarına Göre İç Denetçi Sayıları

Atanma Dayanağı	Atanmış İç Denetçi Sayısı
5018 Sayılı Kanun Md.65	156
2802 Sayılı Kanun Md.37	11
5018 Sayılı Kanun Md.5 ve 16	435
5018 Sayılı Kanun Geçici Md.21 (Uzman ve Denetim Elemanı )	139
5018 Sayılı Kanun Geçici Md.21 (Teknik)	135

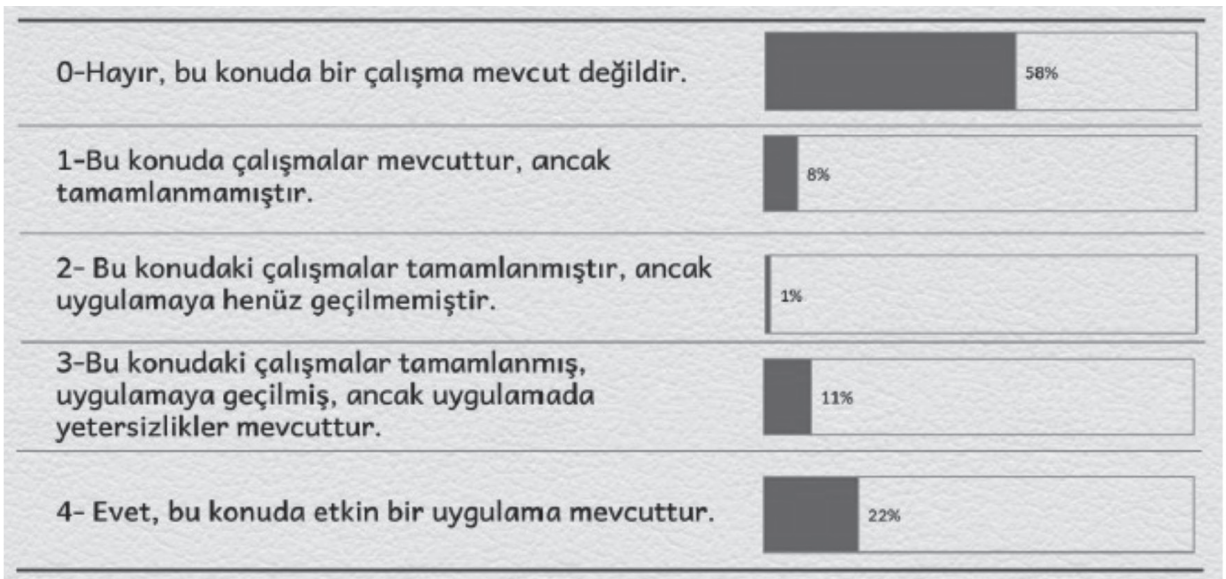
(İDKK, 2020, s.34)

- 3.Bulgu: İç Kontrole yönelik her yıl iç denetim faaliyeti yürütülmesi, ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyetinin sadece 3 yıl yapılmış olması.

İç kontrol sistemi içerisinde, iç denetim biriminin önemli fonksiyonları vardır. Bu fonksiyonlardan en önemlilerinden biri, iç kontrol sisteminin izleme ve

değerlendirmesinin yapılmasıdır. 2019 yılı denetim sonuçları da göstermektedir ki iç denetim birimlerinin bu konuda bazı eksiklikleri bulunmaktadır (Sayıştay, 2020, s.44). Bu kapsamda Sayıştay tarafından denetlenen kurumlarda mevcut iç denetim birimlerinin bu fonksiyonlarına ilişkin yapılan bir değerlendirme Şekil 4'te sunulmuştur.

Şekil 4. İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemine İlişkin Denetim Ve Raporlama Çalışmaları Var Mıdır?



(Sayıştay, 2020, s.44)

Sonuçlara göre, iç denetim birimleri tarafından iç kontrol sistemine ilişkin herhangi bir denetim ve raporlama çalışması yapılmayan kurum oranı %58'dir. İç denetim birimleri kurumların %22'sinde iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmalarını etkin bir biçimde yürütmekte, %11'inde uygulamalardaki eksikliklerle birlikte bu konuda çalışmalar yapmaktadır. Denetlenen idarelerin %9'unda hazırlık çalışmaları mevcut olmakla birlikte uygulanan bir denetim ve raporlama çalışması bulunmamaktadır (Sayıştay, 2020, s.44). Her ne kadar iç denetim birimleri için iç kontrolün denetimi öncelikli olsa da üst yöneticilerin öncelikleri iç kontrol olmadığı zaman iç denetim kaynağı farklı alanlarda değerlendirilmektedir. İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi konularında üst yöneticilerin farkındalığının artması/arttırılması önemli bir noktadır.

Kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin çalışıp çalışmadığı incelendiğinde, denetlenen kurumların sadece %25'inde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz etmek mümkündür. Kurumların %75'inde ise ya sistem kurulmamıştır ya da sistem gereklilikleri etkin olarak yerine getirilmemektedir (Sayıştay, 2020, s.46-47).

Denetlenen idarelerin kurumsal risk yönetimi konusunda ulaştıkları seviyeye bakıldığında, idarelerin

%23'ünde kurumsal risk yönetiminin kurulmuş olduğu ve etkin çalıştığı, %77'sinde ise bu konuda ya hiç adım atılmadığı ya da etkin olmayan uygulamaların mevcut olduğu görülmüştür. (Sayıştay, 2020, s.46). Hem iç denetim birimleri hem de kurum üst yöneticilerinin ilerleyen yıllarda denetim plan ve programlarında kurumsal risk yönetimine öncelik kazandırması gereken bir konudur.

### 3.4. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bu bölümde araştırmanın idareler, denetim türleri, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi, denetim konusu ve denetlenen birimler bakımından bir değerlendirilmesi yapılmış ve son olarak raporların genel değerlendirmesi ile tartışma ve önerilere yer verilmiştir.

#### 3.4.1. İdareler Bakımından Değerlendirme

İncelemesi yapılan raporlarda sadece denetim (iç denetim) raporları göz önünde bulundurulmuş ve yıllar itibarıyla Kurula ulaştırılmış olan raporlardan temin edilen veriler ışığında idarelerin bütçe türlerine göre Tablo 5'te detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 5. Yıllar İtibarıyla İdarelerin Denetim Rapor Sayıları

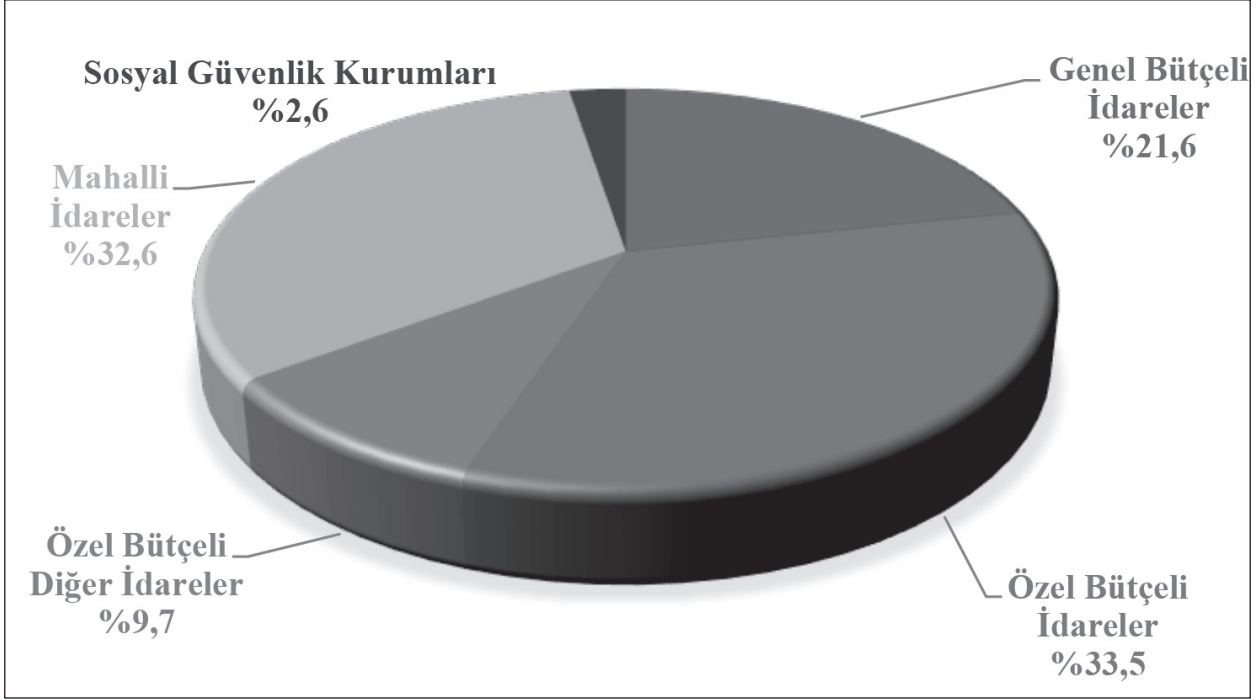
YILLAR	Genel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli Diğer İdareler	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları
2008	71	82	18	54	4
2009	155	179	51	207	30
2010	154	183	55	381	32
2011	160	263	109	406	4
2012	251	465	128	495	26
2013	254	215	16	222	38
2014	284	192	87	302	10
2015	187	357	119	261	43
2016	183	372	140	291	25
2017	192	370	73	273	29
2018	167	408	94	235	0
2019	164	358	103	226	21
<b>Toplam</b>	<b>2222</b>	<b>3444</b>	<b>993</b>	<b>3353</b>	<b>262</b>

(İDKK, 2020)

İdareler tarafından üretilen raporların 12 yıllık sonucunda tüm raporlamalar içinde Özel Bütçeli İdarelerin %33,5 ve Mahalli İdarelerin %32,6 oranında bir dağılıma sahip olduğu görülmektedir (Şekil 5). Geri

kalan rapor dağılımına bakıldığı zaman Genel Bütçeli İdareler %21,6, Özel Bütçeli Diğer İdareler %9,7 ve Sosyal Güvenlik Kurumları %2,6 oranına sahiptir.

Şekil 5. İdarelere Göre Rapor Oranları

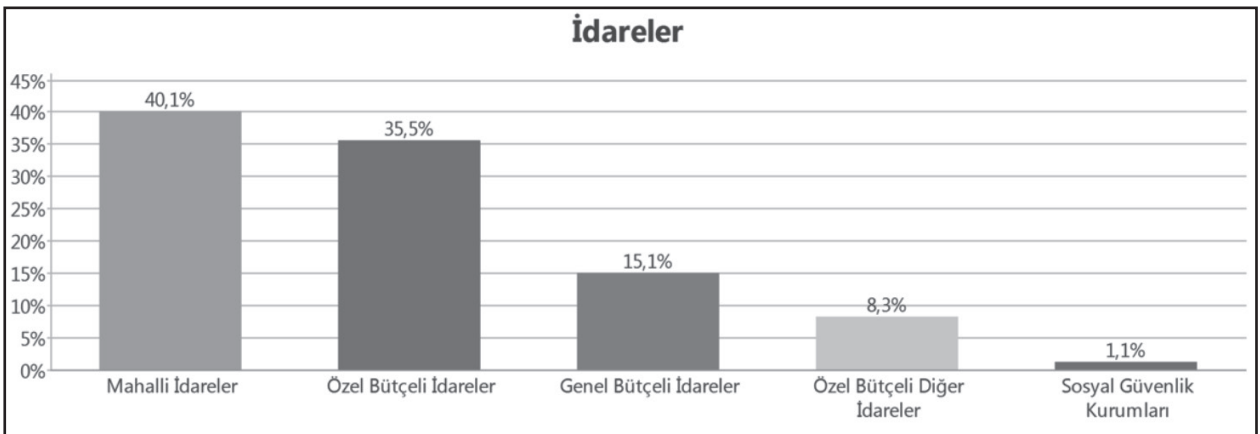


(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

MAXQDA programı ile yapılan içerik analizine göre idareler tarafından üretilen raporların dağılımında Özel Bütçeli İdarelerin oranı %35,5 ve Mahalli İdarelerin %40,1'e çıkmaktadır (Şekil 6) Geri kalan rapor dağı-

lımına bakıldığı zaman Genel Bütçeli İdareler %15,1 Özel Bütçeli Diğer İdareler %8,3 ve Sosyal Güvenlik Kurumları %1,1'e düşmektedir.

Şekil 6. İçerik Analizi Sonucu İdarelerin Rapor Oranları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)



Tablo 6'da görüldüğü gibi raporlama yoğunluğunun ana eksenini Özel Bütçeli İdareler ile Mahalli İdareler oluşturmuştur. 2018 yılında Sosyal Güvenlik Kurum-

ları dışında her yıl idareler yürütülen denetim faaliyetlerini raporlamışlardır.

Tablo 6. İdarelerin Yıllara Göre Raporlama Yoğunluk Tablosu

Kod Sistemi	2008 ...	2009 ...	2010 ...	2011 ...	2012 ...	2013 ...	2014 ...	2015 ...	2016 ...	2017 ...	2018 ...	2019 ...
İdareler												
Genel Bütçeli İdareler												
Özel Bütçeli İdareler												
Özel Bütçeli Diğer İdareler												
Mahalli İdareler												
Sosyal Güvenlik Kurumları												

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İdarelerin ürettiği raporlarda idarelerin yürüttüğü faaliyetlerden bağımsız olarak iç denetim için en önemli alanlardan birisi de denetim türleri olmaktadır.

### 3.4.2. Denetim Türleri Bakımından Değerlendirme

Genel raporlara bakıldığında idareler tarafından her yıl Sistem, Uygunluk, Mali Denetim, Bilgi Teknolo-

jileri ve Sistem ve Uygunluk Denetimlerinin düzenli olarak yapıldığı görülmektedir (Tablo 7). Performans Denetimi ise sadece 10 raporda görülmektedir.

Tablo 7. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında Denetim Türü Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

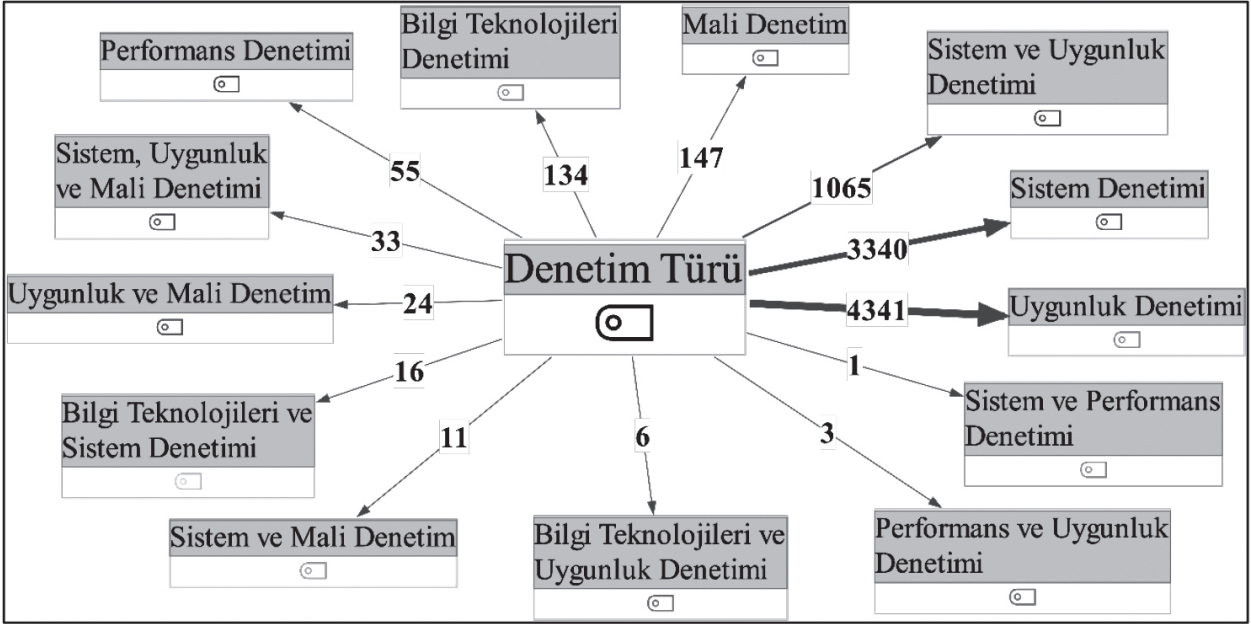
Denetim Türü	Rapor Sayısı
Sistem Denetimi	12
Uygunluk Denetimi	12
Mali Denetim	12
Bilgi Teknolojileri Denetimi	12
Sistem ve Uygunluk Denetimi	12
Performans Denetimi	10
Uygunluk ve Mali Denetim	9
Sistem ve Mali Denetim	6
Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi	5
Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi	5
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi	3
Performans ve Uygunluk Denetimi	2
Sistem ve Performans Denetimi	1

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İçerik analizi yapılan raporlara göre idareler; 4341 adet Uygunluk Denetimi, 3340 adet Sistem Denetimi, 1065 adet Sistem ve Uygunluk Denetimi, 147 adet Mali Denetim, 134 adet Bilgi Teknolojileri Denetimi, 55 adet Performans Denetimi ve 33 adet Sistem, Uy-

gunluk ve Mali Denetimi yapmışlardır (Şekil 7). Bilgi Teknolojileri Denetimi ile Performans Denetimi oranları dikkat çekici bir şekilde diğer denetim türlerine göre oldukça düşük görünmektedir.

Şekil 7. İncelenen Raporlarda Analizi Yapılan Denetim Türlerine İlişkin Sınıflama ve Dağılım



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İdarelerin denetim türü yoğunluğuna bakıldığında (Tablo 8) Genel Bütçeli İdarelerde ilk sırada Sistem Denetimi yer almakta ve daha sonra Uygunluk Denetiminin yer aldığı görülmektedir. Özel Bütçeli İdarelerde ise bu sıra tam tersi olarak gerçekleşmekte ilk sırayı Uygunluk Denetimi alırken ikinci sırada

ise Sistem Denetimi bulunmaktadır. Mahalli idareler ile Özel Bütçeli Diğer İdarelerde Sistem ve Uygunluk denetimleri yoğunlukları hemen hemen eşit düzeydedir. Sosyal Güvenlik Kurumlarında en yoğun denetim Uygunluk denetimi olarak görünmektedir.

Tablo 8. İdarelerin Denetim Türü Yoğunluk Tablosu

Kod Sistemi	İdareler	Genel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli Diğer İdareler	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları
Denetim Türü						
Sistem Denetimi		■	■	■	■	■
Uygunluk Denetimi		■	■	■	■	■
Mali Denetim		■	■	■	■	■
Performans Denetimi		■	■	■	■	■
Bilgi Teknolojileri Denetimi		■	■	■	■	■
Sistem ve Uygunluk Denetimi		■	■	■	■	■
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi		■	■	■	■	■

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

En son yayımlanan 2019 yılı raporuna göre içerik analizinde yapılan kodlamalara göre denetim türleri-

nin kod satırı yoğunluklarında "Sistem ve Uygunluk Denetimi" ön plana çıkmaktadır (Tablo 9).

Tablo 9. 2019 Yılı Raporuna Göre Kodlu Bölümlerin Akışını Gösterir Kod Satırı Yoğunluk Tablosu

Sayfalar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
Denetim Türü																														
Sistem Denetimi																														
Uygunluk Denetimi																														
Mali Denetim																														
Performans Denetimi																														
Bilgi Teknolojileri Denetimi																														
Sistem ve Uygunluk Denetimi																														
Sistem ve Mali Denetim																														
Uygunluk ve Mali Denetim																														
Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi																														
Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi																														
Sistem ve Performans Denetimi																														
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim																														
Performans ve Uygunluk Denetimi																														

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetim raporlarına göre oluşturulan kelime bulutu Şekil 8'de gösterilmiştir.

Şekil 8. Denetim Türlerine Göre Kelime Bulutu

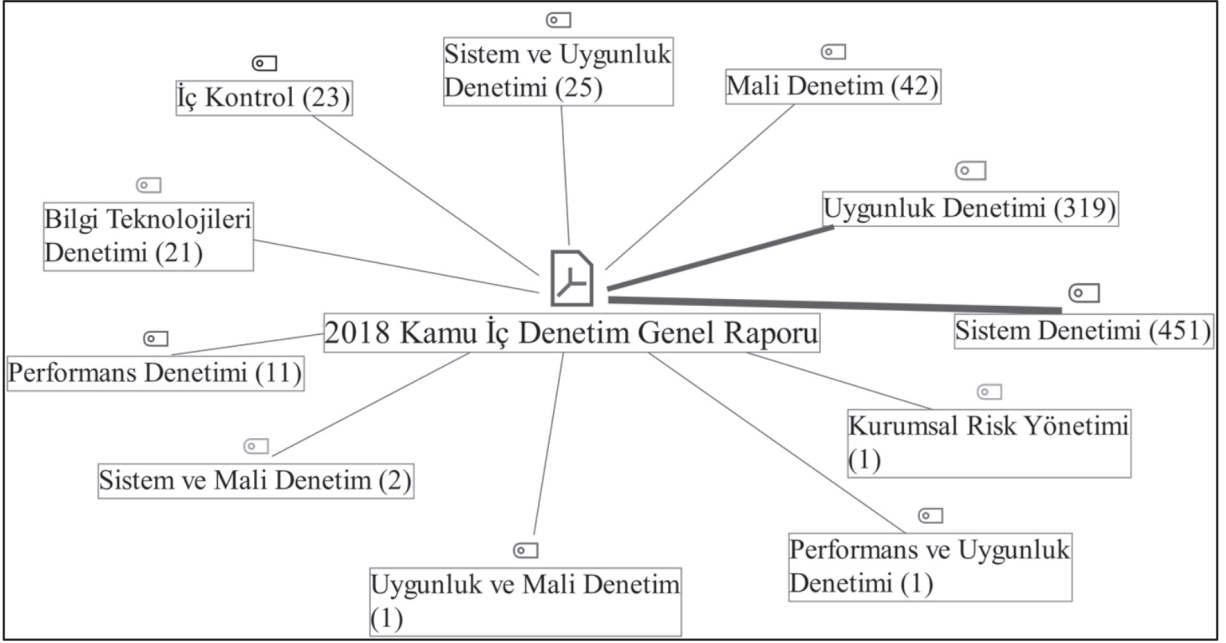


(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

2018 ve 2019 yıllarına ait kamu iç denetim genel raporlarının denetim türlerine ilişkin sınıflama ve dağılımı Şekil 9 ve Şekil 10'da görülmektedir. 2018

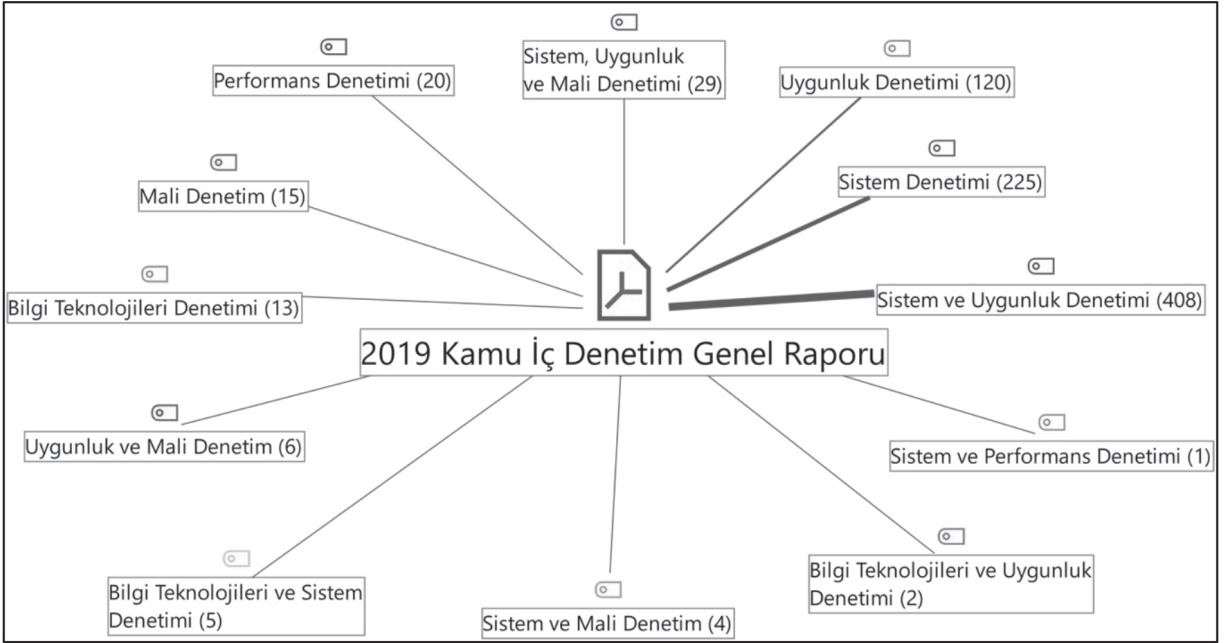
yılında ağırlıklı olarak Sistem Denetimi yapılmışken, idarelerde 2019 yılında "Sistem ve Uygunluk Denetimi" daha fazla yapılmıştır.

Şekil 9. 2018 Kamu İç Denetim Genel Raporunun Denetim Türlerine İlişkin Sınıflama ve Dağılımı



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 10. 2019 Kamu İç Denetim Genel Raporunun Denetim Türlerine İlişkin Sınıflama ve Dağılımı



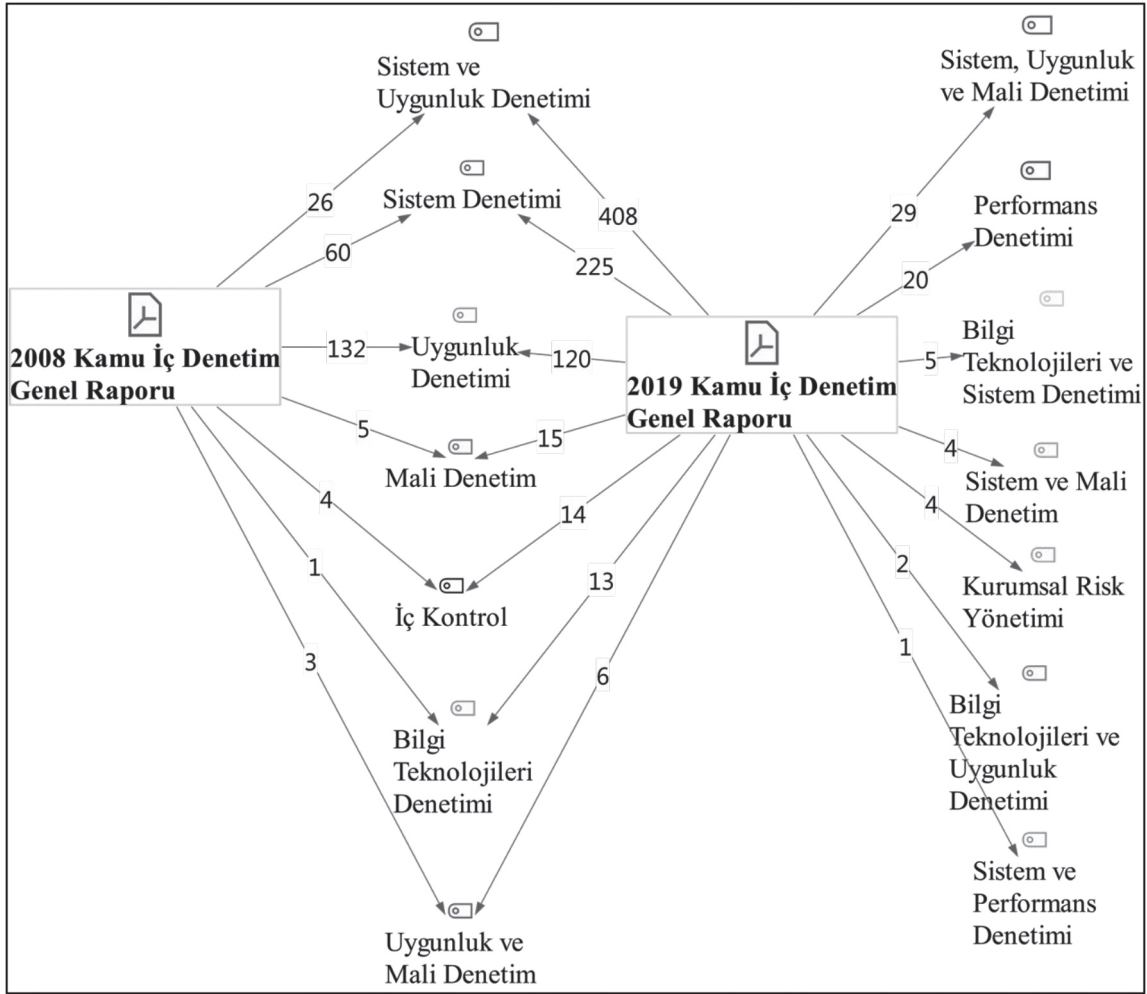
(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)



2008 yılı ile 2019 yılının denetim türü açısından çeşitlilik karşılaştırması yapıldığında “Sistem ve Uygunluk Denetimi”, Sistem Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Mali Denetim, Bilgi Teknolojileri Denetimi ve “Uygunluk ve Mali Denetim”in her iki yıl içinde ortak denetim türlerini oluştururken; 2019 yılında denetim türlerinin içerik ve çeşitlilik kazandığı görülmekte

ve 2008 yılında olmayan “Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim”, Performans Denetimi, “Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi”, “Sistem ve Mali Denetim”, “Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi” ve “Sistem ve Performans Denetimi”nin 2019 yılında yürütüldüğü görülmektedir (Şekil 11).

Şekil 11. 2008 Yılı İle 2019 Yılıının Denetim Türü Açısından Çeşitlilik Karşılaştırması

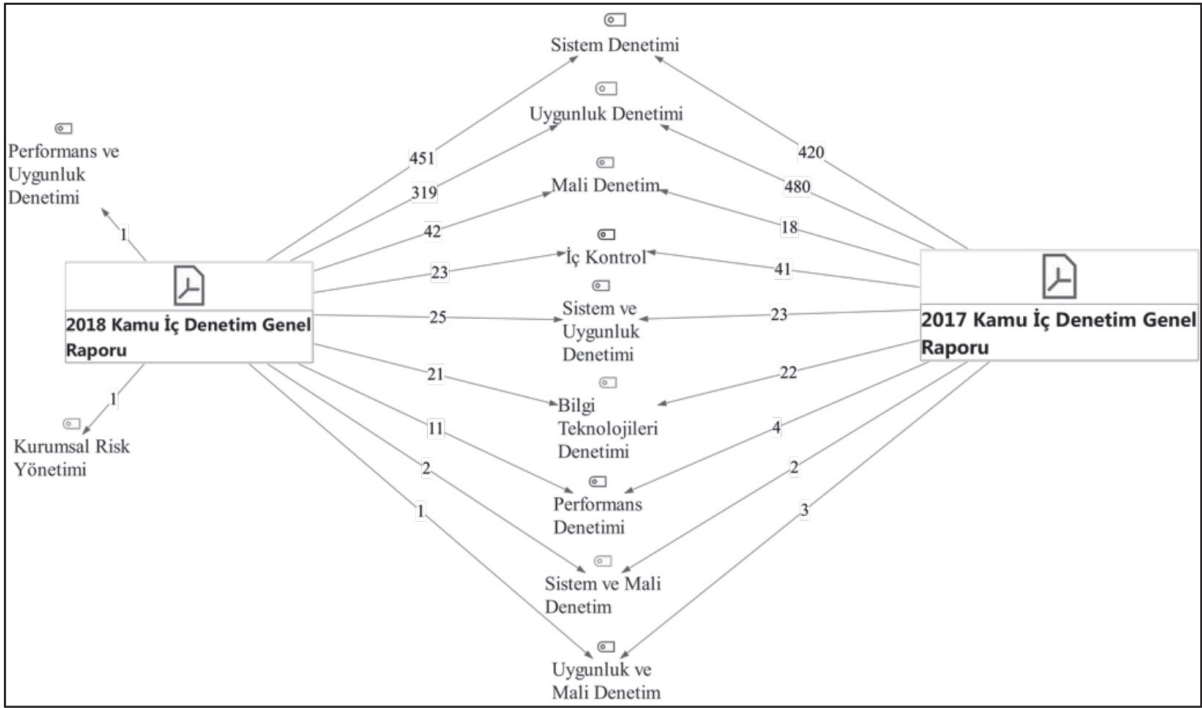


(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

2017 yılı ile 2018 yılının denetim türü açısından çeşitlilik karşılaştırması yapıldığında iki yıl arasında ciddi bir farklılık bulunmamakla birlikte sadece 2018 yılın-

da farklı olarak “Performans ve Uygunluk Denetimi” faaliyeti görünmektedir (Şekil 12).

Şekil 12. 2017 Yılı İle 2018 Yılı'nın Denetim Türü Açısından Çeşitlilik Karşılaştırması



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

### 3.4.3. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Bakımından Değerlendirme

Genel raporlara bakıldığında, idareler tarafından her yıl İç Kontrol Sistemine yönelik iç denetim faaliyeti

yürütüldüğü ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyetinin sadece 3 raporda yer aldığı görülmektedir (Tablo 10).

Tablo 10. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

	Rapor Sayısı
İç Kontrol	12
Kurumsal Risk Yönetimi	3

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İçerik analizi yapılan raporlara göre idareler; 206 adet İç Kontrol ve 7 adet Kurumsal Risk Yönetimi konulu iç denetim faaliyeti yürütmüştür (Şekil 13). Her ne kadar İç Kontrol içerikli denetim sayısı Kurumsal

Risk Yönetimi denetiminden çok yüksek olsa da 12 yıllık bir süreç göz önüne alındığında hem İç Kontrol hem de Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili yürütülen denetimler oldukça düşük olmuştur.

Şekil 13. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Konulu İç Denetim Sayısı

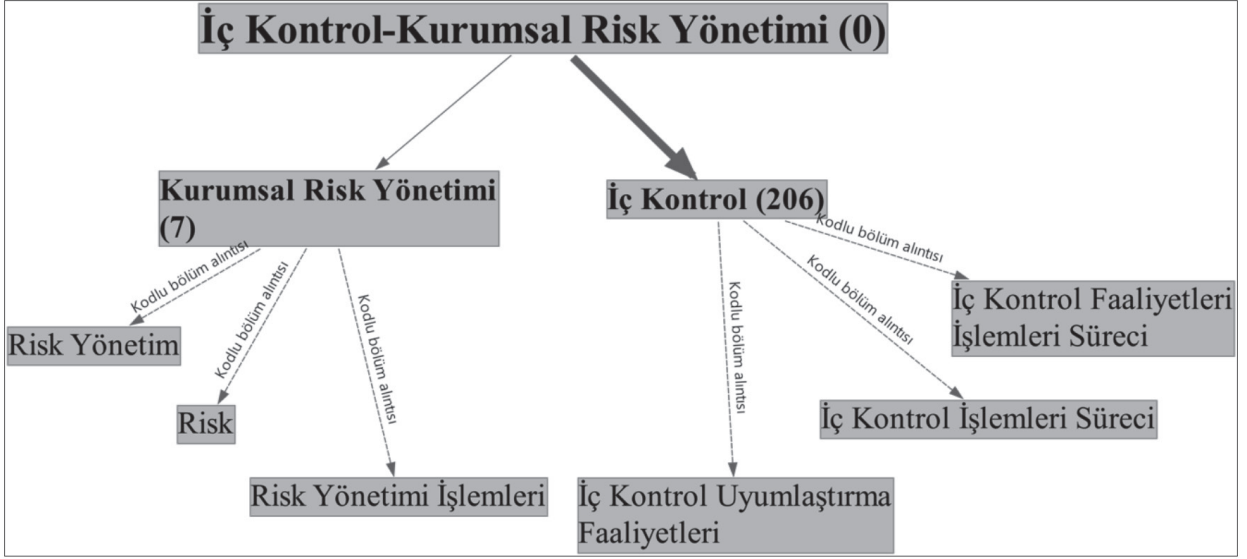


(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İç kontrol denetimlerinde odak konular; iç kontrol faaliyetleri işlemleri süreci, iç kontrol işlemleri süreci ve iç kontrol uyumlaştırma faaliyetleri olmuştur. Ku-

rumsal risk yönetimi denetimlerinin odak konuları ise, risk yönetimi, risk ve risk yönetimi işlemleri olmuştur (Şekil 14).

Şekil 14. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Denetimlerinin Odak Konuları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İç kontrolün denetim türlerine göre dağılımına bakıldığında 132 adet Sistem Denetimi ön plana çıkmakta-

dır (Tablo 11). İdareler iç kontrolün denetim faaliyetinde Sistem Denetimi kullanma eğilimindedirler.

Tablo 11. İç Kontrolün Denetim Türlerine Göre Dağılımı

Kod Sistemi	İç ...	İç Kontrol	K...
Denetim Türü			
System Denetimi		132	
Uygunluk Denetimi		13	
Mali Denetim			
Performans Denetimi		1	
Bilgi Teknolojileri Denetimi		1	
Sistem ve Uygunluk Denetimi		40	

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

### 3.4.4. Denetim Konusu ve Denetlenen Birimler Bakımından Değerlendirme

Genel raporlara bakıldığında idareler tarafından her yıl Taşınır Mal Yönetimi, Doğrudan Temin Yöntemi

ve Ek Ders İşlemlerine yönelik iç denetim faaliyeti yürütüldüğü görülmektedir (Tablo 12).

Tablo 12. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında Denetim Konusu Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

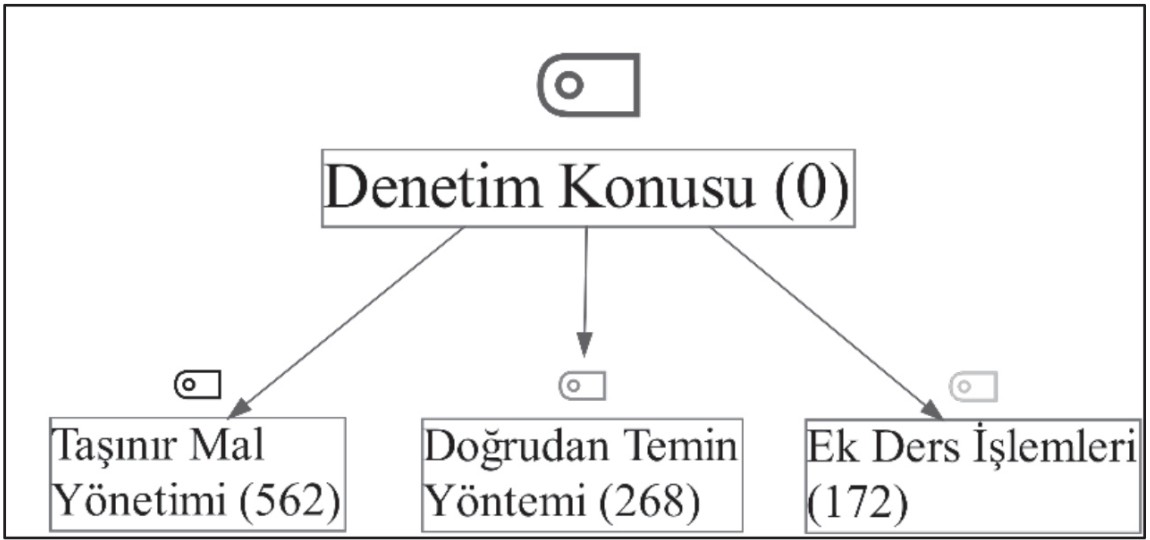
Denetim Konusu	Rapor Sayısı
Taşınır Mal Yönetimi	12
Doğrudan Temin Yöntemi	12
Ek Ders İşlemleri	12

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Genel raporların içeriğine göre idarelerde en çok yapılan denetimlerin konusu, 562 denetimle Taşınır

Mal Yönetimi, 268 denetimle Doğrudan Temin Yöntemi ve 172 denetimle Ek Ders İşlemleri olmuştur (Şekil 15).

Şekil 15. Genel Raporlara Göre En Çok Yapılan Denetimlerin Konusu (ilk üç)



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Kamu İç Denetim Genel Raporlarına göre idarelerin Bölge Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ve Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri her yıl denetlenmiştir (Tablo 13).

kanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ve Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri her yıl denetlenmiştir (Tablo 13).

Tablo 13. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında Denetlenen Birimler Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

Denetlenen Birimler	Rapor Sayısı
Bölge Müdürlüğü	12
İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı	12
Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı	12
Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü	12
İl Müdürlüğü	9

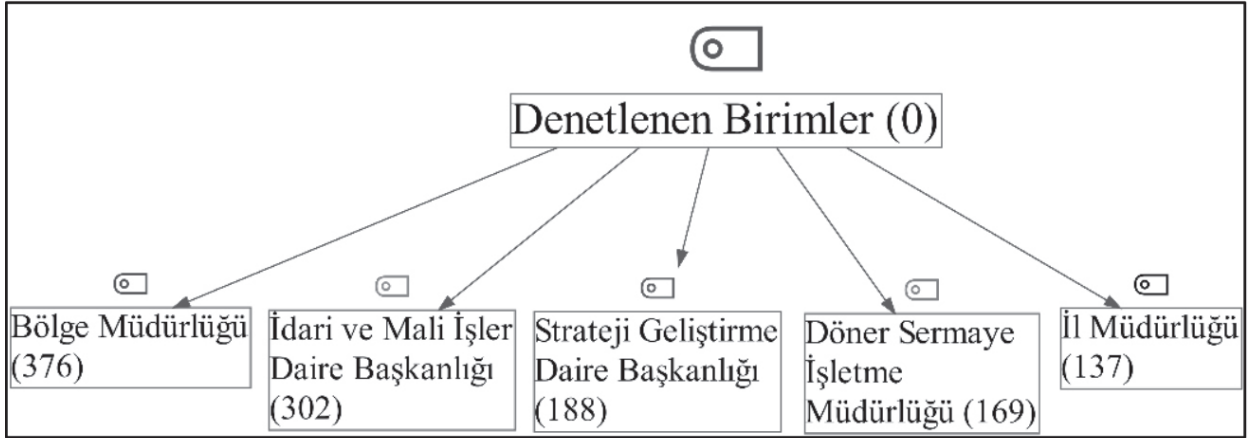
(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)



Denetlenen birimler genel raporlarda idarelerin hem merkez hem de taşra birimleri dengeli bir oran göstermektedir. İdarelerde en çok denetlenen birimler,

Bölge Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları, Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri ve İl Müdürlükleri olmuştur (Şekil 16).

Şekil 16. Genel Raporlara Göre En Çok Denetlenen Birimler (ilk beş)



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

### 3.4.5. Raporların Genel Değerlendirmesi

Genel raporlar için yapılacak bir genel değerlendirmede aşağıdaki çapraz tabloda görüldüğü (Tablo 14) gibi idarelerde yapılan Sistem Denetimi miktarında 2008 yılından itibaren artan bir eğilim göze çarpmaktadır. 2019 yılında bu eğilimde bir düşme görünmektedir.

Uygunluk denetimi için ise 2008 ve 2019 yılları hariç olmak üzere denetim için bir ana eksen oluşturduğu görülmektedir. İdareler tarafından “Sistem ve Uygunluk Denetimi” en yoğun olarak 2019 yılında yürütülmüştür. Mali denetim 12 yıllık süreçte inişli çıkışlı bir seyir izlemiş ve oran olarak çok düşük kalmıştır.

Tablo 14. Yıllara Göre Denetim Türleri ve İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimi

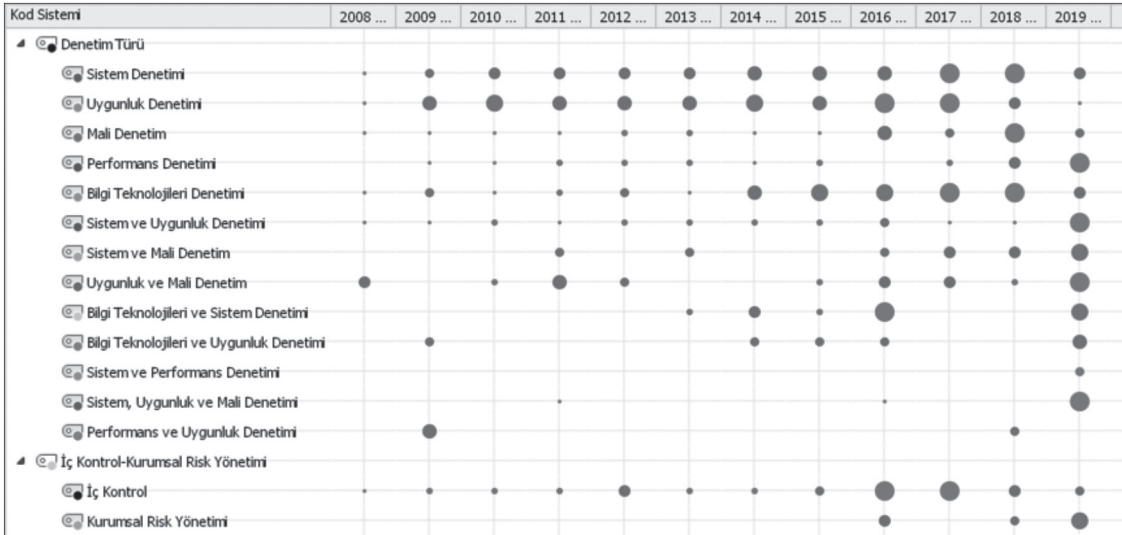
	2008 ...	2009 ...	2010 ...	2011 ...	2012 ...	2013 ...	2014 ...	2015 ...	2016...	2017...	2018...	2019 ...	Toplam
Denetim Türü													
• Sistem Denetimi	60	159	267	274	246	266	318	310	344	420	451	225	3.340
• Uygunluk Denetimi	132	399	451	384	351	363	443	395	504	480	319	120	4.341
• Mali Denetim	5	6	5	3	7	9	6	5	26	18	42	15	147
• Performans Denetimi		2	1	4	4	3	1	5		4	11	20	55
• Bilgi Teknolojileri Denetimi	1	7	2	6	7	2	16	18	19	22	21	13	134
• Sistem ve Uygunluk Denetimi	26	45	66	37	60	100	88	58	129	23	25	408	1.065
• Sistem ve Mali Denetim				1		1			1	2	2	4	11
• Uygunluk ve Mali Denetim	3		1	4	2			1	3	3	1	6	24
• Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi						1	3	1	6			5	16
• Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi		1					1	1	1			2	6
• Sistem ve Performans Denetimi												1	1
• Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi				2					2			29	33
• Performans ve Uygunluk Denetimi		2									1		3
İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimi													
• İç Kontrol	4	13	9	8	20	10	10	15	39	41	23	14	206
• Kurumsal Risk Yönetimi									2		1	4	7
Σ TOPLAM	231	634	802	723	697	755	886	809	1.076	1.013	897	866	9.389
# N = Belgeler	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	12 (100,0%)

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Performans Denetiminin çapraz tablo verileri için, Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinin, İDKK tarafından Dünya Bankası Kurumsal Gelişim Fonu desteğiyle hazırlanması ve Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra bu alandaki ilgiye rağmen denetim miktarlarında tatmin edici bir oranın yakalanamadığı görülmektedir (Tablo 13). Yine aynı şekilde Bilgi Teknolojileri Denetiminin

çapraz tablo verileri için, Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, İDKK tarafından Dünya Bankası Kurumsal Gelişim Fonu desteğiyle kamu idareleri için bir BT denetim rehberi hazırlanması ve Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra bu alandaki ilgiye rağmen denetim miktarlarında tatmin edici bir oranın yakalanamadığı görülmektedir (Tablo 15).

Tablo 15. Yıllara Göre Denetim Türleri ve İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimi Yoğunluk Tablosu

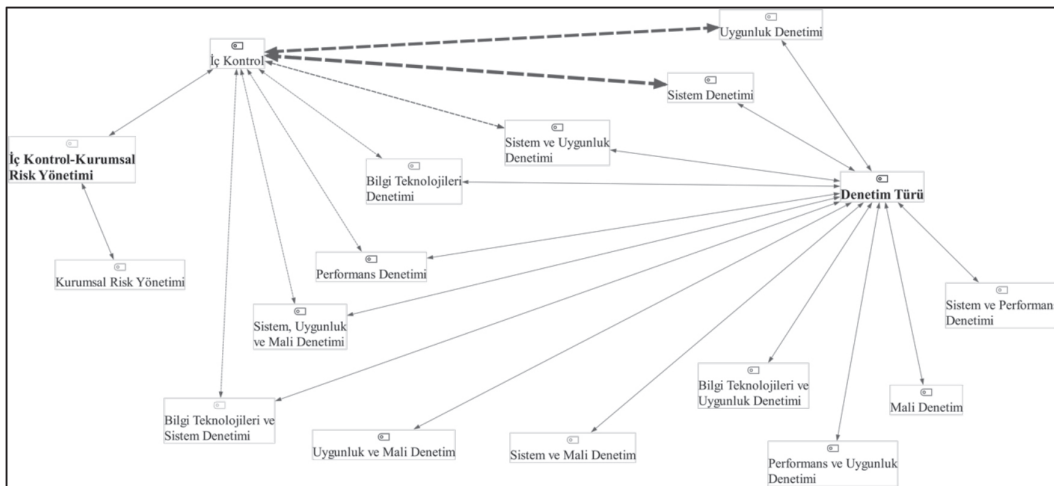


(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetim türlerinin iç kontrol-kurumsal risk yönetimiyle kurmuş olduğu ortak bağlantılara bakıldığında iç kontrolün Uygunluk Denetimi ve Sistem Denetimi ile çok güçlü bir ortak bağlantı kurarken, orta düzeyde kalacak şekilde “Sistem ve Uygunluk Denetimi” ile

ortak bir bağlantı kurmuştur. İç kontrol, Bilgi Teknolojileri Denetimi, Performans Denetimi, “Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim” ve “Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi” ile zayıfta olsa ortak bir bağlantı kurmuştur (Şekil 17).

Şekil 17. Denetim Türlerinin İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimine Ortak Bağlantıları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)



İdarelere ortalama 65 puan, Mahalli İdarelere ortalama 61 puan ve Sosyal Güvenlik Kurumlarına ortalama 70 puan vermiştir (Sayıştay, 2020, s. 17).

Sayıştay Başkanlığı'nın aynı analiz kitabında kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde 100 puan üzerinden olmak üzere; Genel Bütçeli Kurumlara ortalama 73 puan, Özel Bütçeli İdarelere ortalama 66 puan, Özel Bütçeli Diğer İdarelere ortalama 67 puan, Mahalli İdarelere ortalama 62 puan ve Sosyal Güvenlik Kurumlarına ortalama 71 puan verilmiştir (Sayıştay, 2020, s. 24). Sayıştay Başkanlığının iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi puanlamaları, çalışmada elde edilen içerik analiz sonuçlarını teyit etmektedir.

İç denetim faaliyeti kamu yönetimin en önemli ve içerik açısından en zengin fonksiyonu durumundadır. Etkin, ekonomik ve verimli bir iç denetim aynı zamanda etkili bir kamu yönetimi anlamına gelmektedir. Bu basit formül ancak kamu idarelerinin iç denetime verecekleri önem ile hayat bulacaktır. İç denetim hangi kamu idaresinde ne şekilde ve nasıl çalışıyorsa bu idarelerin yönetim anlayışının bir aynası olacaktır. Mevcut çalışma ile iç denetim raporlarının içerik analizi ile hem idarelere hem de kamu yönetimine bir alternatif yol sunulmaya çalışılmıştır.

Mevcut şartlar göz önünde bulundurularak 12 yıllık süreçte hem Performans Denetiminde hem de Bilgi Teknolojileri Denetiminde yeterli bir ilginin oluşmadığı görülmektedir. 2020 başlarında ortaya çıkan ve halen bütün şiddetiyle yaşadığımız pandemi süreci, idarelere aslında iş sürekliliği, bilgi güvenliği, siber güvenlik ve etkin mal/hizmet üretim konusunda ciddi uyarılarda bulunmaktadır. Bu uyarılara ilkinin öncül çözümü ise idarelerin bünyelerinde yürütecekleri Performans Denetimleri ve Bilgi Teknolojileri Denetimlerinde yatmaktadır. İkincil öncül ve yerleşik çözüm ise idarelerin çalışanlarına ilk etapta Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol konularında farkındalık eğitimi vermesi ve sonrasında ise bu sistemlerinin kurulum, tasarım, işleyiş ve izleme konusunda öncelikle iç denetim birimleri veya iç denetçilerden danışmalık ve eğitim almasıdır. Son aşama olarak ise her idarenin kendilerine ait olan Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol sistemlerini her yıl düzenli olarak denetletmesidir.

Bu çalışmanın bir devamı olmak üzere araştırmacılar bundan sonraki çalışmalarda Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki danışmanlık faaliyetleri, inceleme faaliyetleri ve eğitim faaliyetlerinin üzerinden içerik analizleri yapabilirler.

#### 4. SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulüyle birlikte Türkiye'de kamu mali yönetim sisteminde yeni yaklaşım benimsenmiştir. Bu yaklaşımın önemli unsurlarından birisi ise Kanun ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulması olmuştur.

İlgili Kanun'da Kurul tarafından kamu idarelerince yürütülen iç denetim faaliyetleri sonucu hazırlanıp, gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarının bir konsolidasyona tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Kanunun kapsamı içerisinde olup iç denetimin ilgili hükümlerine tabi olan kamu idareleri, yıllık olarak yürütmüş oldukları faaliyetler ekseninde hazırladıkları iç denetim faaliyet raporları ile denetim uygulamaları sonuçlarıyla üretilen iç denetim raporlarının özetini her yıl belli dönemlerde düzenli olarak Kurula göndermektedirler. Kurul tarafından bu raporlardaki bilgiler birleştirilerek 2008-2019 yılları arasında toplam 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu yayımlanmıştır.

Türkiye'de kamu mali yönetimi ile kontrolünün gelişimi yönünde, ülkenin ürettiği/üreteceği kamu politikalarının gelişimi ekseninde, iç denetim faaliyeti ve bu faaliyet sonrası ortaya konan raporlar büyük bir önem taşımaktadır. Bu kapsamda idarelerin iç denetim birimleri/iç denetçileri tarafından üretilmiş olan bu raporlar aracılığıyla hangi tür denetimler yaptıklarının incelenmesi bu çalışmanın önemli nüvelerinden birini oluşturmaktadır.

Çalışmada, idarelerin iç denetim faaliyetlerine ilişkin hazırlanan İç Denetim Genel Raporlarının; rapor türleri, iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, denetlenen birimler ve denetim konuları gibi başlıklarda incelemesi ve içerik analizi yapılmıştır. Bu inceleme ve içerik analizi sonucunda elde edilen bulgular ekseninde



aşağıda maddeler halinde sunulan sonuçlara ulaşılmıştır:

- İdareler tarafından üretilen raporların yaklaşık 2/3 Özel Bütçeli İdareler ile Mahalli İdareler tarafından yapılan denetim faaliyetlerine ilişkindir.
- Denetim türü analizine göre en fazla rapor üretilen yıl 2015, en az rapor üretilen yıl 2008 olmuştur.
- 2018 yılında Sosyal Güvenlik Kurumları dışında her yıl idareler yürütülen iç denetim faaliyetleri için raporlama yapmışlardır.
- İdareler tarafından her yıl Sistem, Uygunluk, Mali, Bilgi Teknolojileri ve Sistem ve Uygunluk Denetimleri düzenli olarak yapılmıştır. “Sistem ve Performans Denetimi” sadece bir yılda yürütülmüş görünmektedir.
- İdareler 12 yıllık süreçte; 4.341 adet Uygunluk Denetimi, 3.340 adet Sistem Denetimi, 1.065 adet Sistem ve Uygunluk Denetimi, 147 adet Mali Denetim, 134 adet Bilgi Teknolojileri Denetimi, 55 adet Performans Denetimi, 33 adet Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi, 24 adet Uygunluk ve Mali Denetim, 16 adet Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi, 11 adet Sistem ve Mali Denetim, 6 adet Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi, 3 adet Performans Denetimi ve Uygunluk Denetimi ve 1 adet Sistem ve Performans Denetimi yapmışlardır.
- İdarelerin denetim türü yoğunluğuna bakıldığında Genel Bütçeli İdarelerde ilk sırada Sistem Denetimi yer almakta ve daha sonra Uygunluk Denetiminin yer aldığı görülmektedir. Özel Bütçeli İdarelerde ise bu sıra tam tersi olarak gerçekleşmekte ilk sırayı Uygunluk Denetimi alırken ikinci sırada ise Sistem Denetimi bulunmaktadır. Mahalli idareler ile Özel Bütçeli Diğer İdarelerde Sistem ve Uygunluk denetimleri yoğunlukları hemen hemen eşit düzeydedir. Sosyal Güvenlik Kurumları’nda en

yoğun denetim Uygunluk denetimi olarak görünmektedir.

- Genel raporlara bakıldığında, idareler tarafından her yıl İç Kontrolle yönelik iç denetim faaliyeti yürütülmüş, ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyeti 2016, 2018 ve 2019 yılları olmak üzere sadece 3 yıl yapılmıştır.
- İçerik analizi yapılan raporlara göre idareler tarafından 206 adet İç Kontrol ve 7 adet Kurumsal Risk Yönetimi konulu iç denetim faaliyeti yürütülmüştür.
- İç kontrol denetimlerinde odak konular, iç kontrol faaliyetleri işlemleri süreci, iç kontrol işlemleri süreci ve iç kontrol uyumlaştırma faaliyetleri olmuştur. Kurumsal risk yönetimi denetimlerinin odak konuları ise risk yönetimi, risk ve risk yönetimi işlemleri olmuştur.
- İç kontrolün denetim türlerine göre dağılımına bakıldığında, 132 adet Sistem Denetimi ön plana çıkmaktadır.
- İdarelerde en çok yapılan denetimlerin konusu, 562 denetimle Taşınır Mal Yönetimi, 268 denetimle Doğrudan Temin Yönetimi ve 172 denetimle Ek Ders İşlemleri olmuştur.
- Denetlenen birimler genel raporlarda idarelerin hem merkez hem de taşra birimleri dengeli bir oran göstermektedir. İdarelerde en çok denetlenen birimler, Bölge Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları, Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri ve İl Müdürlükleri olmuştur. Toplam 12 yıllık süreçte; Bölge Müdürlükleri 376 kez, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları 302 kez, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları 188 kez, Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri 169 kez ve İl Müdürlükleri 137 kez denetlenmiştir.
- İdarelerde yapılan Sistem Denetimi mikta-

rında 2008 yılından itibaren artan bir eğilim göze çarpmaktadır. 2019 yılında bu eğilimde bir düşme görünmektedir. Uygunluk denetimi için ise 2008 ve 2019 yılları hariç olmak üzere denetim için bir ana eksen oluşturduğu görünmektedir. İdareler tarafından “Sistem ve Uygunluk Denetimi” en yoğun olarak 2019 yılında yürütülmüştür. Mali denetim 12 yıllık süreçte inişli çıkışlı bir seyir izlemiş ve oran olarak çok düşük kalmıştır.

- Hem Performans Denetiminde hem de Bilgi Teknolojileri Denetiminde denetim miktarlarında tatmin edici bir oranın yakalanamadığı görülmektedir.
- İç kontrol, Uygunluk Denetimi ve Sistem Denetimi ile çok güçlü bir ortak bağlantı kurarken, orta düzeyde kalacak şekilde “Sistem ve Uygunluk Denetimi” ile ortak bir bağlantı kurmuştur. İç kontrol, Bilgi Teknolojileri Denetimi, Performans Denetimi, “Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim” ve “Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi” ile zayıfta olsa ortak bir bağlantı kurmuştur.

Sonuç olarak, hem iç denetimin hem de kurumların hedeflediği kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilmesi, risklere karşı kurumsal kapasite ile etkin bir kontrol yapısının oluşturulması ve bunların değerlendirilmesi için; İDKK tarafından her yıl kamu iç denetçilerine Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Eğitimi verilmesi; kurum üst yöneticilerine yönelik İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi odaklı seminerler verilmesi önerilmektedir.

## Kaynakça

- Akbulut, Ö. Ö., Mimaroglu Özgen, H., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö. & Almış, O. (2012). *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Akdenizli, B. (2012). Gazete haberciliğinde içerik çözümleme yöntem ve tekniği: Sunum ve temsil üzerine bir uygulama ve değerlendirme. (Ö. Güllüoğlu, Der.). *İletişim Bilimlerinde Araştırma Yöntemleri Yazılı Metin Çözümleme* (s. 133-162), Ankara: Ütopya Yayınevi.
- Arens A. A., Elder R. J. & Beasley M. S. (2014). *Auditing and assurance services, an integrated approach*. Pearson Education Limited.
- Callahan, C. & Soileau, J. (2017). “Does enterprise risk management enhance operating performance?”. *Advances in Accounting*, 37, 122-139.
- Güredin, E. (2007), *Denetim ve güvence hizmetleri*. Ankara: Arıkan Yayınları.
- Hansen, A. (2003). İçerik çözümlemesi., *İletişim araştırmalarında içerik çözümlemesi* içinde (ss. 49-102). (Ed.) Murat Sadullah Çebi, Ankara: Alternatif Yayınları.
- IIA (The Institute of Internal Auditors), (2009). *International stveards for the professional practice of internal auditing* (Stveards).
- IIARF (The Instute Auditors Research Foundation), (2003). *International stveards for the pofessional of internal auditing*. USA: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2009). *2008 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.
- İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2010). *2009 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.
- İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2014). *2013 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.
- İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2016). *2015 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.
- İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2020). *2019 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.

Karasar, N. (2017). *Bilimsel araştırma yöntemi: kavramlar ilkeler teknikler* (32. baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

KİDR (Kamu İç Denetim Rehberi), (2013). Ankara.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2: 25, 4-15.

Neuman, L. (2007). *Toplumsal araştırma yöntemleri* (Cilt 2). (S. Özge, Çev.). İstanbul: Yayınodası.

Neşeli, A. E. (2010). *Türk bankacılık sisteminde iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin analizi ve uluslararası denetim standartlarına uyumlaştırılması kapsamında bir değerlendirme: Örnek bir uygulama* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Yayınları.

Sayıştay, (2020). *Kamuda stratejik yönetim kurumsal risk yönetimi iç kontrol sistemi*. Ankara.

### İnternet Kaynakları

Demirbaş, T. (2013). *İsveç sayıştayı el kitabı*. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/> yayinicerik/aras16isvecsayistay.pdf. (Erişim Tarihi: 11.04.2021).

COSO, (2004). *Enterprise risk management framework*. [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_Executive\\_Summary.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_Executive_Summary.pdf). (Erişim Tarihi: 13.04.2021).

KİDS(2017) *Kamu iç denetim standartları*. <https://www.hmb.gov.tr/kamu-ic-denetim-standartlari%E2%80%8B%E2%80%8B>, Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun RG: 22.02.2017 / 29987 (Erişim Tarihi: 25.08.2021).

# KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ: SORUMLULAR VE BAŞARI KRİTERLERİ ÜZERİNDEN BİR DEĞERLENDİRME

(ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: AN ASSESSMENT ON  
RESPONSIBILITIES AND SUCCESS CRITERIA PUBLIC ADMINISTRATION)

Mehmet Akif ÖZER \* / Emrah ERDEM \*\*

## ÖZ

Risk yönetimi en genel şekliyle bir kuruluşun müşterilerini (vatandaş, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları), personelini ve kendisini korumak için ileride karşılaşabileceği ve maruz kaldığı belirsizlik ve tehditlerin yönetilerek gelişim potansiyelinin artırılmasıdır. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) ise bu çalışmaların KRY çerçevesi esas alınarak kurum içinde sistemli hale getirilmesidir. Gerek İngilizcede gerekse Türkçede “risk” kayıp hasar derecesi ya da bunların olasılığı olarak tanımlanmıştır. Hem risk yönetimi hem de kurumsal risk yönetimi bu kavram üzerinden kuramlaştırılmıştır. Çalışmanın odağında yer alan Kurumsal Risk Yönetimi, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve kuruluş hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kuruluş genelinde yapılandırılmış ve yönetim kurulundan, yönetimden

ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir. Bu süreçte başarı kriterleri kapsamında en önemli unsurlar, başta üst düzey yöneticiler olmak üzere kuruluşun tüm çalışanlarıdır. Çalışmada Kurumsal Risk Yönetiminin etkinliğinin söz konusu bu sorumlulara bağlı olduğu varsayımından hareket edilmektedir. Bu doğrultuda önce risk ve risk yönetimi ile ilgili kavramsal çerçeve ortaya konacak ardından Kurumsal Risk Yönetimi ve son kısımda da söz konusu bu sistemin organizasyon yapısı ve sorumlular ile sorumlulukları incelenecektir. Buradan hareketle etkin bir Kurumsal Risk Yönetimi sisteminin nasıl kurulabileceği tartışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Risk, Risk Yönetimi, Kurumsal Risk Yönetimi, Sorumlular

**JEL Kodları:** D80, D81, G32.

1 Bu çalışma Emrah Erdem'in Kurumsal Risk Yönetiminde Çalışanların Risk Algısı: Bir Kalkınma Ajansı Örneğinde (Gazi Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014) künyeli tezinden kısmen yararlanılarak hazırlanmıştır.

\* Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Ün. İİBF, Siy. Bil. ve Kamu Yön. Bölümü, mehmet.ozer@hbv.edu.tr, Orcid Id: 0000-0003-2220-2271

\*\* Doktorant, Ankara Hacı Bayram Veli Ün. Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme (Yönetim ve Organizasyon) A.B.D., emrherdm@hotmail.com, Orcid Id: 0000-0002-4321-7096

Yazı Gönderim Tarihi: 14.01.2022, Yazı Kabul Tarihi: 27.03.2022

## ABSTRACT

*In its most general form, risk management is to increase the development potential of an organization by managing the uncertainties and threats that it may encounter and be exposed to in the future in order to protect its customers (citizens, private sector and non-governmental organizations), personnel and itself. Enterprise Risk Management is the systematization of these studies within the organization based on the ERM framework. Both in English and Turkish, "risk" is defined as the degree of loss or damage or their probability. Both risk management and enterprise risk management are theorized over this concept. Enterprise Risk Management, which is the focus of the study, is a process that is structured throughout the organization and influenced by the board of directors, management and other employees, that identifies potential events that may affect the achievement of an organization's objectives, manages it within the limits of its willingness to take risks, and provides reasonable assurance that the organization's*

*objectives will be achieved. In this process, the most important elements within the scope of success criteria are all employees of the organization, especially senior managers. In the study, it is assumed that the effectiveness of Enterprise Risk Management depends on these responsible persons. In this direction, first the conceptual framework related to risk and risk management will be revealed, then Enterprise Risk Management, and in the last part, the organizational structure of this system in question, and those responsible and their responsibilities will be examined. From this point of view, how to establish an effective Enterprise Risk Management system will be discussed.*

**Keywords:** Risk, Risk Management, Enterprise Risk Management, Responsibles

**JEL Classification:** D80, D81, G32.

## 1. GİRİŞ

Günlük hayatımızda sık sık karşı karşıya kaldığımız risk kavramı farklı kişilere farklı anlamlar ifade eder. Bu nedenle risk hakkındaki eylem ve düşünceler kişinin ait olduğu dünyanın algı ve değerlendirmelerinin sosyal ve kültürel yapılandırması ile öğrenilir. Burada devreye giren risk algısı ile belli bir kaza ya da tehlikeli olayın meydana gelme olasılığı ve bizi ne derecede ilgilendirdiği ya da endişelendirdiği ortaya konarak (Edward & Smith, 1907, s. 1) riskin önem derecesi belirlenir. Böylelikle birey tarafından duygusal sezgilerin tehlike ve risklerle ilgili bilgilerin alınarak benimsenmesi ve zihinde işlenerek, birey tarafından, olayların meydana geliş ve sonuçların şiddet olasılığının sezgisel olarak değerlendirilmesi mümkün olur (Hudspith, 2014, s. 1). Sonuçta tehlike ve şiddeti algılayan bireyler, karşılaşacakları risk durumu için önceden tedbir alma çabası içine girerler.

Genel olarak çoğu toplumda değerler bütünü; risk almaktan çok, "durağanlığı ve temkinliliği; belirsizlik toleransından çok verilmiş ilişkilerin devam ettirilmesini" içerir" (Bozkurt & Baştürk, 2009, s. 67). Toplumların sosyokültürel yapılarının risk ve riskin yönetimi süreçlerine doğrudan etkisi vardır.

Risk ve riskin yönetimi sürecini sosyokültürel etkenlerin yanında; "gönüllülük, kontrol edilebilirlik, aşinalık, adil olmak, avantajlar, dönülemez bir potansiyel, anlayış, şiddet ve belirsizlik, gecikmiş etkiler, mağdur kimlik, güven, kaza geçmişi ve etik/ahlak kodları da etkilidir. Bu unsurlar, insanlar genellikle "gerçek" zarar veya tehlike potansiyeli açısından daha fazla riski algıladıklarında" (Covello & Sandman, 2001, ss. 164-178) devreye girmektedir.

Risk ve riskin yönetimi ile ilgili bu hususlar, bu çalışmanın odağında yer alan Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) için de doğrudan geçerlidir. Literatürde 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinin (COSO) yayımlanması ile KRY tüm dünya genelinde özellikle de gelişmiş ülkelere ses getirmeye başlamış ve bu gelişmelere hiçbir kuruluş kayıtsız kalamamıştır. KRY; "kuruluşu etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak, riskleri kuruluşun risk alma profiline uygun olarak yönetmek ve kuruluşun hedeflerine ulaşması, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ve uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ile ilgili olarak makul bir derecede güvence sağlamak amacı ile oluşturulmuş; kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve tüm diğer çalışanları tarafından etkilenen ve



iç kontrolü de kapsayarak belirli bir strateji içinde tüm kuruluş çapında uygulanan sistematik bir süreç” (COSO, 2004, s. 4) olarak görülmektedir.

KRY, kuruluş içinde organize olmuş bir risk sistemi kurmayı hedefler. Hemen hemen tüm kuruluşlarda risk yönetiminin uygulanmasını zorunlu kılmak için kuruluşun uymakla zorunlu olduğu yönerge ve yönetmeliklere revizyon yapılmışsa da uygulamada yetersiz kaldığı bilinmektedir. Bu sebeple, öncelikle kuruluşlarda çalışan personelin günlük yaşantısında riskleri nasıl algıladığı ve yönettiğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Bu süreçte ortaya çıkması olası sorunları en aza indirmek ya da önlemek için kuruluş içinde KRY sistem açıklarının belirlenerek etkin bir yapıya kavuşturulması gereklidir. Bunun için de KRY sistemini kurup, yaşatacak ve idamesini sağlayacak olan kuruluş çalışanlarının riski nasıl algıladıkları ve çözüm yolu buldukları algısının, KRY çalışmalarıyla ilişkili olup/olmadığının belirlenerek sistemin etkin bir hale dönüşümünü sağlamak gerekmektedir.

Uygulamada KRY, “gerekli kontroller ve dengelere dair temel ve geliştirilebilir bir yapı yoluyla kuruluşlara yardımcı olmaktadır” (Küçükylmaz, 2007, s. 65). KRY, “kuruluşlar ve ilgili tüm tarafları ile birlikte bugünün hızla değişen düzenlemeleri, piyasalar, finansal ve iş baskılarından kaynaklanan riskleri ve zorlukları yanıtlamalarında en iyi anlayışı, plan ve yönetim faaliyetlerini gerçekleştirme fırsatı vermektedir. Risklere ilişkin yanıt stratejilerinin geliştirilmesi ve yapılacak kontrollerin saptanması da KRY kapsamında gerçekleştirilmektedir”. Risk yönetimine yatırım yapıldığı takdirde, ölçülebilir faydasının en fazla olduğu sonuç, toplam maliyeti düşürücü (ARS, 2013, s. 60) etkisidir.

Bu çalışmada söz konusu kapsamda risk, risk yönetimi ve bunların sentezini oluşturan Kurumsal Risk Yönetimi konuları ele alınacaktır. KRY sürecinde sorumlular üzerinden hareket edilerek, sürecin başarı kriterleri değerlendirilecek ve daha etkin risk yönetimi uygulamaları için yapılması gerekenler tartışılacaktır.

## 2. RİSK VE RİSKİN YÖNETİMİ

Risk en basit şekliyle; gelecekte karşılaşılabilecek olan ve amaçların gerçekleştirilmesini engelleyebilecek tehditler/olumsuzluklar veya amaçlara ulaşmayı kolaylaştırabilecek fırsatlar olarak tanımlanmıştır (Derici vd., 2007, s. 1; İncesu, 2010, s. 4). Bu tanımla gelecekte ortaya çıkması muhtemel tehditleri olgunlaştırarak fırsat haline dönüştürmeyi ifade etmektedir. Şimdi bu tanımdan hareketle riski ve riskin yönetim sürecini ayrıntılı inceleyelim.

### 2.1. Risk Kavramı

Esas itibarıyla risk rastlantısal bir olayın meydana gelme olasılığıdır ve gerçekleştiğinde kuruluşun hedeflerine ulaşma başarısını negatif yönde etkiler (Kızıboğa, 2012b, s. 297). Risk kavramının bu tanım üzerinden kuruluşların gündeminde önemli yer işgal etmesi, söz konusu bu negatif etkiden kaynaklanmaktadır.

Bu nedenle kuruluşların gelecekte karşılaşılabileceği risklerin tespit edilmesi ve bu risklerin yönetilmesi son derece önem arz etmektedir. Haberleri izlediğimizde ekonomi kötü gittiğinde iflas eden şirketler, zarar açıklayan kuruluşlar ve performansının düşük olduğu görülen bazı kuruluşlar bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu olaylardaki artış hızı, günümüz dünyasında risklerin tanınmasını ve risklere karşı tedbir alınmasını gerekli kılan, risk yönetimi kavramının önemini bir kez daha gözler önüne sermektedir. Bu sayede her kuruluş, ihtiyaçlarına uyacak farklı risklere odaklanabilmektedir (Kara & Sakarya, 2012, s. 71).

“Tüm risk türlerinde dikkate alınması gereken temel nokta, olayların gerçekleşme olasılıkları ile onların sonuçlarına dair fayda fırsatlarının veya başarı tehditlerinin farkına varılmasıdır. Bu yönüyle risk, kaçınılmazdır ve ortadan kaldırılamaz” (Küçükylmaz, 2007, s. 39).

Çalışma hayatında da tüm çalışanların “çabaları veya faaliyetleri belirsizlik ve risk içerir. Bu nedenle kuruluşların, herhangi bir kaynağın sebep olduğu krizlerle başa çıkmak için kendilerini hazırlamaları gerekir.

İdeal bir dünyada yöneticiler kötü olanı belirlemek ve krizin kaynağını tanımlayarak her biri için acil durum planı geliştirmek ister. Bu hazırlıklı olma fikrinin ilk adımdır. Krizler her zaman doğası gereği, sistemleri hazırlıksız bir şekilde yakalar” (Demirel & Taner, 2009, s. 128). Bu süreçte sorunları önlemek için ne yapılabileceğinin ayrıntılı olarak düşünülmesi gerekir. Olasılıkların gerçekleşme derecesini belirlemek ve başa çıkma yolları için çalışarak yeni sorunlara yanıt bulunulması günümüzün şartlarında temel bir zorunluluk olarak görülmektedir. Belirsizliklerin vereceği kaybı bertaraf etmek için, etkin bir risk yönetim sistemi gerekmekte, aksi halde uluslararası alanda sık sık örnekleri görülebilen krizler yaşanabilmektedir (Demirel & Taner, 2009, s. 128).

“Birey hayatında olduğu gibi kuruluşlar için de gelecekte karşılaşılabilecek olaylardan en az zarar ve en fazla fayda elde edebilmek, onları önceden fark edebilmeye ve onlar için en uygun eylemlerde bulunmaya bağlıdır” (Derici vd., 2007, s. 3). Risklerin kaynağı, kuruluşun faaliyet gösterdiği çevredeki belirsizlikler ve gelecekteki bilinmeyen olaylardır. Burada risk gelecekte olacak olayları ve getirileri sarmalayan bir belirsizlik durumunu betimler (Arslan, 2008, s. 18; Ogan, 2010, s. 9). Burada kişilerin, kuruluşların, sistemlerin ve devletlerin var oluş nedenlerini ve stratejilerini başarıyla yönetmelerini etkileyecek herhangi bir olayı risk olarak tanımlamak mümkün olacaktır (Küçükşahin vd., 2009, s. 12).

Risk, şu anda var olanlara değil gelecekte ortaya çıkma ihtimali olan şeylere işaret eder. Risk “zararlı veya istenmeyen bir şey olabileceği ihtimalidir. Yüz yüze gelinen yeni bir olay karşısında en doğru eylemlerde bulunmak, bu olayın olumsuzluklarını en aza indirip olumlu etkilerinden azami ölçüde istifade edebilmenin en iyi yolu, meydana gelmeden önce olayı tahmin etmek ve gerçekleşme ihtimali olanlara önceden hazırlık yapmaktır” (Derici vd., 2007, s. 21). Bu nedenle risk, geleceğe yönelik plan ve stratejilerimizi engelleyebileceğini düşündüğümüz etkileri bertaraf etmenin en önemli yolu olarak görülmektedir.

Tarihsel sürece baktığımızda Mezopotamya’da 3900 yıl önce başlayan sigorta uygulamalarının, risklerle başa çıkmak için uygulanan eski stratejilerinden biri olduğunu görüyoruz. M.Ö.1950’de Hammurabi,

gemilerin kayıp ihtimali için risk primi içeren sözleşmeler hazırlatmıştı. Yunanlılar da bu sözleşmeleri kullanmışlardır. İlk hayat sigortası poliçesi ise ancak 1583 yılında İngiltere’de uygulanmıştır (Molak, 1997, s. 18).

İtalyancası “Risco”, Almancası “Risiko”, Arapçası “Rızık”, İngilizcesi “Risk” olan bu kavramın kökeni Fransızca olup dilimize risk olarak yerleşmiştir. Gerek İngilizcede gerekse Türkçede “risk” kayıp hasar derecesi ya da kayıp, hasar derecesi olasılığı, sigorta edilen şey ya da kimse” olarak tanımlanmıştır (Özer, 2010, s. 211). Aşağıda literatürde risk ile ilgili kabul gören tanımlar yer almaktadır:

- En basit tanımı ile, kayıp ihtimalidir (Kızılboğa, 2012a, s. 96).
- Bir olayın doğurabileceği olumsuz sonuçların toplamını ifade eden kavramdır (Sönmez, 2013, s. 18).
- Kuruluşların hedeflerine ulaşmasını tehlikeye düşüren, beklenmedik olaylardır, gelecekteki olaylar ve sonuçları çevreleyen belirsizliktir, bir olayın doğurduğu olumsuz sonuçların toplamıdır ya da belirli bir büyüklükte meydana gelmesi halinde doğurabileceği kayıp olasılığıdır (Uzunçubuk, 2005, s. 18).

## 2.2. Risk Yönetimi

Risk yönetimi, kuruluşların kârlılık içerisinde faaliyetlerine devam etmesi için gerekli düzenlemeleri sağlamak, kuruluştaki mal ve kişilerin korunması ile işletmenin kazanma gücünü korumak; organizasyonda oluşabilecek beklenmeyen kayıpların en düşük maliyetle minimize edilmesi için gerekli olan kaynakların ve faaliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrol süreçlerini kapsamaktadır (Emhan, 2009, s. 209). Bu çerçevede muhtemel kayıplara maruz kalma olasılığını en aza indirmek için geliştirilen sistematik bir yaklaşımdır (Sung & Zhang, 2013, s. 677). Bir kişinin, bir proje veya firmanın, hedeflerine ulaşma sürecindeki belirsizliklerin tanımlanması, analizi ve etkilerinin değerlendirilmesi risk yönetimi sürecinde gerçekleşir (Tilki, 2013, s. 11). Yani risk yönetimi hedeflenen sonuca ulaşmak için başlangıcı ifade eder.

Tüm ülkelerde insanlar birçok riske maruz kalır (Jina, 2014, s. 55). Risk yönetimi gelişimi ile bu süreç paralellik taşımaktadır. Risk yönetimi geliştiği takdirde yetersizlik, belirsizlik, yoksulluğun azaltılması ve ekonomik büyümenin sağlanması da dahil olmak üzere kalkınma hedeflerine daha kolay ulaşmak için yetersizlikler ortaya konularak problemler ve belirsizliklerin kaynağına kadar inilme fırsatı sağlanmış olur. Burada gerçek risk yönetiminin önemi (Cendrowski & Mair, 2009, s. 6), bugünün rekabetçi ekonomi dünyasında daha belirgin hale gelmiştir. Risk yönetimi anlayışı, fırsatlardan azami ölçüde istifade etmek ve tehditleri en aza indirmek, yani risklere karşı yapabileceklerimizin mantığını ve yöntemlerini bize sunmaktadır (Derici vd., s. 1). Bu şekilde risk yönetimi hayatımızın vazgeçilmez (Cendrowski & Mair, 2009, s. 1) bir ögesi haline hızla dönüşmektedir.

Risk yönetimi; riskleri tanımlamayı, değerlendirmeyi, onlara karşı yürütülecek faaliyetleri belirlemeyi, sorumlulukları tayin etmeyi, belirlenen faaliyetleri uygulamayı ve bunları izlemeyi ve sonuçlarını gözden geçirmeyi kapsayan bütün süreçlerdir (Derici vd., 2007, s. 3). Olumlu ve olumsuz yönleri ile giderek gelişen bir olgudur. Genel olarak kuruluşlar bu durumun olumsuz yönleri ile ilgilenerek riski önleme ve hafifletmeye odaklanmışlardır (Airmic, 2012, s. 1). İyi bir risk yönetimi odağı bu risklerin tanımlanması ve tedavi edilmesi üzerine odaklanmalıdır.

Riskler tanımlanırken risk algısı devreye girmektedir (Sha vd., 2001, s. 348). Risk yönetimi sürecinde dikkat edilmesi gereken algılamayı etkileyen faktörlerden bazılarını da şu şekilde belirtebiliriz (Schmidt, 2004, s. 3):

- Gönüllülük: Bu durumda risk algısı düşecektir. Zorlama olduğu takdirde ise algı yükselecektir. Gönüllü olan kişi riski her zaman durduracağına inanır.
- Kontrol Edilebilirlik: Algılanan risklerin kendi kontrolünde olması risklerin kabul edilmesini sağlayacaktır. Çalışanlar kontrol dışı olan riskleri kabullenmezler.
- Gecikme Etkisi: Gecikme fiziksel, kimyasal veya biyolojik nitelikte olabilir. İlk olay ve

gecikmeli etki arasındaki ilişki hemen belli olmayabilir. Çünkü gecikme etkisi belli bir risk etkisini tanımda ek güçlüklerle neden olmaktadır. Bu duruma örnek olarak sigara sebebi ile akciğer kanserine yakalanmak, dengesiz beslenme ile kalp hastası olmak gösterilebilir. Genetiği değiştirilmiş ürünler ve bunların potansiyel çevresel etkileri de bu duruma örnek verilebilir. Risk algısının geç oluşmasını sağlayacak nedenlerin etkisi düşünülerek riskler belirlenmelidir.

- Doğal ve Yapaylık: Risk hakkında bilgi sahibi olunması gerekir. Risk ya da zararın suni veya doğal olup olmadığı risk algısında fark yaratır. Suni hasar daha temkinli ve ihtiyatlı davranışlar ile önlenabilir, ya da riskli konu hakkında daha fazla bilgi sahibi olunmasını gerektirir.
- Aşinalık ve Alışkanlık: Bilinmeyen ve yeni birçok riske sahibiz. Risk kabul etmekle başlar ve riske yavaş yavaş alışmayı gerektirir. Uzun bir süre için mevcut olan bir teknik risk aynı kalmış olsa da alışkanlık nedeniyle zayıflatılmaktadır. Bilinen riskler bilinmeyenlere göre daha fazla kabul edilir. Maruz olma veya olmamanın belirsizliği aşinalığı etkiler.
- Fayda ve Risk-Fayda Dağılımı: Adil dağıtılacak algılanan riskler, haksız dağıtılacak algılanan risklerden daha fazla kabul görür. Bu durumda risk eşit dağıtılacak (herkes risk taşır) ancak sadece bir birime fayda sağlayacaktır. Personelin bu durumdan olumlu etkilenmesi için risk dağıtımından sağlanan faydanın, riski alanlara dağıtımının hakkaniyetli yapılması gerekir.

Görüldüğü gibi en kısa şekliyle risk yönetimi, bir kuruluşun müşterilerini, personelini ve kendisini koruması için uyması gereken prosedürlerdir. Kuruluşun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklerin ve fırsatların belirlenerek, risklerin değerlendirilmesine ve yönetilmesine ortam hazırlar. Ayrıca, kabul edilebilir risk toleransları içinde kuruluşa yönelik tehdit ve fırsatlarını yönetmek olarak da (Ferma, 2014, s. 1)

görülen risk yönetimi herhangi bir kuruluşun stratejik yönetiminin merkezi bir parçasıdır. Organizasyonun stratejisi ve bu stratejinin uygulanması boyunca sürekli çalışan ve gelişen bir süreç (Airmic, 2012, s. 2) niteliğindedir.

Günümüzde risk yönetimi hızla gelişen bir disiplindir ve öngördüğü uygulamaların ne için ve nasıl olacağı ile ilgili bir çok görüş bulunmaktadır (Kimbrough, 2006, s. 18). Bugün küreselleşmenin hızla geliştiği dünyamızda, işletmelerin faaliyet gösterdiği ulusal ve uluslararası çevrede önemli değişimler yaşanmakta; ekonomik, siyasal, sosyal, teknolojik, yasal ve endüstriyel koşullar hızla farklılaşmakta, kuruluşlar kıyasıya bir rekabet ortamına girmektedirler (Harmankaya, 2012, s. 54). Küreselleşme, çok büyük fırsatlarla birlikte, ölümcül riskleri de beraberinde getirmiştir. Böyle bir ortamda ise sektör ayırt etmeden, her kuruluş kendi çapında risk yönetimine ihtiyaç duyar hale gelmiştir (Güneş & Teker, 2010, s. 64).

Bu tür ortamlarda; riskleri tanımlamayı, değerlendirmeyi, onlara karşı yürütülecek faaliyetleri belirlemeyi, sorumlulukları tayin etmeyi, belirlenen faaliyetleri uygulamayı ve bunları izlemeyi ve sonuçlarını gözden geçirmeyi kapsayan (İncesu, 2010, s. 6) risk yönetimi uygulamaları bütüncül bir sistem olarak kuruluşların gündemine girmiştir. Kuruluşlar, risk yönetimi stratejisine sahip değiller ise, hızla bu konuda kendilerini geliştirmeye başlama gereğine inanmışlardır. Kuruluşlar ayrıca risk yönetiminin, bunu benimseye hazır olan personel için bir verimlilik anahtarı olduğunun da bilincindedirler.

Risk yönetimi kuruluşlarda değer oluşturur ve bu değerleri de korur. Organizasyon ve karar verme süreçlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Açıkça belirsizliği giderir. Sistemattir, yapılandırılmıştır ve böylelikle zamanı tam kullanır. Mevcut en iyi bilgiye dayanır. Kuruluşun içinde olduğu duruma özel olarak tasarlar. Bu süreçte insani ve kültürel faktörleri dikkate alır. Her daim şeffaf ve kapsayıcı olmak zorundadır. Bu ortamda dinamik, tekrarlı ve değişime duyarlıdır. Bu nedenle kuruluşun sürekli gelişimini kolaylaştırır (Crawford, 2012, s. 9). Literatürde ayrıca risk yönetimi uygulamasının katkıları; sürpriz ve kayıpları en aza indirmesi, hızlı ve etkili karar almaya yardımcı olması, zaman tasarrufu sağlaması, kaynak israfını

önlemesi, risklerin makul seviyelerde tutulmasını sağlaması ve kişileri, yeniliklere açık olma hususunda cesaretlendirmesi şeklinde de belirtilmektedir (Derici vd., 2007, s. 3). Günümüzde başarılı organizasyonlar belirsizlik ortamından kaçınma yollarını aramak gibi bir çaba yerine risklerden fırsatlar elde etmeye odaklanmışlardır (Akçakanat, 2012, s. 36). Bunun sonucu olarak da geleneksel bakış açısıyla uygulanan risk yönetimi mevcut koşullarda yetersiz kalmakta ve organizasyonel, stratejik ve kurumsal bir risk yönetimi uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Risk yönetiminin tarihsel gelişimine baktığımızda hemen hemen bütün kaynaklar sigortacı Edward Lloyd'u işaret etmektedir. 1667'de Edward Lloyd Londra'da bir kahve dükkânı açmış ve bu dükkânı zamanla gemicilikle ilgili bilginin değiş tokuş edildiği bir merkez haline getirmiştir. 1696'da Lloyd Listesinin oluşturulması ile bu bilgi aktarımı resmi bir boyut kazanmıştır. Böylece Lloyd'un kahve dükkânı dünyanın denizcilik sigortasının merkezi olarak gelişmiştir. Zamanla Lloyd daha büyük risk havuzları oluşturarak ve risklerin kapsadığı alanları genişleterek tüm sigortacılık sektöründe lider konumuna gelmiştir (Arslan, 2008, s. 23; Kızılboğa, 2012b, s. 83).

1963 yılında, ilk risk yönetimi makalesi "Risk Yönetimi ve İşletme" başlığıyla yayımlanmıştır. Bu dönemde Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü (OPEC) fiyat artırmak amacıyla üretimini azaltmaya karar vermiş, bu süreçte petrol fiyat artışı, döviz kuru ve enflasyon oranındaki istikrarsızlık, finansal risk yönetimi uygulamalarını zorunlu olarak gündeme getirmiştir. Uzun bir süre sigorta sektörü ile eş anlamlı kullanılan risk yönetimi kavramı 1970'lerde Amerika'da iş dünyasında geniş kabul görmeye başlamıştır. Bretton Woods anlaşmasının sona ermesi ve 1973 petrol krizi sonucunda risk oranlama ve değerlendirme danışmanlık hizmeti talepleri artmaya başlamıştır (Cendrowski & Mair, 2009, s. 1).

Bu dönemde görüldüğü gibi risk yönetimi uygulamaları en fazla Amerika Birleşik Devletleri'nde küreselleşmeye yanıt olarak gelişmiştir. Daha sonra 1980'li yıllarda, farklı ülkelerde farklı siyasal rejimlerin bir sonucu olarak politik riskler, çok uluslu şirketler tarafından dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu dönemde hükümetler yeni politikalarını açıklayarak yatırımcı-



ların ve şirketlerin riskini azaltmak için teşvik edici uygulamalar yapmışlardır. Bu süreçte risk yönetimi metotları ve yöntemleri, önce likidite, kredi ve operasyonel risk olarak başlatılmış (Lou & Heitger, 2005, s. 6) daha sonra alanı genişletilmiş, tüm faaliyetlerde düşünülmesi ve çalışılması gereken bir olgu haline dönüşmüştür.

Görüldüğü gibi son yıllarda risk yönetimi uygulamaları, sadece tehlike riskleri ile değil aynı zamanda finansal, operasyonel ve stratejik riskler kapsamında da gündeme gelmiştir. Risk yönetiminin çok fonksiyonlu bir olgu olarak ele alınması gerekliliği böylece ortaya çıkmıştır (Kızılboğa, 2012/b, s. 299). Böylelikle risk yönetimi, piyasadaki artan rekabetten doğan risklerin değerlendirilmesi ve kuruluşların büyümesini hedefleyen iş risk yönetimine (Arslan, 2008, s. 23) doğru kaymaya başlamıştır. Risk yönetiminin bütün kamu kuruluşlarında başarılı bir şekilde uygulandığı İngiltere’de, 1994 yılında Hazine tarafından yayınlanan Risk Yönetimi Rehberi esas alınarak risk yönetimi uygulaması başlatılmıştır.

Bu şekilde modern anlamda risk yönetimi tabiri ilk kez 1950’li yılların sonlarında Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanılmaya başlanmıştır (Emhan, 2009, s. 212). İlk risk yönetimi makalesi yukarıda belirttiğimiz gibi “Risk Management and Business Enterprise” başlığını taşımakta olup, Robert I. Mehr ve Bob Hedge tarafından yazılmış ve 1963 yılında yayımlanmıştır (Cendrowski & Mair, 2009, s. 1). Bu çalışmada öncelikle risk yönetiminin amacının kuruluşun üretici etkinliğini maksimize etmek olduğuna (Küçüküylmaz, 2007, s. 42) vurgu yapılmıştır.

Doğaldır ki ülke uygulamalarındaki risk yönetim sisteminin amacı aynı, ancak uygulama modeli ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu alanda en fazla dikkat çeken uygulamalar ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere risk yönetim modelleri (Kızılboğa, 2012a, s. 83) kapsamında hayata geçirilmiştir. Son yıllarda özellikle Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere’de risk yönetim alanında ön plana çıkmaya başlamışlardır.

### 3. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ (KRY)

Yukarıda da belirttiğimiz gibi esasında riskleri belirlemek ve değerlendirmek için kuruluşlar için en kapsamlı yöntem, tanımlama ve değerlendirme, yapılandırılmış bir kurumsal risk (ARS, 2013, s. 62) yönetimi sürecinde gerçekleşir. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) “kuruluşun amaçlarına ulaşmasını etkileyen risklerin belirlenmesinde, analizinde, önem sırasına göre sıralandırılmasında ve belirlenen risklere karşı önemli hedefleri, ilgili projeleri ve günlük faaliyetleri göz önünde bulundurarak gerekli tepkinin verilmesinde, kuruluşun büyüklüğüne ve görevine bakmaksızın, tüm işletmeleri kapsamlı ve sistematik bir şekilde ele alan bir yaklaşımdır. Burada KRY, kuruluşlarda ortaya çıkan belirsizlikleri etkin bir şekilde yönetme yeteneğini geliştirmeyi hedeflemektedir” (Küçüküylmaz, 2007, s. 54). Şimdi bu modeli daha ayrıntılı inceleyelim.

#### 3.1. Kurumsal Risk Yönetiminin Tanımı ve Kapsamı

Kurumsal risk yönetimine ilişkin COSO Treadway Komisyonuna göre en yaygın kabul görmüş tanım şöyledir, s. “Kurumsal Risk Yönetimi; kuruluşu etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak, riskleri kuruluşun risk alma profiline uygun olarak yönetmek ve kuruluşların hedeflerine ulaşması, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ve uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçları ile ilgili olarak makul bir derecede güvence sağlamak amacı ile oluşturulmuş; kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve tüm diğer çalışanları tarafından etkilenen ve iç kontrolü de kapsayarak belirli bir stratejide tüm kuruluş çapında uygulanan sistematik bir süreçtir” (COSO, 2004, s. 4).

KRY sistemi, stratejilerin oluşturulması ve kuruluş çapında uygulanması, kuruluşu etkileme olasılığı olan olayların belirlenmesi, risklerin risk iştahı kapsamında yönetilmesi ve kuruluş hedeflerine ulaşmasına yönelik güvence sağlar. Böylelikle kuruluşlar bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı tüm riskleri yönetmek için sistematik ve tutarlı bir yaklaşım benimsemeye odaklanır. Daha sade bir tanımla KRY, “kuruluşun hedeflerine ulaşmasına ilişkin güvence sağlayan, risk iştahı içinde risklerini yöneten, tüm süreçle-



*rinde etkili olmasını sağlayan tanımlanmış potansiyel riskleri baştan aşağı gözden geçiren, strateji belirleyen, yönetim, yönetim kurulu ve diğer personel tarafından kuruluş genelinde işbirliğiyle gerçekleştirilen bir süreçtir” (ERM, 2004, s. 4).*

Diğer bir tanımda ise KRY, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve kuruluş hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kuruluş genelinde yapılandırılmış ve yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (Pehlivanlı, 2022, s. 3).

KRY'nin temel ilkeleri, stratejik planlama, finansal uygulama ve uygulama faaliyetlerinden kaynaklanan riskler için kurumsal yönetim sağlayarak, herhangi bir varyasyonu ölçme ve adresleme için bir karar verme süreci olarak gündeme gelmiştir (Connolly, 2004, s. 23). Bu kapsamda kurumsal risk yönetimi, kuruluş içinde devam eden bir süreç olarak kabul edilir. Organizasyonun her seviyesinde insanlar tarafından etkilenen, strateji belirleyen, her düzeyde ve birimde, işletme genelinde uygulanan, risk iştahı içinde riski yönetmek, potansiyel olayları tanımlamak, bir kuruluşun yönetimi ve yönetim kuruluna makul güvence sağlamak, bir veya daha fazla ayrı ama üst üste gelen kategorilerde bulunan hedeflerin gerçekleştirilmesi için (ERM, 2004, s. 4) tasarlanmaktadır.

Görüldüğü gibi KRY devamlı bir süreçtir. Bu hedefler belirlenmesi ve risklerin belirlenmesi ile başlar (Products, 2013, s. 8). Riskler belirlenirken değişen şartlar dikkate alınmalıdır. Kuruluşlar; küreselleşme, teknoloji, düzenlemeler, yeniden yapılanma, değişen pazarlar ve rekabetin belirsizlik yarattığı bir çevrede faaliyet göstermektedirler (Küçükylmaz, 2007, s. 33). Küreselleşme açısından bakıldığında, hızlı büyüyen teknolojik bağımlılığın (Razali & Tahir, 2011, s. 12) artması riskleri çeşitlendirmiştir.

### 3.2. Kurumsal Risk Yönetimi'nin Kuruluşlara Faydaları

KRY'nin amacı kayıpları azaltarak, risk ve fırsatlar karşı karşıya olan insanların (WDR, 2014, s. 62) gelecekteki beklentilerine cevap verebilmektir. Buna ek

olarak, kuruluşların risk ve fırsatları yönetebilmesini sağlayan risk yönetim sistemini; kuruluşa değer katmak, geliştirmek ve kaynakların en etkin şekilde kullanılmasını sağlayarak kuruluş hedeflerine ulaşmasını (Kızılboğa, 2012b, s. 8; Pehlivanlı, 2022, s. 3) kolaylaştırmaktır. Bu kapsamda hedeflerin başarılması için belirsizlikleri yöneterek kuruluşları canlı tutmaya, korumaya ve geliştirmeye çalışır (Ontario, 2011, s. 6). KRY, kuruluş yönetimlerine belirsizlikler ve onunla birleşmiş risk ve fırsatlarla, değer oluşturma kapasitesini artırma yoluyla etkin ve verimli bir yapı sağlamaktadır (Küçükylmaz, 2007, s. 88).

KRY faaliyetleri; risklerinin yönetimi ile ilgili kuruluşun beklentilerini özetleyen bir politika geliştirmek, süreci belgelemek ve analiz yapmaya olanak sağlamak, öğrenme sürecine yardımcı olmak için kuruluş için özel risklerin belirlenmesini sağlamak, kurumsallaşmış KRY sistemini etkili bir şekilde yerleştirmek, analitik araçlar ve öneriler geliştirmek, risk ve fırsat yönetimi için kritik konulara farklı bakış açıları aramak, sistemin doğru algılanması sağlanarak örgüt kültürüne bütünleştirilmesini sağlamak (Hardy, 2010, s. 8) amaçlarıyla yürütülür.

Kuruluşlar için KRY; olası mali kayıpları azaltmak için örgüt arzusu, iş performansını artırmak için organizasyon arzusu, yasal uyumluluk gereksinimleri nedeniyle, risk hesap verebilirliği artırmak için organizasyon arzusu oluşturmak amacıyla (Razali & Tahir, 2011, s. 12) gerçekleştirildiği için büyük önem taşır. KRY sayesinde stratejik-üst düzey hedefleri ile uyumluluk sağlanır ve ilgili görevler desteklenir. Kaynakların etkin ve verimli kullanımı, raporlama güvenilirliği ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelere kolay uyum sağlanır (ERM, 2004, s. 4).

KRY, kuruluşlara; istenen sonucun elde edilmesine güven duyulması, tehditlerin kabul edilebilir seviyede sınırlanması, fırsatlardan yararlanma konusunda elde edilen gerekli bilgiye dayanarak kararlar alınması, paydaşların kuruluşun yönetimine ve hüküm verme yeteneklerine olan güvenlerinin artması (Arslan, 2008, s. 21) gibi kolaylıklar sağlar. Ancak bu faydaların elde edilebilmesi için risk yönetimi, belirli bir birimde veya fonksiyonda değil, kuruluşun genelinde bir bütün halinde yürütülmelidir (Arslan, 2008, s. 24).

Görüldüğü gibi risk yönetimi, kuruluşlara birçok fayda sağlar, tehlikelerden korur ve hedeflerini destekleyerek organizasyon ve paydaşlarına aşağıda belirtilen katkıları sağlar (Airmic, 2012, s. 4):

- Gelecekteki faaliyetleri gerçekleştirecek bir organizasyon için bir çerçeve sağlanması tutarlı ve kontrollü bir şekilde gerçekleşir.
- Faaliyet, dalgalanma ve proje fırsat / tehdit kapsamlı ve yapılandırılmış bir anlayış ile karar verme, planlama ve önceliklendirme iyileştirmesi sağlar.
- Gerekli olmayan alanlarda değişkenlik azaltılır.
- Varlık ve firma imajı korunur ve artırılır.
- Kişi ve kuruluşun bilgi tabanı geliştirilir hatta ilgili süreçler bu doğrultuda desteklenir.
- Operasyonel verimliliği optimize etmek çok daha kolaylaşır.

Bunların yanında risk yönetimi faaliyetleri kuruluşların farkındalık kültürünün oluşturulmasına da yardımcı olur (Cendrowski & Mair, 2009, s. 22). “Temel KRY faydaları teorik olarak kurumsal yaklaşım, organizasyonel verimlilik, proaktif tutum, raporlama, iç denetim fonksiyonu, iş performansı ve kurumsal yönetim alanlarını kapsayacak şekilde belirlenmiştir” (Küçükylmaz, 2007, s. 92). Bu doğrultuda KRY organizasyonun performansını artırarak; değişikliklere hazır olma durumunu geliştirir. Operasyonel kayıpları azaltır. Düzenlemelere uyum ve risklere cevap vermeyi mümkün kılar. Performans hedefleri ile ilgili belirsizliklerin tahmin edilmesini sağlar. Sistematik risk değerlendirme sürecine güven sağlar. Fazla ve gereksiz faaliyetleri ortadan kaldırır. Risklere uygun verilen cevapları bir araya getirir. Risk işlem maliyetini düzenler. Riskin ne kadarının tolera edileceğini belirler (Akçakanat, 2012, s. 3).

### 3.3. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Modelinin Gelişimi

2000’li yıllarda ABD’de büyük kayıplara neden olan iş skandalları, ekonominin yavaşlamasının işlerde ka-

yıplara neden olması ve dünyadaki gelişmelerin yeni riskleri ortaya çıkarması ile herkes risk yönetiminin önemini farkına vardı. Bu dönemde yapıların uyumsuzluğu nedeniyle farklı alanları kapsayan risk yönetimi modellerinin bir arada kullanılması birçok soruna yol açtı. Bu durum riski tartışmak, tanımlamak, değerlendirmek ve yönetmek için ortak bir model oluşturulması gereğini ortaya koydu. Böyle bir modelin oluşturulması projesine COSO (Committee of Sponsoring Organizations-Sponsor Olan Kurumlar Komitesi) tarafından 2001 yılında başlandı. Çalışma birçok kaynaktan edinilen bilgilerle geliştirildi, birçok farklı tarafı temsil eden birçok kişiden anketler ve diğer yöntemlerle görüşler alındı ve bu sayede edinilen bilgiler de modele girdi oluşturdu. COSO ’nun yetki verdiği bir danışma kurulu da sürece katkı sağladı ve rehberlik etti. 2004 yılı sonunda model tamamlandı (Arslan, 2008, s. 26) ve kamuoyuna duyuruldu.

Bu kapsamda kuruluşlar; “finansal ve operasyonel risklerinin yanı sıra etik, sosyal ve çevresel riskler de dahil olmak üzere, karşı karşıya oldukları tüm iş risklerini tanımlama ve onları makul seviyelerde tutacak şekilde nasıl yönettiklerini açıklama konularında yükümlülük altına girdiler. Bunun sonucu olarak da KRY; birçok kuruluş tarafından stratejik, finansal, operasyonel tüm risklerin belirlenmesine ve yönetilmesine, karşılaşılan ekonomik belirsizlikler karşısında dayanıklılık, sürdürülebilirlik ve esneklik elde edilebilmesine imkân sağlayan bir araç olarak gündeme geldi” (Akçakanat, 2012, s. 44). COSO böylelikle KRY Çerçevesini, çoğunlukla aşağı yönlü risklerin yanı sıra, uyum ve raporlama yönetmek için de (Faris, Gilbert & LeBlanc, 2013, s. 2) kullanmaya başladı.

COSO KRY Çerçevesinin dikey bileşenleri; kontrol ortamı, hedef belirleme, olay tanımlama, risk değerlendirme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinden meydana gelmektedir. Ayrıca çerçevede amaçlar kategorisi stratejik, operasyonel ve mali raporlama ve uygunluk şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu kapsamda amaçlar kategorisini oluşturan riskleri şu şekilde açıklayabiliriz (Faris, Gilbert & LeBlanc, 2013, s. 3-6):

- Stratejik Riskler: Kuruluşların sürdürülebilirlik konularında dikkatli davranması gerekir. Genellikle bu riskler neyin yanlış gide-

bilir olduğuna odaklanan yönetim sistemleri üzerinde yönetilirler. Kuruluş yöneticisi neyin doğru gittiği hakkında proaktif düşünüyor olmalıdır.

- Operasyonel Riskler: İş operasyonları içerikleri son 5-10 yılda önemli ölçüde değişmiştir. Örneğin Japonya'da 2011 yılında Fukushima depremi ve tsunamisi, 2012 yılında Sandy kasırgası operasyonel risklerin önemini bir daha ortaya koymuştur. Birçok kuruluş artık bir ürünün yaşam döngüsü değerlendirmesini yapmak ve müşterilerine bu bilgiyi sağlamak zorundadır. Operasyonel risk kapsamında, sürdürülebilirlik faktörlerinin genellikle kurumsal itibar ve iş sonuçları üzerinde orantısız büyük etkisi bulunmaktadır.
- Uygunluk Riskleri: Birçok şirket, yeni gündeme gelen çok sayıda yeni ve genişleyen yasal uyum riskleri ile karşı karşıyadır. Düzenleyici önlemler almak için doğrudan veya dolaylı olarak çıkan önemli risk alanları; sağlık, güvenlik, insan hakları, iş yasaları, anti-rüşvet ve çevresel riskler gibi oldukça farklı olabilmektedir.
- Risk Raporlama: Giderek büyüyor olan kuruluşlar sürdürülebilirliği tercih ediyorsa daha şeffaf olmalıdırlar. Sürdürülebilirlik raporları, kuruluş organizasyonunu iyi anlamanıza yardımcı olur. Son yıllarda kamu kuruluşları da sürdürülebilirlik uygulamalarını dikkate almış ve daha şeffaf olma yolunda ilerlemeler kat etmişlerdir.

### 3.4. Kurumsal Risk Yönetimi, İç Kontrol ve Denetim

Risk yönetimi, birçok unsuru açısından iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Başka bir ifadeyle, KRY'nin bütünsel parçasıdır. Burada iç kontrol; belirlenen hedef ve amaçlara ulaşılması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, kuruluşların faaliyetlerinde yer alan yapısal risklerin uygun bir biçimde kontrol edilmesi, mali ve diğer yönetim bilgilerinin güvenilirliğinin, doğruluğunun, yasalara, yönetmeliklere, stratejilere, planlara, iç kural ve prosedürlere uyumunun

sağlanması amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan bir süreçtir (Arslan, 2008, s. 42).

İç kontrol sisteminin daha rutin konuları içermesine karşılık, risk yönetimi, daha ileriye dönük, üst düzey ve kuruluş dışına da yönelik stratejiler ve daha genel politikalar içermesi nedeniyle çok fonksiyonlu bir yapıya sahiptir. Risk yönetiminde risklere karşı en doğru kontrol faaliyetleri belirlenir ve en iyi şekilde uygulanır. Elbette ki bu, öncelikle risklerin tam ve doğru olarak tespit edilmesi, sorumluların tayin edilmesi, sürecin işleyiş mekanizmalarının oluşturulması, işlemin izlenmesi ve gözden geçirilmesi aşamalarını gerektirir (İncesu, 2010, s. 13; Derici vd., 2007, s. 22).

KRY kuruluş genelinde olan ve strateji oluşturma sırasında yerleştirilen; kuruluş yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personelinin etkilenen; kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yönelik makul bir güvence sağlamak için onu etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak ve risk kapasitesi içinde yönetmek amacıyla tasarlanmış bir süreçtir. Kuruluşun varlığının nedeni belirli hedeflere ulaşmaksa, iç kontrol bunu başarmak için kuruluşa rehberlik eder ve risk yönetimi de kuruluşun hedeflerine ulaşmasına engel olacak olaylara müdahale ederek kuruluşun rotasından çıkmasını önler. İç kontrol ile faaliyetlerin uygun tarzda yapılması sonucunda, iyi kurumsal yönetiminin amacı olan sürdürülebilir kuruluş performansı yoluyla değer yaratma, koruma ve artırma hedeflerine ulaşılır (Küçükylmaz, 2007, s. 80).

İç kontrol gibi iç denetim de son yıllarda bu doğrultuda yön değiştirmiş, geçmişle ve sadece kontrollerle ilgilenmek yerine geleceğe ve gelecekte kuruluşu bekleyen risklere odaklanmaya başlamıştır (Kara & Sakarya, 2012, s. 71).

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kuruluşlar, uzun vadede başarısız olacaklardır. Üç yıllık olarak tasarlanan iç denetim planları, kuruluşun faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Kuruluş için en yüksek riski oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alan-

lara göre daha sık iç denetime tâbi tutulur (Tufan & Görün, 2013, s. 121).

Bu kapsamda hazırlanan denetim standartları; politika ve prosedürlerin oluşturulması, kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmalarında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmelerinde değerli bilgiler sağlayabilir. Bir denetimde veya denetim sınıfında olağan dışı risklerin veya durumların tespit edilmesi ve denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işleri kapsar.

28945 Sayılı Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararına göre (KGG, 2014); “denetçinin amacı, riskin erken saptanması ve yönetimi sistemine yönelik bir değerlendirmenin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar sebebiyle denetçinin, yaptığı denetim çerçevesinde, sistem tarafından bütün risklerin doğru bir şekilde tespit edilip edilmediğini ortaya konulmasıdır. Bu şekilde kuruluşun varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek muhtemel risklerin zamanında tespiti, analizi ve ilgili birimlere bildirimlerin (komite tarafından yönetim kuruluna yapılan raporlamalar dâhil), yönetimin bu risklere uygun bir karşılık vermesine imkân sağlayacak şekilde zamanında yapılıp yapılmadığı belirlenir. Denetçi, kuruluşun; finansal raporlama amaçlarıyla ilgili iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesi, risklerin öneminin tahmin edilmesi, bu risklerin gerçekleşme ihtimallerinin değerlendirilmesi, bu risklere karşı atılacak adımlara karar verilmesine ilişkin bir sürecinin bulunup bulunmadığı gibi hususlar hakkında bilgi edinir. Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlarlarken her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlık riskine ilişkin değerlendirmenin aşağıdakileri de içeren gerekçelerini dikkate alır:

- İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali (yapısal risk),
- Risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri dikkate alıp almadığı (kontrol riski); dolayısıyla, kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla denetçinin denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediği,

- Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi.”

## 4. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE GENEL YÖNETİM SÜRECİ

Örgüt kültürü ve kontrol ortamının diğer kuruluşlar için de oluşturulabilmesi için risk yönetimi sistemlerini kamu otoritesi adına sahiplenen, süreci izleyen ve ilgili kuruluşları raporlama fonksiyonu ile takip eden bir üst kurula (bağımsız idari otoriteye) ihtiyaç vardır (Pehlivanlı, 2022, s. 7). Yönetim kurulu seçimi ve üst düzey yöneticilerin değerlendirilmesi ile; planlama, performans izleme, strateji ve risk denetlemek; yöneticileri dengeleme, kurumsal politika ve planlarını onaylamak; işin olağan akışı içinde maddi sermaye harcamalarını onaylama; bütünlüğün ve şeffaflığının sağlanması, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygunluk denetiminin sağlanması (Cendrowski & Mair, 2009, s. 14) ile gerçekleştirilir. Kuruluşun tüm üyeleri, organizasyonun her düzeyinde önemli konularda yönetime girdi sağlamak için sürece (Duckert, 2011, s. 28) dahil edilmelidir.

Değişimin ve gelişimin bir sonucu olarak artan belirsizlik ortamında, çalışanlar, belirli ölçülerde risk alarak hareket etmek durumundadırlar. Risk alma, girişimci yöneticilerin önde gelen özelliklerinden biridir. Belirsizliğin doğurduğu bilgi yetersizliği nedeniyle zamanında verilmeyen kararlar, kuruluşların fırsatları kaçırmalarına sebep olabilir. Rekabet avantajını kaybedebilirler. Belirsizlik altında çalışanlar, uygun şekilde risk alarak karar vermelidirler (Kurt, 2012, s. 33). Bu da ancak, yönetim kademesinin KRY sistemini tam anlamı ile kabullenmiş olması ve tüm personelin katılımı ile etkin bir çalışma ortamının yaratılması ile gerçekleştirilebilir.

### 4.1. Kurumsal Risk Yönetimi'nde Organizasyon Yapısı

KRY sürecinde yöneticiler, öncelikle riskin etkin yönetiminden danışmanların belirlediği risk seçenekte-



ri arasından tercih yapmaktan, elde edilecek faydaya göre riski kabul veya reddetmekten, risk yönetimi konusunda çalışanların eğitilmesi ve teşvik edilmesinden, etkisini aşan risk kararlarını daha üst seviyelere, uygun karar verme organlarına iletmekten sorumludurlar (Özer, 2011, s. 347).

Risk yönetimi değişiminin karmaşıklığı ve hızı artıyor (ARS, 2013, s. 82) olmasına rağmen, organizasyonda uygun risk yönetimi yapısı ile değişime cevap vererek karşılaşılabilecek negatif durumların pozitif çevrilmesi sağlanacaktır. Kuruluş yöneticileri, kurumsal risk yönetimi sürecini değerlendirmek, güçlendirmek ve hedefe doğru yönlendirilmesini sağlayacak (ERM, 2004, s. 9) en etkili kademedir. Yöneticiler, süreçleri ve kaynakların daha etkin yönetimi için yeni yollar bulabilir ve en iyi uygulamaları bulmak için sorumluluğu (Hardy, 2010, s. 9) alması gerekebilir. Çünkü yirmi birinci yüzyılın yöneticisi, risk yönetimini çok iyi bilmek ve uygulamak zorundadır (Özer, 2010, s. 211).

**-Yönetim Kurulunun Sorumluluğu:** Günümüzde yönetim kurulları için risk yönetimi uygulamaları açısından kuruluş büyüklüğü veya türü güçlü bir odak noktası olmaya devam etmektedir (ARS, 2013, s. 8). Üst yönetim kurulu, kuruluşun kurumsal risk yönetim durumunu tartışmak ve gerekli gözetimi sağlamaktan sorumludur. Yönetim kurulu, etkili bir kurumsal risk yönetimini sağlamanın yanı sıra, en önemli risklerden de haberdar olmalıdır. Yönetim kurulu, iç denetçiler, dış denetçiler ve diğer girdi arayanları da dikkate almalıdır (ERM, 2004, s. 9). Etkin yönetim kurulu üyeleri, objektif, yetenekli ve sorgulayıcıdır. Yönetim kurulunun şirketin stratejik yönünü tayin etme ve risk yönetimi içeriğini oluşturma sorumluluğu vardır. Yönetim kurulunun risk yönetimi sorumlulukları; riskin stratejik bakış açısını belirleme ve risk iştahı ayarlama, risk yönetimi yapısını kurma, en belirgin riskleri anlama, kuruluşu kriz anında yönetme olarak sayılabilir. Kurul belirli iş risklerini değerlendirir ve anahtar riskleri düzenli bir güncelleştirmeye tabi tutar (ARS, 2013, s. 74). Yöneticiler, uygulamanın risk toleranslarıyla uyumlu olmasını sağlayarak, kendi sorumluluk alanlarındaki KRY parçalarının uygulanmasını yönlendirirler (Küçükylmaz, 2007, s. 134).

Bu kapsamda yönetim kurulunun başlıca sorumlulukları; kuruluşun stratejik yönünü belirlemek ve etkin çalışması ve risk yönetimi için bir çerçeve oluşturmak, kabul edilemez risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemek, olumsuz risklerin kuruluş üzerindeki etkisini en aza indirmek, risklerin fayda ve maliyetlerinin kontrolünü üstlenmek, risk yönetim sürecinin etkinliğini sağlamak (Airmic, 2012, s. 12), risk iştahı seviyelerini belirlemek, KRY faaliyetlerini denetlemek, maruz kalınmış önemli risklerin niteliğini ve büyüklüğünü belirlemek, belirlenmiş stratejik risk hedefleri için risk seviyelerini karşılaştırmada ilgili raporları değerlendirmek, risk yönetimi ve risk iştahı politikalarının uygun ve ihtiyatlı kalmasını sağlamak (Ontario, 2011, s. 13) olarak sayılabilir.

**-Üst Yöneticinin Sorumluluğu:** Üst yönetici, kuruluşun niteliğine göre, başkan, yönetim kurulu başkanı, genel müdür ve benzeri unvanları taşıyabilecek olan kuruluşun en üst düzeydeki yöneticisidir (Derici vd., 2007, s. 14). Üst yönetici, kuruluşun KRY yeteneklerini değerlendirmek zorundadır. Bu kapsamda daha derinlemesine değerlendirme olup olmadığını belirlemesi gereklidir (ERM, 2004, s. 9). Üst Yönetici KRY yetenekleri ve etkinliğinin değerlendirmesini görüşmek üzere iş birimi yöneticileri ve önemli personellerini bir araya toplayarak fikirlerine başvurur. “Belirli süreçlerdeki, operasyonlardaki ya da bölümlerdeki yöneticilere belirli KRY uygulamaları için sorumluluk verir. Bu yöneticiler, olayların belirlenebilmesi ve risk değerlemesi için teknikler geliştirirler. Birimin hedeflerine yönelik risk prosedürlerinin geliştirilip uygulanmasında ve hammadde satın alması ya da yeni müşterilerin kabul edilmesiyle ilgili kuralların geliştirilmesi gibi karşılıkların belirlenmesinde rol oynarlar” (Küçükylmaz, 2007, s. 134).

**-Yöneticilerin Sorumluluğu:** Üst yöneticilerin sorumluluğu “KRY’nin tüm parçalarının yerinde olduğunu gözetmektir. Üst düzey yönetici, diğer yöneticilere liderlik ve yön sağlayarak, satış, pazarlama, üretim, satın alma, finans, insan kaynakları gibi önemli operasyon alanlarından sorumlu üst düzey yöneticilerle periyodik olarak toplanarak, riski nasıl yönettikleri de dahil olmak üzere sorumluluklarını gözden geçirerek görevlerini yerine getirirler. KRY sürecinin



oluşturulması kararı sonrası yapılması gereken ilk iş bir risk yönetimi lideri atanmasıdır” (Özer, 2012, s. 144). Kuruluşun büyüklüğüne bağlı olarak risk yönetim işlevi tek bir risk savunucusu, yarı zamanlı bir risk yöneticisi, tam ölçekli risk yönetimi bölümü gibi değişebilir (Airmic, 2012, s. 12). Kurumsal risk yöneticisinin sorumlulukları; risk yönetimi stratejisini ve politikasını belirleme, stratejik ve operasyonel düzeyde risk yönetiminin birincil savunucusu olma, kuruluş içinde risk farkındalığı oluşturulması için eğitim verme, iş birimleri için risk politika ve yapıları kurma, risk yönetimi için süreçleri tasarlama ve gözden geçirme, kuruluş içinde risk yönetimi konularında tavsiyelerde bulunma, çeşitli fonksiyonel faaliyetleri koordine etme, acil durum ve iş sürekliliği programları hazırlama, risk tepki süreçlerini geliştirme, yönetim kurulu ve paydaşlar için risk raporları hazırlama, önemli stratejik, iş ve süreç risklerini tanımlama, ölçme, değerlendirme (Ontario, 2011, s. 14) olarak belirtilebilir.

**-Finansal yöneticilerin, İç ve Dış Denetçilerin Sorumluluğu:** KRY sorumlularına bakıldığında “finansal yöneticilerin ve çalışanlarının çok önemli pozisyonda oldukları görülür. Finansal yöneticiler hedeflerin oluşturulmasında, stratejilerin belirlenmesinde, risklerin analiz edilmesinde ve kuruluşu etkileyen değişikliklerin nasıl yönetileceği konusunda karar verilmesinde, vazgeçilmez bir görev üstlenirler. Çok değerli bilgiler sağlarlar, yön gösterirler ve karar verilen aksiyonların izlenmesi ve takip edilmesi sağlayacak bir pozisyonda bulunurlar” (Küçükylmaz, 2007, s. 137).

İç denetçiler de KRY ’nin etkinliğinin değerlendirilmesinde ve düzeltmelerin önerilmesinde önemli rol oynarlar. İç denetçi KRY sürecinde üst yönetime risk alma istekliliği seviyelerinin belirlenmesinde, risklerin ölçülmesinde ve etkili bir şekilde kuruluş politika, süreç ve uygulamalarına dönüştürülmesinde danışmanlık sağlayabilirler veya güvence hizmetini üstlenebilir. İzleme faaliyetini de gerçekleştirirler (Pehlivanlı, 2022, s. 6). İç denetçiler, KRY olgunluk seviyesi ve organizasyon itibarıyla kendilerine biçilen sınırlar dahilinde risk tanımlama aşamasında aktif görev alabilecekleri gibi sürecin etkinliğinin denetiminden de sorumlu tutulabilirler. İç denetçiler, risk değerlendirme ve

risklerin sıralama faaliyetini güvence verme fonksiyonu çerçevesinde incelerler. Önemli riskler hakkında iç denetim çalışmalarına odaklanarak, yönetim tarafından tanımlanan ve risk yönetim süreçlerinin denetimini yapmak, risk yönetimine güvence sağlamak, risk yönetimi sürecinde aktif destek ve katılımını sağlayarak risk tanımlama/değerlendirmesini kolaylaştırmak ve risk yönetimi ve iç kontrol hat elemanı yetiştirmek, yönetim kurulu ve denetim kuruluna koordine risk raporlama, yapmak gibi (Airmic, 2012, s. 13; Ontario, 2011, s. 14) temel görevleri vardır. İç denetçiler, risk etki ve olasılıklarının ölçümünde kullanılan araçların kalitesini sorgularlar ve risklerin tam olarak değerlendirilip değerlendirmediği hakkında güvence verirler. Bu aşamada raporlanan anahtar riskleri değerlendirmeleri gerekir. Bu kapsamda kurul ve denetim komitesine verilen risk raporlarını koordine ederler (Kara ve Sakarya, 2012, s. 76). İç denetçiler kuruluşun kontrol yapısını değerlendirirken mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve sistem denetimi uygulamalarını yaparlar (Akçakanat, 2012, s. 43).

Kuruluşlarda risk ve kontrol kültürü oluşturulurken örgüt kültürü ile bütünlük sağlanması, altyapı donanımının sağlanması ve çalışanların bilgi ve yeteneklerin belirlenmesi gerekmektedir (Aydeniz, 2008, s. 14). Kuruluşların sahip oldukları en büyük değer insan gücü olduğu bir gerçektir. Teknolojideki gelişmeler nedeniyle büyük ve hızlı olursa olsun kuruluşların insana ve onun yaratıcılığına olan ihtiyacı hiçbir zaman önemini yitirmeyecektir. Bu ise var olan bir gerçeği bir kez daha gözler önüne sermektedir; başarı ancak sahip olunan bilgi ve yetenekler potansiyelini, belirlenen hedefler doğrultusunda harekete geçirmek ve onu en etkin şekilde kullanabilmekle mümkün (Doğan, 2007, s. 15) olabilmektedir.

Neredeyse tüm çalışanlar risk yönetimini etkilerler. Risklerin belirlenmesi ya da değerlendirilmesinde kullanılan bilgileri oluşturabilir ya da KRY’yi etkilemek için gerekli diğer faaliyetlerde bulunabilirler. Bu faaliyetlerin özenle gerçekleştirildiği bir kuruluşta bu durum KRY’nin etkinliğini doğrudan etkiler. Tüm personel, KRY’nin içinde bulunan bilgi ve iletişim akışını desteklemekle sorumludur. KRY herkesin işidir ve tüm çalışanların rolleri ve sorumlulukları açıkça tanımlanmalı ve etkin bir şekilde bildirilmelidir (Küçükylmaz, 2007, s. 139).

Kuruluşlarda yukarıda belirtilenler dışında kalan diğer personelin gün bazında riski yönetmek için birincil derecede sorumluluğu vardır. İş birimi yönetimi, risk yönetim hedeflerini tanıtmak ve risk bilincini teşvik etmekle sorumludur. İş birimi yönetimi, kavramsal projelerin yanı sıra proje boyunca risk yönetiminin de dahil edildiğinden emin olmalıdır (Airmic, 2012, s. 12). Bunun yanında dış denetçilerin de KRY'de sorumluluğu vardır. Dış denetim dış denetçiler tarafından yapılan denetimi ifade eder. Dış denetçiler, denetim yaptıkları kuruluşla ilişkisi olmayan yani organizasyondan bağımsız olan denetçilerdir. Dış denetimin, risk yönetim sisteminin yapısını anlaması, kontrol riskinin değerlendirilmesi sürecinde önemli veriler sağlar. Burada kontrol riski, denetim riskinin önemli bileşenlerinden biridir. Denetçiler, kuruluşun kontrol yordamlarını gözlemleyerek, belgeleri inceleyerek, yönetimi ve çalışanları sorgulayarak KRY sistemini izlerler (Akçakanat, 2012, s. 45). Dış denetçiler yönetim ve yönetim kuruluna, bağımsız ve objektif bir bakış açısı sağlarlar. Bu durum diğer amaçlar kadar kuruluşun dış finansal raporlama amaçlarını başarmasına da katkıda bulunabilir. KRY ve kontrolündeki eksikliklerle ilgili bulguları bildirme yoluyla dikkatleri çekmek ve geliştirilmesine dair tavsiyeler sunmak (Küçükylmaz, 2007, s. 39) en önemli sorumluluklarındandır.

#### 4.2. Kurumsal Risk Yönetimi'nde Başarı İçin Kritik Faktörler ve Etkinlik

Etkin KRY sistemine geçişin başlatılabilmesi için atılması gereken ilk adım; herkesin bu konuda aynı kavramlarla düşünmesine yönelik ortak bir dilin oluşturulmasını sağlamak ve risk yönetim rol ve sorumluluklarını açığa kavuşturarak, yönetime güvenirliliği arttırmak amacıyla idareden destek (Arslan, 2008, s. 50) almaktır. Bir risk uygulayıcının ilk olarak katılımın kapsamını belirlemek için bir risk yönetimi stratejisi belirlemesi önemlidir (Cendrowski & Mair, 2009, s. 13). Bu stratejiyi belirlerken kuruluş özelliği, çalışma alanı, dış etmenler, iç etmenler ve üst yönetimin tutum ve davranışı sürece dahil edilerek yol haritasının çıkarılması önem arz etmektedir.

Risk yönetim süreçleri içinde olan insan unsuru ve prosedürleri bir kuruluşun kültüründe önemli bir etkidir. Risk yönetimi kültürünün en önemli bileşenlerinden biri olan hesap sorgulama, KRY felsefesidir. Risk yönetimi merkezli bir kuruluşun tüm seviyelerinde hesap verilebilirlik sorumluluğu kurulması gerekir. Hesap verebilirlik olmadan çalışanların, risklerin bilincinde olması mümkün değildir (Cendrowski & Mair, 2009, s. 20).

Literatürde KRY 'de başarı için en yaygın kritik faktörler aşağıda sıralanmıştır (Hardy, 2010, s. 9):

- KRY için kısa ve uzun vadeli stratejik planlar kurulması,
- KRY'yi kabul ederken, faydaların paydaşlara iletiğinden emin olunması,
- Diğer kuruluşlarla karşılıklı işbirliği içinde olunması,
- “Tekerleği yeniden icat etmeyin” anlayışının tüm aktörlerce kabullenilmesi,
- KRY vizyonunu başarmak için deneyimli ve nitelikli personele sahip olunması,
- Kuruluşun en altı ile en üstü arasında iletişimin güçlü olmasının sağlanması.

Risk yönetiminde etkin olabilmek için yukarıda bahsettiğimiz gibi yöneticiler bu süreçte önem taşımaktadırlar. Kişisel olarak riski, algılama, öngörme, sezme, gerekli tedbirleri hızlı bir şekilde alabilmek gibi kişisel yeteneklere sahip olan yöneticiler, riskin her türlüünün yönetiminde çok daha başarılı olmaktadır (Özer, 2012, s. 160). Kurumsal risk yönetimi bir süreçtir. Bu sürecin başarıya ulaşması; kuruluş genelinde sağlam bir yapının oluşması, insan odaklı kararlar alınması ve stratejik hedefler doğrultusunda KRY'nin etkinleştirilerek belirsizlik ortamından fırsat ve kazanç ortamına geçiş yapılması ile gerçekleştirilecektir.

Uygulamada risk yönetimi araştırmaları, riskin ne kadar erken teşhis edilip müdahale edilirse, o kadar projenin başarısızlığının ve maliyet kaybının önlenmesi olasılığının yüksek olduğunu göstermektedir. Risk yönetimi, olumsuz şoklara karşı kuruluş dayanıklılığını arttırabilmek için önemli roller üstlenmektedir (Erdem & Younis, 2012, s. 4).

KRY sistemi geleneksel risk yönetimindeki gibi riskleri “kötü olumsuz” olarak algılamaz. Riskleri yönetilebilir ve kuruluş için artı bir değere dönüştürülebilir gözüyle değerlendirdiğinden, hedeflere yönelik riskler tanımlanarak, nasıl tutumlara uygulanabileceği belirlenir ve böylelikle gözden kaçan fırsatların farkına varılır. KRY sistemi kuruluşun başarısız sonuçlara değil, süreçte başarısız sonuçların ortaya çıkmasına sebep olan nedenlere odaklanılmasını ve onların yönetilmesini ve hatta fırsat sağlayıcı durumların ortaya çıkarılmasını sağlamaya odaklanır (Kızılboğa, 2012a, s. 312). Kuruluşu tehdit eden durumun tanımlanarak ve değerlendirilerek fırsat haline dönüştürülmesi ancak KRY anlayışı ile gerçekleştirilebilir. Eğitim, KRY için sorumluluk sağlayan önemli bir araç olarak hizmet edebilir. Sürekli ve doğru eğitim politikaları ve prosedürlerinin uygulanması doğru karar almayı destekler (Green, 2013, s. 34). KRY sisteminin, kuruluşun hedeflerine ulaşma başarısını artırmasına ve kuruluşa değer katarak gelişim sürecini desteklemesine önem verilmelidir (Kızılboğa, 2012b, s. 96).

Uygulamada KRY'nin etkili olması için; kuruluş üst yönetiminin desteği, kuruluş içinde sorumluların atanması, eğitim ve gelişim için uygun kaynakların tahsisi ve tüm paydaşlar tarafından risk bilincinin geliştirilmesi (Airmic, 2012, s. 12) gerekir. Ayrıca etkili bir KRY uygulanması; gözetim (tüm kritik riskler; tanımlanmış, yönetilmiş ve izlenmiş olmalıdır), sorumluluk (riskin; tanımlanması, değerlendirilmesi, hafifletilmesi ve raporlaması için sorumlular, yönetim tarafından atanmalıdır), güvence (yöneticiler riskin belirli seviyede yönetildiğine güvence vermeli) (Ontario, 2011, s. 5) şeklinde belirtilen hedeflere ulaşmak için kuruluş üst yönetimleri yoğun çaba harcamalıdır.

## 5. SONUÇ

Çalışmada genel olarak değerlendirdiğimiz gibi risk yönetiminin kuruluş stratejisinin etkin bir şekilde uygulanmasını destekleyecek sürekli bir süreç olarak geliştirilmesi (Airmic, 2010, s. 6) gerçeği artık tüm kuruluşlarda kabul edilen temel bir yönetim anlayışına dönüşmüştür. Kuruluşların kârlı ve verimli bir organizasyon yapısına kavuşmak için yönetim stratejisi

oluşturarak dahili ve harici tüm risklerin üstesinden gelmesinin (Brannan & Taylor, 2006, s. 2) değişen dünyanın kaçınılmaz zorunluluğu olduğu gerçeği, bugün KRY'nin hızla gelişiminde temel bir itici faktör olmuştur. Bu nedenle günümüzde gerek özel sektörde gerekse de kamu sektöründe kuruluşlar bu modeli kurabilmek için yoğun çaba harcamaktadırlar.

1990'lı yılların sonunda ABD başta olmak üzere dünya genelinde yaşanan şirket skandalları, kuruluşların daha adil ve şeffaf yönetilmesini destekleyen kurumsal yönetim anlayışını ve bu anlayışı destekleyici, kuruluşun geneline uygulanabilen KRY sistemine ilişkin taleplerin artmasını sağlamıştır (Kızılboğa, 2012a, s. 297, 2012b, s. 84). 2000'li yıllarda ABD'de büyük kayıplara neden olan yönetim skandalları, ekonominin yavaşlamasının işlerde kayıplara neden olması ve dünyadaki gelişmelerin yeni riskleri ortaya çıkarması ile herkes risk yönetiminin öneminin farkına varmıştır (Ogan, 2010, s. 8). Bu dönemle beraber dünya genelinde KRY uygulamaları hızla artmış ve yaygınlaşmıştır.

Gerek özel sektör gerekse de kamu sektörü kuruluşları; ekonomik, teknolojik, politik, pazar ve rekabet çevrelerindeki belirsizlik arttıkça bir takım risklere maruz kalırlar (Çakınberk, 2010, s. 354). Değişen dünya nedeni ile kuruluşların hata yapma olasılığı ve hataların maliyetleri sürekli artmaktadır. Önümüzdeki dönemde risk yönetim fonksiyonuna sahip kuruluşlar ve buralarda görev alan risk yöneticilerinin sayısı kuşkusuz ki artacaktır. Eğer başarıların tesadüfi olması istenmiyorsa, değişen koşullar ve dinamikler altında dahi her koşulda başarı sürdürülmek isteniyorsa (Saka, 2010, s. 18), klasik risk yönetimi anlayışından kurumsal yapının esas alındığı KRY anlayışına geçilmesi gerekmektedir. Kurumsal riskleri azaltmak ve klasik risk yönetimine kıyasla iş kollarında veya birimler arasında iletişim kurmak, teknikler kullanmak ve entegre bir sistem kurmak (Razali & Tahir, 2011, ss. 8-16) için KRY sistemine ihtiyaç duyulur. Çalışmada sık sık vurguladığımız gibi KRY, organizasyon içinde riskleri yönetmede sistematik bir disiplin yaklaşımıdır. Birimler arası iletişimi güçlendirir. Bilgi alışverişini kolaylaştırır, yaygınlaştırır. Kuruluş içinde örgüt kültürü oluşmasını sağlar ve iyi yerleşmiş örgüt kültürü de risk yönetimi tabanlı karar verme üzerinde etkili olur.

Bugün, karşı karşıya olduğumuz en önemli gerçeklik değişimdir. Bu durum önemini tüm dünya tarihi içerisinde son 60 yılda çok hızlı artmıştır. Klasik risk yönetim sisteminin dar kapsamından çıkarılarak kuruluşların her türlü faaliyet alanında karşılaşılabilecekleri riskleri (stratejik, faaliyet, uygunluk, raporlama, teknolojik ve personel gibi) ele alabilecek şekilde genişletilmesi artık bir zorunluluk haline gelmiştir.

Risk yönetiminin önemi arttıkça klasik risk yönetimi yöntemlerinin; riski tanımlama, değerlendirme ve yönetmede yetersiz olduğu görülmüştür. Bu klasik yöntemler, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırmak ve değer yaratma sürecine katkıda bulunmaktan çok, kayıpları engellemeye yönelik olduğundan çoğu kuruluş risk yönetimini yeniden tanımlamak zorunda kalmışlardır.

Son yıllarda risklerin çeşidi ve miktarı artmakta ve çözüm üretme ihtiyacı bir zorunluluk olarak hem kuruluş yöneticilerinin hem de kamu kuruluşlarının karşısına devamlı olarak çıkmaktayken bu zorluğun üstesinden gelmek ve KRY uygulamalarına yön vermek amacıyla COSO tarafından çeşitli çerçeve metinler yayımlanmıştır. KRY uygulamalarını başlatmak isteyen ya da mevcut çalışmalarını yeniden yapılandırmak isteyen kuruluşlar açısından bu mevzuat büyük katkı sunmuştur.

Bugün ilginçtir ki, KRY için tüm bu uygun zemine rağmen; kuruluşlar “finansal ve operasyonel risklerinin yanı sıra etik, sosyal, iç ve dış çevresel riskler de dahil olmak üzere, karşı karşıya oldukları tüm iş risklerini tanımlama ve onları makul seviyelerde tutacak şekilde nasıl yönettiklerini açıklama konularında yetersiz kalmaktadırlar. Bunun sonucu olarak da KRY, kuruluşlar tarafından stratejik, finansal, operasyonel tüm risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi için ekonomik belirsizlikler karşısında dayanıklılık, sürdürülebilirlik ve esneklik sağlamak amacıyla benimsenmektedir” (Akçakanat, 2012, s. 15). Söz konusu süreçte, başta COSO olmak üzere tüm aktörler KRY sistem ve uygulamalarının daha da rasyonel hale getirilip kuruluşlara maksimum fayda sağlamları için üzerlerine düşen görevleri yerine getirmek zorundadırlar. Aksi halde dünya, riskini yönetemeyen, başarısız olmuş, iflas etmiş kuruluşlar “çöplüğüne” dönecektir.

## Kaynakça

- Akçakanat, Ö. (2012). Kurumsal risk yönetimi ve kurumsal risk yönetim süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4 (7), 30-46.
- Arslan, I. (2008). *Kurumsal risk yönetimi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Aydeniz, Ş. (2008). *Risk yönetimi*, Denizli: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- Bolgün, E. (2010). *Küresel krizin nedeni risk yönetimi mi?* İzmir: İzmir Ekonomi Üniversitesi Yayınları, 35.
- Bozkurt, V. ve Baştürk, Ş. (2009). Kobi girişimcilerinde risk ve belirsizlik algıları: Bursa örneği, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 64(2), 43-74.
- Brannan, W. L. & Taylor, J. R. (2006). *A model for enterprise risk management within a healthcare organization*. Web: <http://www.asse.org/practicespecialties/riskmanagement/docs/Brannan%20&%20Taylor%20Article.pdf> Son Erişim Tarihi: 10.11.2013.
- Çakınberk, A. (2010). Stratejik ittifaklarda risk faktörleri ve risk yönetimi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 353-366.
- Cendrowski, H. & Mair, W. C. (2009). *Enterprise risk management and COSO*, Canada, 1. Web: [http://www.cca-advisors.com/PDFs/Risk\\_Management\\_preview.pdf](http://www.cca-advisors.com/PDFs/Risk_Management_preview.pdf) Son Erişim Tarihi: 10.06.2014.
- Connolly, J. (2004). The newest buzz at companies? “Risk management on steroids”. *National Underwriter Life & Health*, 108(39), 23.
- Covello, İ. & Sandman, P. M. (2001). *Risk Communication: Evolution and Revolution*, John Hopkins University Press, 164-178. Web: <http://www.psandman.com/articles/covello.htm> Son Erişim Tarihi: 08.03.2014.
- Crawford, M. D. (2012). *An exploration of enterprise risk management maturity factors within transportation organizations*, the degree of Master of Science, University of Colorado, Colorado.



- Demirel, E. & Taner, B. (2009). Risk yönetiminde riske maruz değer yöntemleri ve bir uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 127-148.
- Derici, O., Tüysüz, Z. & Sarı, A. (2007). Kurumsal risk yönetimi ve Sayıştay uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, 65, 151-172.
- Doğan, H. (2007). İşletmeler de örtülü bilginin somutlaştırılması ile olası stratejik risk sendromlarına ilişkin çözüm önerileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (2), 143-160.
- Duckert, G. H. (2011). *Practical enterprise risk management: A business process approach*, John Wiley & Sons, ABD, 35.
- Emhan, A. (2009). Risk yönetim süreci ve risk yönetmekte kullanılan teknikler. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(3), 209-220.
- Erdem, O. A. & Younis, A. E. (2012). Yazılım projelerinde risk yönetimi. *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 5 (1), 1-5.
- Faris, C., Gilbert, B. & LeBlanc, B. (2013). *Integrating the triple bottom line into an enterprise risk management program*, Miami University, USA, 2.
- Gren, H. (2013). *The relationship between organizational risk management and job satisfaction in law enforcement*. the Degree of Doctor, Walden University.
- Güneş, Ş. & Teker, S. (2010). Türk enerji sektöründe kurumsal risk yönetimi farkındalığı. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 11 (1), 64-76.
- Hardy, K. (2010). *Managing risk in government: An Introduction to enterprise risk management*, IBM Center for The Business of Government, 10.
- Harmankaya, D. B. (2012). Risk yönetimi ve işletmelerde uygulanabilirliği, *Verimlilik Dergisi*, 54, 41-59.
- Hudspith, B. (2014). Risk perception and risk acceptance: Implications for nuclear energy. Web: <http://www.nuceng.ca/sner/acceptance.pdf> Son Erişim Tarihi: 05.01.2014.
- İncesu, E. (2010). Kurumsal Risk Yönetiminde, Seydişehir Devlet Hastanesi Risk Yönetim Modeli Uygulaması. 5. Uluslararası Sağlıkta Kalite, Akreditasyon ve Hasta Güvenliği Kongresi Tam Metin Kitapçığı, Antalya.
- Jina, A. (2014). Risk management can be a powerful instrument for development, *World Development Report*, 55.
- Kara, S. & Sakarya, Ş. (2012). Kurumsal risk yönetimi çerçevesinde risk odaklı iç denetim ve İMKB uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 65-86.
- Kimbrough, R. L. (2006). *The relationship between perceptions of organizational culture and implementation of enterprise risk management*, The Degree Of Doctor Of Philosophy, Alabama.
- Kızılboğa, R. (2012a). Risk yönetimi ve ülke uygulamalarında risk yönetim modelleri. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 4(7), 82-99.
- Kızılboğa, R. (2012b). Geleneksel risk yönetiminden kurumsal risk yönetim sistemine geçiş. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 297-316.
- Küçükşahin, A., Şafak, İ. C. & Dedeoğlu, Ç. (2009). Güvenlik bağlamında risk ve risk yönetimi. *Güvenlik Stratejileri Dergisi*, 5(10), 9-35.
- Küçükylmaz, A. (2007). *Havaalanlarında kurumsal risk yönetimi: Atatürk havalimanı terminaleri işletmesi için kurumsal risk yönetimi model önerisi* (Yayımlanmamış doktora tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kurt, D. (2012). *Vekalet teorisi çerçevesinde hisse senedi maaş yapılarının risk alma davranışı ve finansal performans etkisi: S&P 500 firmaları üzerine bir uygulama* (Yayımlanmamış doktora tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Lou, B. & Heitger, D. (2005). A Building-Block approach for Implementing COSO's enterprise risk management—integrated framework, *Management Accounting Quarterly*, 6(2), 6.
- Molal, V. (1997). *Risk analysis and risk management*. Lewis Publishers, 17.



- Ogan, E. (2010). *Küresel kriz ve risk yönetimi: Yeni finansal yapı ve beklenen riskler*. İzmir Ekonomi Üniversitesi Yayınları, 9.
- Ontario (2011). Enterprise Risk Management Framework, Web: [http://www.documents%20and%20Settings/ UltraXP/Belgelerim/Downloads/DICO\\_ERM\\_Framework\\_September\\_2011.pdf](http://www.documents%20and%20Settings/ UltraXP/Belgelerim/Downloads/DICO_ERM_Framework_September_2011.pdf) Son Erişim Tarihi: 10.06.2014.
- Özer, M. A. (2010). *Kuruluşlarda süreç, performans ve risk analizi/yöntemi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özer, M. A. (2011). *21. Yüzyılda yönetim ve yöneticiler*, Ankara: NOBEL Akademik Yayıncılık.
- Özer, M. A. (2012). Rekabet ortamında girişimciler için var olabılme reçetesi: Risk yönetimi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 7(1), 143-162.
- Pehlivanlı, D. (2022). *Kurumsal risk yönetimi uygulamaları*, İstanbul: Asil Denetim, Web: <https://sertifikaliicdenetici.files.wordpress.com/2012/09/kurumsal-risk-yc3b6netimi.pdf> Son Erişim Tarihi: 13.03.2022.
- Products (2013). Risk and policy management Web: [www.scmagazine.com/uk](http://www.scmagazine.com/uk) Son Erişim Tarihi: 05.01.2014.
- Razali, A. R. & Tahir, I. M. (2011). Review of the literature on enterprise risk management. *Business Management Dynamics*, 1 (5), 9-14.
- Saka, T. (2010). *Yeni-Dünya ekonomik düzeninde risk yönetiminin rolü*. İzmir Ekonomi Üniversitesi Yayınları, 35.
- Schmidt, M. (2004). Investigating risk perception: A short introduction, Austria, 3. Web: [http://faculty.mercer.edu/butler\\_aj/documents/Intro\\_risk\\_perception\\_Schmidt.pdf](http://faculty.mercer.edu/butler_aj/documents/Intro_risk_perception_Schmidt.pdf). Son Erişim Tarihi: 03.05.2014.
- Sha, H., Arkam, M., Hussain, M., Imran, S. & Rehman, K. U. (2011). Relationship between risk perception and employee investment behavior, *Journal of Economics and Behavioral Studies*, Vol. 3, No. 6, 348.
- Smith, E. J. (1907). New York Times. Web: <http://www.is-sagligi-ve-guvenligi.com/makaleler/risk-degerlendirme/158-risk-algisi-nedir.html> Son Erişim Tarihi: 12.06.2014.
- Sung, M. C. & Zhang, J. (2013). Risk management capability building in SMEs: A social capital perspective, *International Small Business Journal*, 67, 670-689.
- Tilki Bostancı, H. (2013). *Firma düzeyinde riske karşı duyarlılığın beklenti teorisi ile açıklanması* (Yayımlanmamış doktora tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Tufan, M. & Görün, M. (2013). Türkiye'deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, (89), 115-135.
- Uzunçubuk, L. (2005). *Yerleşim yerlerinde afet ve risk yönetimi* (Yayımlanmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Whitman, M. E. & Mattord, H. J. (2012). *Principles of information security*. United States of America, 594.

### İnternet Kaynakları

- AIRMIC (2010). *A structured approach to enterprise risk management and the requirements of ISO 31000*, 6. Web: <http://www.e-finance.com/RaportyCIMA/6.pdf> Son Erişim Tarihi: 05.03.2014.
- AIRMIC (2012). *The Association of Insurance and Risk Managers. A risk management Standard, Institute of Risk Management (IRM)*, 1. Web: <http://www.e-finance.com> Son Erişim Tarihi: 05.03.2014.
- ARS (Aon Risk Solutions) (2013). *Global Risk Management Survey*, 84. Web: <http://www.aon.com/2013GlobalRisk/2013-Global-Risk-Management-Survey-updated-05-01-2013.pdf> Son Erişim Tarihi: 05.03.2014.
- COSO (2004). *Enterprise Risk Management* Web: [http://www.sox-online.com/coso\\_2004\\_coso\\_framework.html](http://www.sox-online.com/coso_2004_coso_framework.html).17. Son Erişim Tarihi: 15.01.2014.
- COSO (2014). *Enterprise Risk Management*, Web: <http://www.coso.org/>. Son Erişim Tarihi: 15.01.2014.
- ERM (2004). Enterprise Risk Management— Integrated Framework (ERM) (September, 2004). Executive

summary, 4. Web: [http://www.coso.org/documents/coso\\_erm\\_executivesummary.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf) Son Erişim Tarihi: 02.01.2014.

FERMA (Avrupa Risk Yönetimi Dernekleri Federasyonu) (2014). *Risk Management*, Web: <http://www.ferma.eu/risk-management/> Son Erişim Tarihi: 12.02.2014.

KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) (2014). Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi

Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı. Resmî Gazete Sayı: 28945. Web: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/Riskin\\_Erken\\_Saptanmasina\\_Yonelik\\_Ilke\\_Karari.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/Riskin_Erken_Saptanmasina_Yonelik_Ilke_Karari.pdf) Son Erişim Tarihi: 21.03.2022.

WDR (World Development Report) (2014). *Risk management can be a powerful instrument for development*. The World Bank, 61.

# İÇ DENETİM BAĞLAMINDA COVID-19'UN KURUMSAL RISK YÖNETİMİ SÜREÇLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

## (THE IMPACT OF COVID-19 ON ENTERPRISE RISK MANAGEMENT PROCESSES IN THE CONTEXT OF INTERNAL AUDIT)

Gül YEŞİLÇELEBİ\*

### ÖZ

Bu çalışmanın amacı, iç denetim bağlamında COVID-19'un kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerindeki etkilerini teorik açıdan ortaya koymaktır. Çalışmanın amacı doğrultusunda, konu ile alakalı yapılan çalışma ve dokümanlar incelenerek, COVID-19'un kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerine etkileri iç denetim açısından değerlendirilmiştir. Çalışmada, kuruluşların pandemi sürecinde karşılaştığı mevcut ve yeni risklerin COSO bileşenleri bağlamında hangi değişikliklere yol açtığı irdelenmeye çalışılmıştır. Çalışma kapsamında, COVID-19 pandemisinin yol açtığı kurumsal risk yönetimi süreç-

lerini etkileyen durumlar belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, COVID-19 sürecinde ve sonrasında, yeni nesil risk yönetimi olarak dinamik risk yönetimi ve dinamik/çevik denetim anlayışının önem kazandığı anlaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim, İç Denetçi, Uzaktan Çalışma Modeli, COVID-19.

**JEL Kodları:** M14, M40.

### ABSTRACT

The purpose of this study is to theoretically reveal the impact of COVID-19 on enterprise risk management processes in the context of internal audit. In line with the purpose of the study, the impact of COVID-19 on enterprise risk management processes were evaluated in terms of internal audit by examining the studies and documents related to the subject. In the study, it has been tried to examine what changes in the context of COSO components caused by the existing and new risks faced by organizations during the epidemic process. Within the scope of the study, it has been

tried to determine the situations that affect the enterprise risk management processes caused by the COVID-19 pandemic. As a result of the study, it has been reached that dynamic risk management and dynamic/agile audit approach have gained importance as a new generation risk management during and after the COVID-19 process.

**Keywords:** Enterprise Risk Management, Internal Audit, Internal Auditor, Remote Work Model, COVID-19.

**JEL Classification:** M14, M40.

\* Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, UBYO-Havacılık Yönetimi Bölümü, Gümüşhane, Orcid Id: 0000-0001-8558-4452, gyesilcelebi@hotmail.com  
Makale Gönderim Tarihi: 30.11.2021, Makale Kabul Tarihi: 29.05.2022.

## 1. GİRİŞ

Aralık 2019'da başlayan ve yayılmaya devam eden Yeni Koronavirüs (COVID-19) pandemisinin ortaya çıkışıyla, dünya genelinde kısa sürede hem tıbbi hem de makro ekonomik kriz açısından çeşitli zorluklarla karşılaşmıştır (The Institute of Internal Auditors, 2020a). COVID-19, ilk olarak Çin'in Wuhan şehrinde tanımlanan yeni bir koronavirüs türü olarak ortaya çıkmış ve tüm dünyayı kısa süre içinde etkisi altına almıştır. COVID-19'un yayılımını kontrol altına almak için hükümetler, bazı kısıtlamalar getirerek, bunların uygulanmasını sağlamışlardır. Hükümetler tarafından alınan tedbirler kapsamında yapılan kısıtlamalar ise, çeşitli ekonomik kaygıları da beraberinde getirmiştir. Bu pandemiden tüm dünya çeşitli açılardan etkilenmiş ve herkes için yeni bir süreç başlamıştır.

COVID-19 pandemisiyle ilgili küresel gelişmeler, şüphesiz ki her kuruluşu olumlu ya da olumsuz çeşitli açılardan etkilemiştir. Kuruluşlarını, bu yeni sürece adapte etmeye çalışan yöneticiler, risklerle nasıl baş edeceklerini, riskleri önceden tahmin etme konusunda neler yapılabileceği ve mevcut planlamalarda nelerin değiştirilmesi gerektiğine odaklanmışlardır. Pandemi süresince getirilen seyahat kısıtlamaları nedeniyle, büyük ölçüde uzaktan çalışma modeline geçilmiş ve bu durum çeşitli riskleri beraberinde getirmiştir. Pandemi sürecinde kuruluşlar, belirsizlik ve kriz ortamında hiç beklemedikleri farklı riskler ile karşı karşıya kalmışlardır. Sağlam bir denetim kültürüne ve altyapısına sahip kuruluşların, bu süreçten daha az etkilendiği görülmektedir. Pandemi sürecinde ve sonrasında, iç denetim ve risk yönetim süreçleri hızla değişmekte ve gelişmektedir. Bu dönemde, iç denetimden beklenenler ve pandemiyle değişime zorlanan ve gelişen iş ve risk yönetimi süreçleri hala tartışılan konular arasındadır.

Bu çalışmanın amacı, COVID-19'un kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerindeki etkilerini iç denetim bağlamında teorik açıdan ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında, COVID-19'un kurumsal risk yönetimi süreçlerini nasıl etkilediği irdelenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda, konu ile alakalı yapılan çalışma ve dokümanlar incelenerek, COVID-19'un kurumsal risk yönetimi süreçleri üzerine etkileri değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, kuruluş-

ların pandemi sürecinde karşılaştığı mevcut ve yeni risklerin COSO bileşenleri bağlamında hangi değişikliklere yol açtığı irdelenmeye çalışılmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, alan yazına ilişkin yapılan çalışmalar verilmiş, ikinci bölümde kurumsal risk yönetimi sürecinde iç denetimin rolü ve COVID-19'un etkisinden bahsedilmiş ve son bölümde ise sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

## 2. ALAN YAZIN TARAMASI

COVID-19 sürecinde, pandemiyle değişime zorlanan ve gelişen iş süreçlerinin risk yönetimi ve iç denetim bağlamında nasıl ele alınması gerektiği hala tartışılan konular arasında yer almaktadır. Alan yazına bakıldığında, COVID-19 ve risk yönetimini bir arada ele alan gerek ulusal gerekse de uluslararası çalışmaların olduğu dikkat çekmektedir. Ancak alan yazınındaki çalışmaların, daha çok kavramsal boyutta ele alındığı görülmüştür.

İnandı ve arkadaşları (2020) tarafından yapılan çalışmada, risk değerlendirilmesi kavramının Türkiye'de uygulanabilmesi amacıyla, uluslararası rehberler ışığında COVID-19 sürecinde kullanılacak risk göstergeleri ile bu riskleri yönetmek için gerekli olan müdahale göstergeleri incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, pandeminin kontrol altına alınmasına yönelik müdahalelerde risk değerlendirmesinin yapılabilmesinde, uzman ekiplerden faydalanılması, sektörler arası iş birliğinin yapılması, pandemiye ilişkin bilgilerin erişilebilir ve şeffaf olması ve etkin bir risk iletişiminin gerekliliği vurgulanmıştır. Tektüfekçi ve Kutay (2021) tarafından yapılan çalışmada, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve güncellemeleri ile SOX ve J-SOX arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırarak değerlendirilmiştir.

Atakan (2021) tarafından yapılan çalışmada, siber güvenlik, siber tehdit ve siber saldırı alanlarında, COVID-19 pandemisinin etkisiyle görülen gelişmeler ile uzaktan denetim alanında beklenen değişimler irdelenmiştir. Çalışma sonucunda, pandemi sonrasında tüm kuruluşların siber güvenliği sağlamak için uzaktan denetim prosedürlerinin yeterliliğine ilişkin de-

ğerlendirme yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, siber güvenlik denetimlerindeki en önemli birimler, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim birimleri olarak sıralanmıştır. Korucu (2021) tarafından yapılan çalışmada, teknoloji sahasının COVID-19'dan nasıl etkilendiği açıklanmıştır. Çalışma sonucunda, bilgi güvenliği ve siber güvenlik yaklaşımlarına ilişkin öneriler sunulmuştur. Şen ve Sağlar (2020) tarafından yapılan çalışmada, e-iç kontrol sisteminin pandemi sürecindeki önemi ve kamu idareleri açısından uygulanabilirliği araştırılmıştır. Çalışmada, kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin kullanımının yeterince yaygın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Akıncı (2020) tarafından yürütülen çalışmada, pandemi sürecinde yöneticilerin hukukî sorumluluk altında kalmamaları için dikkate almaları gereken hususlar açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, yöneticilerin, COVID-19 pandemisi sırasında meydana gelebilecek riskleri ortadan kaldırmak için, mümkün olan en kısa sürede kuruluş adına aldıkları kararları gerekçelendirmeleri ve belgelendirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Özdemir (2020) tarafından yapılan çalışmada, COVID-19 riskleri hukuksal açıdan ele alınmıştır. Çalışmada, COVID-19 pandemisi sürecinde karşı karşıya kalınabilecek riskler açısından, riskin erken saptanması komitesinin görev ve sorumlulukların yeniden değerlendirilmesi yapılmıştır.

Bircan (2020) tarafından yapılan çalışmada, COVID-19 kaynaklı kriz ve belirsizlik durumlarının kuruluşlar üzerinde yarattığı sonuçların denetim mesleğine yansımaları değerlendirilmiş ve çevik denetim anlayışının gerekliliği üzerinde durulmuştur. Çalışma sonucunda, ekonomik krizlerin yarattığı belirsizlik ortamındaki olumsuz gelişmelerin yansımalarının denetim sürecinin her alanına etki ettiği ve bu noktada çevik denetim anlayışının benimsenmesi ile söz konusu etkilerin olumsuz sonuçlarının en aza indirilebileceği vurgulanmaktadır. Karakaya (2020) tarafından yapılan çalışmada, Vuca dönemlerinde kurumsal risk yönetiminin önemi incelenmiştir. Çalışma sonucunda, pandemi sonrasında, yükseköğretim kurumlarının etkin bir şekilde kurumsal risk yönetimi süreçlerini işletebilmeleri için bir model önerisinde bulunulmuştur.

Karlı ve Tanyaş (2020) tarafından yapılan çalışmada, COVID-19 kaynaklı tedarik zincirlerinde meydana gelen aksaklıkların risk yönetimi stratejileri ile nasıl giderilebileceğine yönelik öneriler sunulmuştur. Çalışmanın sonucunda, tedarik zinciri risk yönetiminin dijitalleşmesi ve risk odaklı süreç yönetimine ilişkin öneriler sunulmuştur.

Ulusal alan yazın incelendiğinde, yapılan çalışmaların teorik nitelikte olduğu, uygulama içeren çalışmaların ise oldukça az sayıda varlığı dikkat çekmektedir. Uluslararası alan yazında ise, COVID-19 ile iç denetimi birlikte ele alan çalışmalar arasında, daha çok denetim firmaları ve iç denetim örgütleri tarafından hazırlanan raporlar öne çıkmaktadır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) (2020a, 2020b) yayımlanmış olduğu raporlarda, pandemi süreci ve sonrası için iç denetim ve uzaktan denetimin nasıl yapılacağına dair önerilerde bulunmuştur. Dört büyük denetim firmasından biri olan Ernst & Young Türkiye (2020) tarafından yürütülen araştırmada, COVID-19 sonrası değişimin kamu iç denetimine etkisini belirleyebilmek için 117 kamu iç denetçisine anket uygulanmıştır. EY Türkiye araştırmanın sonucunda, COVID-19'un iç denetim faaliyetlerine yönelik etkilerini pandemi süreci ve sonrası için değerlendirmiştir.

Dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG (2020a; 2020b) tarafından yayınlanan raporlarda, pandemi sürecinde iç denetim ve risk yönetiminde dikkat edilmesi gereken noktalar belirtilmiştir. Yine dört büyük denetim firmasından biri olan Deloitte (2020a; 2020b) tarafından yayınlanan raporlarda, COVID-19 ortamının, COSO bileşenleri ve iç denetim fonksiyonları üzerindeki etkileri açıklanmıştır. IACOP (2020) tarafından yapılan çalışmada ise, COVID-19 pandemisinin kamu sektörü ve iç denetim çalışmaları üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Çalışmada ayrıca, risk yönetimi ve riskler üzerinde de değerlendirmeler sunulmuştur. Çalışma sonucunda, içinde bulunulan bu süreçte, iç denetimin odağının değiştiği vurgulanmıştır.

Marshall ve Mizrahi (2020) tarafından yapılan çalışmada, COVID-19 ortamında iç denetimin üstlendiği rollerin nasıl geliştirilebileceği irdelenmiştir. Çalışma



sonucunda, COVID-19 pandemisi devam ederken, iç denetimin kuruluş içinde oynayacağı önemli rolleri tanımlanmıştır. Martinelli ve arkadaşları (2020) tarafından yapılan çalışmada, COVID-19'un iç denetim ve riskler üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, risk değerlendirmesi ve kurumsal yönetim konusundaki bilgileri göz önüne alındığında, iç denetçilerin kuruluşlarına pandemi sürecinde önemli katkılar sağlayabileceği vurgulanmıştır.

Yapılan alan yazını incelemesi sonucunda gerekli ulusal gerekse de uluslararası alanda COVID-19 sürecinde risk yönetimini inceleyen çalışmaların daha çok kavramsal nitelikte olduğu belirlenmiştir. Yapılan çalışmalarda daha çok COVID-19 sürecinde neler yapılması gerektiğine odaklanılmıştır. Buna karşılık uygulama içeren araştırmaların ise sınırlı sayıda varlığı tespit edilmiştir.

### 3. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ VE COVID-19'UN ETKİSİ

Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü ve COVID-19'un etkisi aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### 3.1. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramı ve COSO

Son dönemlerde yaşanan krizler ve belirsizlik ortamı, risk yönetimindeki zayıflıkları ortaya çıkarmıştır. Günümüzde işletme yöneticileri, risk yönetim sistemlerini güçlendirmek ve paydaş değerini korumak için önemli bir baskıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Risk yönetimiyle ilgili ilke, kural ve gereklilikleri ortaya koyan düzenleyici kuruluşlar, mesleki kuruluşlar ve diğer standart geliştiriciler bu baskıyı daha da artırmaktadır (Onay, 2020, s. 177).

Risk yönetimi, kuruluşların hedeflerine ulaştığından emin olmak için riski anlamayı, analiz etmeyi ve ele almayı içermektedir. Bu nedenle, ilgili kuruluşun karmaşıklığı ve türü ile orantılı olmalıdır (The Institute of Risk Management, 2021a). Kurumsal risk yönetimi (KRY) ise, "kuruluşun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatlar ve tehditlerin tespit edilmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, bunlara verilecek yanıtların kararlaştırılması ve bunların rapor edilmesi için tüm kuruluş çapında uygulanan, özel yapılandırılmış, is-

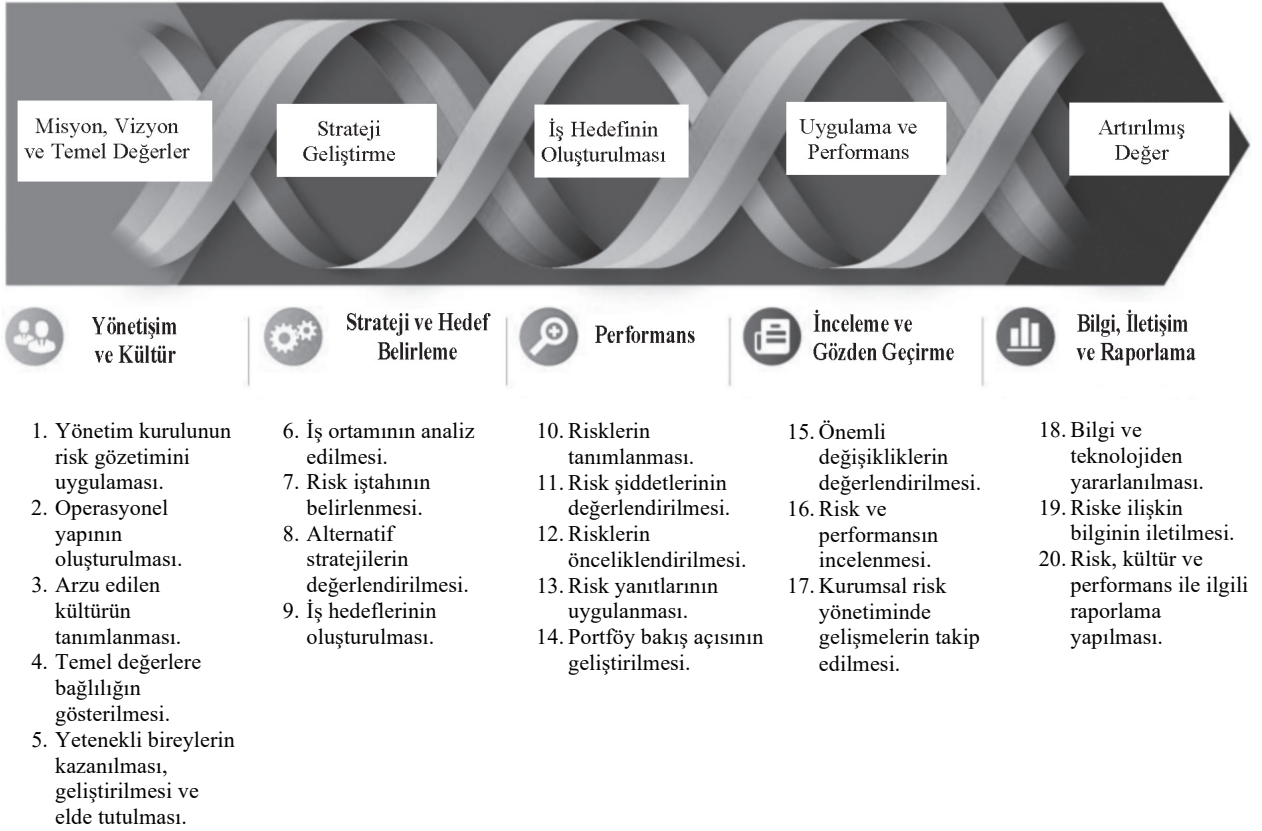
tikrarlı, tutarlı ve kesintisiz bir süreç" olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2009, s. 2). Diğer bir ifadeyle KRY, kuruluş genelinde risk yönetimine yönelik bütünlük bir yaklaşımdır (IRM, 2021a). KRY, uygulandığı şekliyle, birçok kuruluşun stratejik risklerini belirlemesine, değerlendirmesine ve yönetmesine yardımcı olmaktadır (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2017, s. 5). Özetlemek gerekirse KRY, kapsayıcı bir bakış açısıyla riski yönetmek için oluşturulmuş bir paradigmadır.

Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO) 1992 yılında, iç kontrolleri değerlendirmek için "İç Kontrol-Bütünlük Çerçeve" adıyla bir model geliştirmiştir ve bu model, iç kontrol için genel kabul görmüş çerçeve olarak benimsenmiştir (Aksoy & Aksoy, 2020, s. 21). Daha sonra bu model, KRY çerçevesine dönüşmüştür. COSO hem iç kontrol hem de KRY süreçlerine ilişkin yayınlamış olduğu raporlar ile yaygın olarak kullanılan kaynakların başında gelmektedir (Karakaya, 2019, s. 21). Aslında iç kontrolün de risk yönetiminin de özünde riskler vardır. Risk olmadan, iç kontrol ve risk yönetiminden bahsetmek mümkün değildir. Bu açıdan iç kontrol ve risk yönetimi, iç içe geçmiş ve birbirinden ayrılmaz öğelerdir. COSO KRY Çerçevesi, 2000 yılı civarında gelişmeye başlayan bir olgudur ve 2004 yılında kurumsal risk boyutunun tanımlandığı "Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünlük Çerçeve" adıyla yayımlanmıştır. COSO, küreselleşme, teknolojik atılımlar, dijitalleşme ve hile risklerinin çeşitlenmesi gibi güncel gelişmeleri takip edecek şekilde geliştirilmiş ve belirli zamanlarda güncellenmiştir (Türedi, Koban & Karakaya, 2015, s. 96). KRY'nin gelişimini ve kuruluşların gelişen iş ortamının taleplerini karşılamak için, risk yönetimi yaklaşımlarını geliştirme ihtiyacına yönelik olarak, COSO 2004 çerçevesi 2017 yılında güncellenmiştir. Güncel risk yönetimi çerçevesi COSO tarafından, "Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması" adı altında yayımlanmıştır. COSO KRY çerçevesi, risklerin tüm departmanlar ve işlevler arasında strateji ve performansı etkilemesinden dolayı, stratejik planlamada KRY'nin önemini açıklığa kavuşturmakta ve bunu kuruluşun tamamına yerleştirmeyi amaçlamaktadır (COSO, 2017, s. 6). Güncellenen ve günümüzde

hala geçerliliğini sürdüren çerçeve beş bileşen ve 20 ilkedен oluşturulmuştur. Bu ilkeler, yönetimden ra-

porlamaya kadarki tüm süreçleri kapsamaktadır. Şekil 1'de COSO KRY bileşenleri ve bu bileşenlere ait ilkeler sunulmuştur.

Şekil 1. COSO Risk Yönetimi Bileşenleri ve İlkeleri



(COSO, 2017, s. 7)

Şekil 1'e göre, COSO KRY bileşenleri, beş bileşen altında toplam 20 ilkedен oluşmaktadır. Yönetişim ve kültür bileşeninde beş ilke, strateji ve hedef belirleme bileşeninde dört ilke, performans bileşeninde beş ilke, inceleme ve gözden geçirme bileşeninde üç ilke ve bilgi, iletişim ve raporlama bileşeninde ise üç ilke yer almaktadır.

Risklerin yönetilmesinin sorumluluğu yönetim kuruluna ait olmakla birlikte, uygulamaya bakıldığında ise yönetim kurulu, risk çerçevesinin yönetimi ve yürütülmesini bir yönetim ekibine devretmektedir. Yönetim kurulu, risk yönetimi süreçlerinin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi ve önemli risklerin kabul edilebilir bir seviyede yönetilmesi konusunda güvence almalıdır (IIA, 2009, s. 3). Bu noktada iç denetim, kuruluşun yönetim yapısının ayrılmaz bir parçası ola-

rak devreye girmektedir. Çünkü, güvence sağlanması iç denetim faaliyetleriyle mümkün kılınmaktadır. Tüm kuruluşların strateji belirlemesi ve stratejilerini düzenli aralıklarla kontrol etmesi gerekmektedir. KR-Y'nin devreye girdiği yer, tam olarak burasıdır. KR-Y'yi kuruluş geneline entegre eden kuruluşlar, birçok fayda elde edebilir. Etkili KRY'nin faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (COSO, 2017, s. 3-4):

- Fırsat çeşitliliğini artırmak,
- Kuruluş genelinde riskleri belirlemek ve yönetmek,
- Olumsuz durumları azaltırken, olumlu sonuçları ve avantajları artırmak,
- Performans değişkenliğini azaltmak,

- Kaynak dağıtımını iyileştirmek,
- Kurumsal dayanıklılığı artırmak.

Yaşanan kriz ve belirsizlik ortamında birincil sorumluluk, kuruluşun yönetiminde ve yönetiminden sorumlu organlardadır. Etkili bir KRY'nin parçası olarak, yönetim organlarının karşılaşılan sorunları çözmeleri ve kuruluşun varlığını sürdürmesini sağlamak için, bu zamanlarda doğru adımları atmaları gerekmektedir. Bu süreçte, KRY uygulamaları ile iç kontrollerin düzenli olarak değerlendirilmesi kritik bir öneme sahiptir (Sebilcioğlu, 2020). İç kontrollerin belirli aralıklarla değerlendirilmesi, olumsuz bir durum karşısında zamanında müdahale edilmesini sağlamaktadır.

Risk yönetimi çerçevesinde<sup>1</sup> iç kontrollere ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

**Yönetişim ve Kültür (Kontrol Ortamı):** COVID-19 nedeniyle kontrol ortamında önemli değişiklikler meydana gelmesi kaçınılmazdır. Pandeminin başlaması ile çoğu kuruluş geçici olarak kapatılarak, evden/uzaktan çalışma ortamına geçilmiştir. Uzaktan çalışma düzenlemeleri ile kuruluşların kontrol ortamında önemli değişiklikler olması ve daha önce tasarlanan kontrollerin yeni düzende çalışmaması muhtemeldir (Sebilcioğlu, 2020). Böyle bir durumda, yeni normale uygun kontrollerin gözden geçirilmesi önem taşımaktadır.

**Performans (Risk Değerlendirmesi):** Risk değerlendirmesi, yeni ve ortaya çıkan risk alanları için denetim hizmeti sağlamayı içermektedir. Öncelikle, COVID-19'un kuruluşun mevcut risk değerlendirmesi ve risk yapısı üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Kriz ve belirsizlik ortamında yönetilmesi gereken riskler izlenmeye devam edilirken, yeni fırsatların gözden kaçırılmaması, orta ve uzun vadede önemli kazançlar sağlayabilir. Kuruluş genelinde, personelin kriz ortamındaki risklere ilişkin farkındalıklarının oluşturulması, kuruluşun bir bütün olarak kriz ortamına hazırlanması açısından

önemli olacaktır (Sebilcioğlu, 2020). Hile riskleri de dahil olmak üzere risk değerlendirmeleri yeniden gözden geçirilmeli ve potansiyel COVID-19 etkisine göre yeniden düzenleme yapılmalıdır. Ayrıca ortaya çıkan riskler izlenmeli ve gerektiğinde risk değerlendirme sürecine dahil edilmelidir (Deloitte, 2020b).

**Strateji ve Hedef Belirleme (Kontrol Faaliyetleri):**

Kuruluşlar, düzenli aralıklarla kontrollerin çalışıp çalışmadığını izlemelidirler. COVID-19'dan kaynaklı olarak, kuruluşların iş yapış şekilleri ve iş süreçleri değişiklik göstermiştir. Bu süreçte uzaktan ve esnek çalışma düzenlemesi, bazı kuruluşların kapatılması gibi değişikliklerle karşı karşıya kalınmıştır. Bu süreçte bazı kuruluşlar, personel eksikliklerini gideren faaliyetlere hızlı bir şekilde geçiş yapabilmek için hizmet sunum modellerinde geçici değişiklikler yapmıştır. Bu olaylar, yeni risk azaltma stratejileri ve gelişmiş denetim izlemesi gerektiren belirli geleneksel kontrollerin azaltılmasına yol açmıştır (Martinelli, Friedman & Lanz, 2020, s. 61). COVID-19 kaynaklı değişikliklerden dolayı ortaya çıkan yeni riskleri değerlendirmek, bu risklere ilişkin kontrolleri hızlı bir şekilde uygulamak, mevcut kontrolleri yeniden değerlendirilip etkin bir şekilde çalıştırdığından emin olmak, kriz ve belirsizlik ortamında dengeli ve optimum çalışan bir iç kontrol sistemi için oldukça gereklidir (Sebilcioğlu, 2020). Ayrıca, yedek personelin tanımlanması ve kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi dahil olmak üzere, belirli sorumluluklar üstlenmesi için personeli hazır bulundurmak önem taşımaktadır. Ayrıca, yedek personelin, özellikle yönetimin gözden geçirme kontrolleri durumunda, kontrol faaliyetlerini gerçekleştirmek için gerekli becerilere ve yeterliliğe sahip olduğundan emin olunması gereklidir (Deloitte, 2020b).

**Bilgi, İletişim ve Raporlama (Bilgi ve İletişim):**

COVID-19 sürecinde bilginin, kuruluşun her kademesindeki personel ile kuruluş dışındaki paydaşlara, doğru ve uygun bir şekilde aktarıldığından emin olunmalıdır. Ayrıca, yönetimin iletişimde açık ve net olması da oldukça önemlidir (Sebilcioğlu,

1 2017 COSO KRY Çerçevesindeki bileşenler ile 2004 COSO KRY Çerçevesindeki bileşenler eşleştirilmiştir.

2020). Bu süreçte, yönetimin paydaşlarını doğru bir şekilde bilgilendirmesi esastır.

### ***İnceleme ve Gözden Geçirme (İzleme Faaliyetleri):***

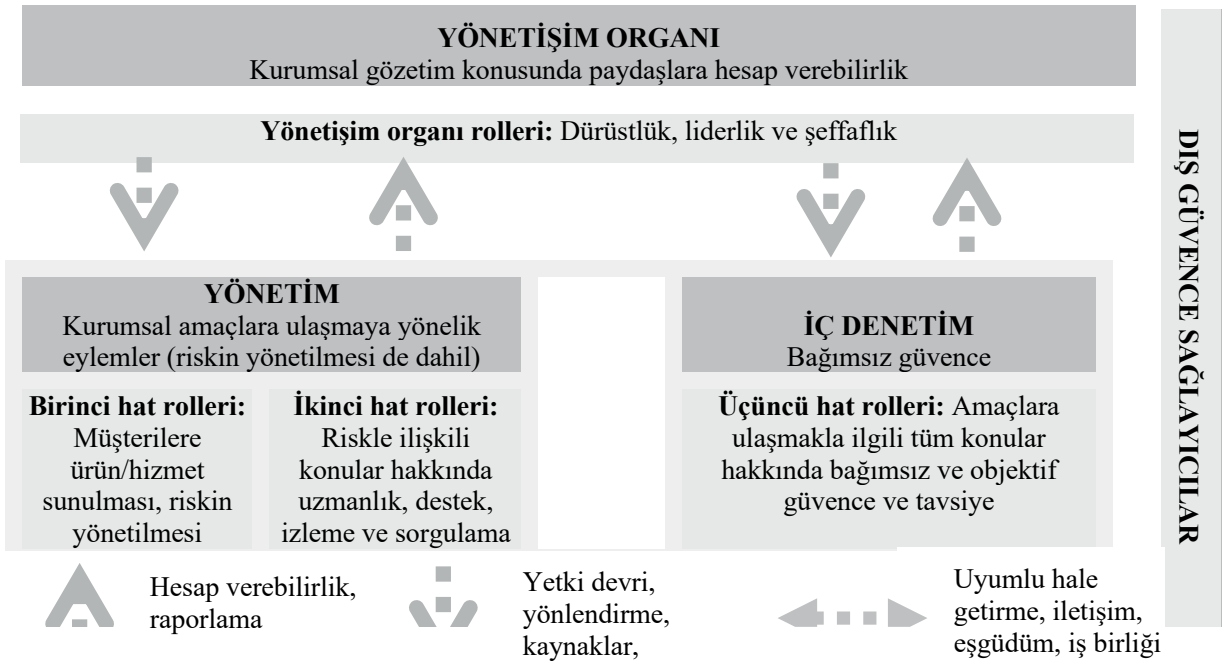
COVID-19 gibi süreçler yaşanırken, kriz yönetiminin sürekli izlenmesi faydalı olacaktır. Düzeltici faaliyetlerin hızlı bir şekilde uygulanmaya konulması ve üst yönetime yapılacak sürekli raporlama ile bir iyileşme sağlanabilmesi mümkündür. Krizi tetikleyen potansiyel konuların belirlenmesi için, kontrol ortamının sürekli olarak izlenmesi, bu konuların etkilerinin anlaşılması ve düzeltici önlemlerin alınması sistemi rahatlatacaktır (Sebilcioğlu, 2020). Hizmet sağlayıcılarının izlenmesi de dahil olmak üzere, performans göstergelerine uygun olarak çalışmaya devam etme becerilerini değerlendirmek için, dış kaynaklı hizmet sağlayıcılarla iletişime geçilmelidir (Deloitte, 2020b).

İzleme faaliyetleri, iyileştirme süreçleri için oldukça önemli olduğundan, bu faaliyetlerin takip edilmesi gerekmektedir.

### **3.2. Üçlü Hat Modeli ve COVID-19 Süreci**

Kuruluşlarda kurumsal yönetim ve risk yönetimi için yaygın olarak kullanılan Üçlü Savunma Hattı yaklaşımı, yeni risklerin varlığı ve karmaşıklığın artması sebebiyle, IIA tarafından 2020 yılında güncellenmiştir. Yapılan güncelleme ile yaklaşım Üçlü Hat Modeli adını almıştır. Üçlü Hat Modeli, kuruluşların amaçlara ulaşılmasına ve güçlü bir yönetimin ve risk yönetiminin sağlanmasına en iyi şekilde yardımcı olan yapıları ve süreçleri tanımlamalarına yardımcı olmaktadır (IIA, 2020b, s. 1). IIA tarafından 2020 yılında güncellenen Üçlü Hat Modeli Şekil 2'de sunulmuştur.

Şekil 2. Üçlü Hat Modeli



(IIA, 2020b, s. 4)

Şekil 2'den de anlaşılacağı üzere, Üçlü Hat Modeli'ne göre birinci ve ikinci hat rolleri yönetime aittir, üçüncü hat rolleri ise iç denetime aittir. Birinci hat rolleri üstlenen yöneticiler riskin yönetilmesinden sorumludur. İkinci hat rolleri riskin yönetilmesiyle ilişkili konularda izleme, tavsiyelerde bulunma, rehberlik etme, test etme, analiz etme ve raporlamayı içerebilir ve bu

roller yönetimin sorumluluğundadır (IIA, 2020b, s. 9). Üçüncü hat rolleri ise, yönetimden bağımsız olan iç denetimin sorumluluğundadır. Bu doğrultuda iç denetim, güvence ve tavsiyeler vermektedir. COVID-19 pandemisinin yaşandığı günlerde, birinci hat rollerine sahip yönetimin "kuruluşun hedefleri doğrultusunda riskleri yönetme sorumluluğunu"



yerine getirirken, bazı zaafların olabileceği düşünülmelidir. Bu noktada, yönetimin birinci hat rollerine destek olan ikinci hat rolleri (riskin yönetilmesiyle ilişkili konular) ile üçüncü hat rollerine sahip olan iç denetim ön plana daha fazla çıkabilir (Sebilcioğlu, 2020).

Geleneksel iç denetimin güvence ve danışmanlık rolleri mevcutken; yeni nesil iç denetimde bu mevcut rollere ek olarak *öngörü rolü* eklenmiştir. Buna göre yeni nesil iç denetimin güvence, danışmanlık ve öngörü olmak üzere üç temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bu noktada, iç denetim COVID-19 sürecinde güvence sağlamaya devam etmek (güvence rolü), değişen risk ve kontrol ortamında yönetime tavsiyelerde bulunmak (danışmanlık rolü) ve ortaya çıkan riskleri tahmin etmekle (öngörü rolü) sorumludur. İç denetimin *güvence* fonksiyonunda düzenleyiciler, Üçlü Hat Modeli'nin acil durum önlemleri süresince faaliyete devam etmesini beklediklerini belirtmektedirler. Buna göre, iç denetim en önemli risklere (yani kuruluşun hayatta kalması ve başarısı için kritik olanlara) ve gerekli düzenleyici denetimlere odaklanmak için denetim planını gözden geçirmelidir. Acil durum önlemleri sonucunda, ortaya çıkan yüksek riskli alanlar belirlenmeli ve denetlenmelidir (Deloitte, 2020a). Bu aşamada, yüksek riskli alanların denetimine öncelik verilmelidir. İç denetimin *danışmanlık* fonksiyonunda, iç denetim birimi ortaya çıkan riskleri tanımlamak ve yönetimin bu risklerle başa çıkmasını sağlamak için geçici çözümler oluşturmalı ve yeni/gelişen süreçlere yönelik risk ve kontrol yönetiminin uygulanması için kriz yönetim kurullarında önemli bir rol üstlenmelidir. COVID-19 sonrası çalışma ortamının, bugünden çok farklı olacağı düşünüldüğünde, iç denetim kuruluşlara yeni ortamın gelecekteki kontrol hususlarına dair tavsiyelerde bulunma rolünü de üstlenmelidir (Deloitte, 2020a). İç denetimin, kuruluşlara yönetim planları konusunda tavsiyelerde bulunduğu ve bilgiye dayalı karar vermede risk hususlarını artırdığı görülmektedir. Yönetim, gelişen ihtiyaçları karşılamak için yeni süreçler, sistemler ve faaliyetler uygularken; iç denetim, potansiyel açıklar veya boşluklar konusunda kuruluşlara tavsiyelerde bulunmalıdır (Marshall & Mizrahi, 2020).

İç denetimin *öngörü* fonksiyonunda ise, iç denetim potansiyel risk alanlarının belirlenmesinde farklı çalışma davranışları, uzaktan müşteri etkileşimleri ve dijital ortamın gerekliliği konularında önemli bir rol üstlenmelidir (Deloitte, 2020a). Ayrıca, iç denetim birimi gelecekte olası risk alanlarına ilişkin öngörülerde bulunarak, yönetime destek sağlamalıdır.

### 3.3. Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim İlişkisi

Risksiz bir ortamda faaliyet gösteren bir kuruluşun olmadığı ve KRY'nin risksiz bir ortam oluşturmadığı aşikardır. KRY, yönetimin çeşitli risklerle dolu iş ortamlarında daha etkin çalışmasını sağlamaktadır (Mandacı & Kahyaoğlu, 2012). IIA (2021) tarafından yapılan tanıma göre iç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve bunları iyileştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Ayrıca iç denetim, kuruluşun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır (IIA, 2021).

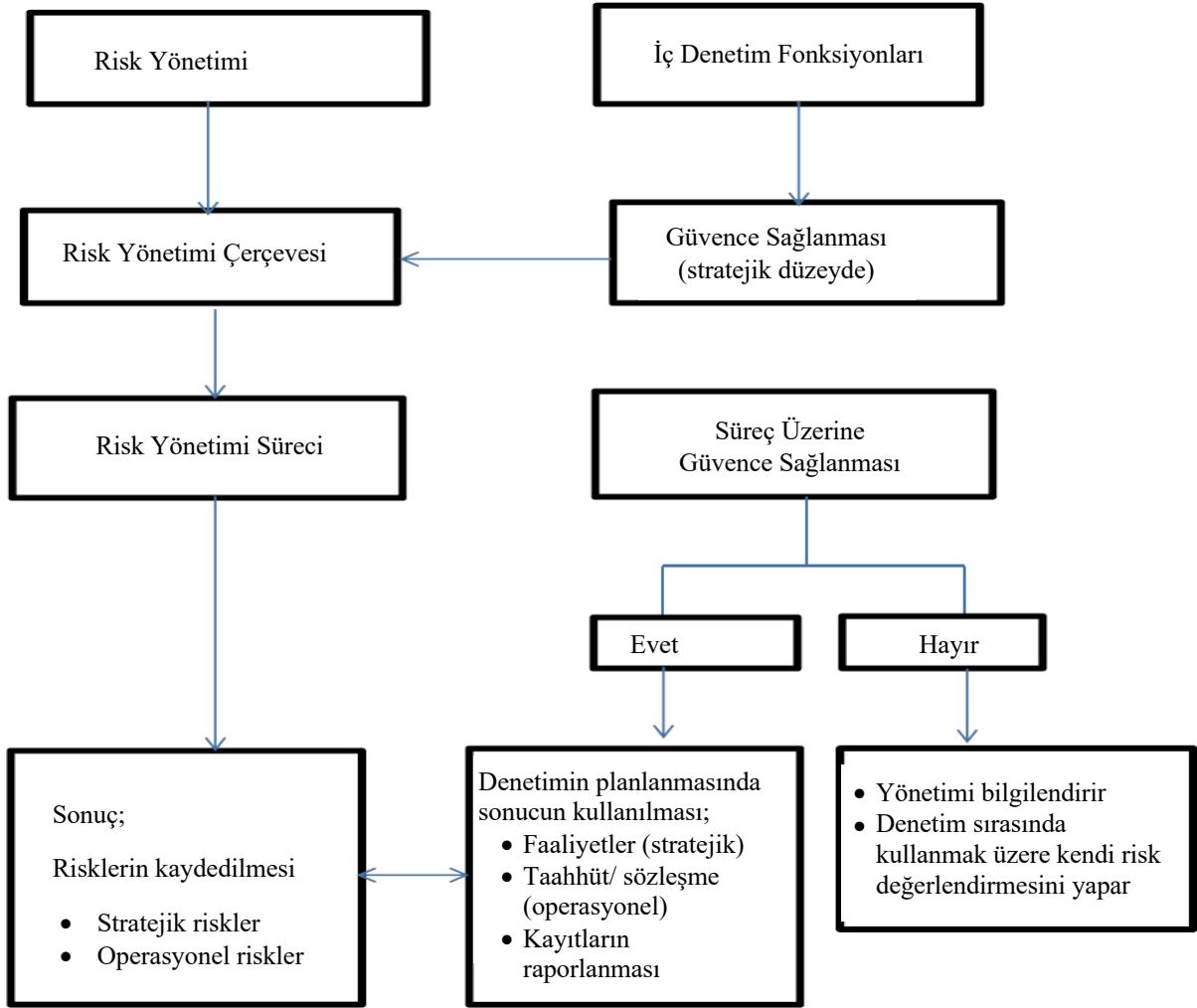
İç denetçiler, herhangi bir kuruluşa üç alanda güvence sağlamaktadırlar (IIA, 2009, s. 3):

- Risk yönetimi süreçleri ve bu süreçlerin hem tasarlanması hem de yürütülmesi,
- Kontrollerin ve risklere verilen diğer yanıtların etkinliği de dahil olmak üzere, "kritik/önemli" olarak sınıflandırılan risklerin yönetilmesi,
- Risklerin güvenilir ve uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve risk ve kontrol durumunun raporlanması.

İç denetimin risk yönetiminde üstlenmesi gereken rolleri açıklamadan önce, iç denetim ve risk yönetimi arasındaki en yaygın yapıyı ve etkileşimi anlamak gerekir (Coetzee, 2016, s. 352). İki taraf arasındaki etkileşim Şekil 3'te sunulmuştur.



Şekil 3. Risk Yönetimi ve İç Denetim Arasındaki Etkileşim



(Coetzee, 2016, s. 352)

IIA (2009), risk yönetiminde iç denetimin rolünün, esas olarak, kuruluşun risklerini azaltmasına yardımcı olmak için bir stratejinin doğru bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığına ve uygulanıp uygulanmadığına dair güvence sağlamak olduğunu şart koşmaktadır. Raporunda ayrıca, iç denetimin çeşitli danışmanlık faaliyetleri yürütebileceğini, ancak bunun güvenlik önlemleri ile yapılması gerektiğini belirtmektedir. Yine IIA, üyelerini risk yönetim yapılarından bağımsız olarak çalışmaya yönlendirmektedir. İç denetimin risk yönetimine ne gibi katkılar sağladığını belirleyebilmek için öncelikle risk yönetimi yapılarının mevcut olup olmadığını ve bu yapılar ile iç denetim ara-

sında koordinasyon olup olmadığını değerlendirmek gerekir (IIA, 2009).

KRY'de iç denetimin rolünü KRY ile ilgili roller, koruma tedbirleri bağlamındaki roller ve üstlenilmemesi gereken roller olmak üzere üçe ayırmak mümkündür. İç denetimin KRY ile ilgili temel rolü, önemli risklerin uygun şekilde yönetildiğinden ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalıştığından emin olmak için, bir kuruluşun KRY faaliyetlerinin etkinliği konusunda yönetim kuruluna tarafsız güvence sağlamaktır (IIA, 2004, s. 1). KRY'ye ilişkin iç denetimin rolleri Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. KRY ile İlgili İç Denetimin Roller

<p><b>KRY ile ilgili iç denetimin temel rolleri</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk yönetimi süreçleri hakkında güvence vermek.</li> <li>• Risklerin doğru bir şekilde değerlendirildiğine dair güvence vermek.</li> <li>• Risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi.</li> <li>• Önemli risklerin raporlanmasının değerlendirilmesi.</li> <li>• Önemli risklerin yönetimini gözden geçirmek.</li> </ul>
<p><b>Koruma tedbirleri bağlamında iç denetimin rolleri</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak.</li> <li>• Risklere yanıt vermede koçluk yönetimi.</li> <li>• KRY faaliyetlerini koordine etmek.</li> <li>• Risklerle ilgili raporlamayı konsolide etmek.</li> <li>• KRY çerçevesinin sürdürülmesi ve geliştirilmesi.</li> <li>• KRY'nin kurulmasına destek olunması.</li> <li>• Yönetim kurulu onayı için risk yönetimi stratejisi geliştirmek.</li> </ul>
<p><b>İç denetimin üstlenmemesi gereken rolleri</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk iştahını belirlemek.</li> <li>• Risk yönetimi süreçlerini uygulamak.</li> <li>• Riskler konusunda yönetim güvencesi.</li> <li>• Risk tepkilerine ilişkin kararlar almak.</li> <li>• Yönetim adına risk yanıtlarını uygulamak.</li> <li>• Risk yönetimi için hesap verebilirlik.</li> </ul>

(IIA, 2004, s. 1-2)

Tablo 1'de KRY'ye ilişkin iç denetimin temel ve belirli şartlar altında üstlenmesi gereken roller ile üstlenmemesi gereken roller sunulmuştur. KRY ile ilgili iç denetimin üstlendiği temel rollerinin tamamı güvence faaliyetlerine ilişkindir. Bu roller, iç denetimin risk yönetimi hakkında güvence sağlaması şeklinde ifade edilebilir. Koruma tedbirleri bağlamında iç denetimin rolleri ise, iç denetimin KRY konusunda belirli şartlar altında üstlenmesi gereken rolleri ifade etmektedir. Bu roller, iç denetimin risk yönetimi konusundaki danışmanlık rollerini göstermektedir. Son olarak ise, iç denetimin üstlenmemesi gereken roller, yani yöne-

timin veya risk yönetiminin üstlenmesi gereken roller sıralanmıştır. Bu noktada, kuruluş içindeki görevler ve roller açıkça belirtilmeli ve her birim kendi görev alanı dahilinde işlerini yerine getirmelidir. Çoğu zaman iç denetim ve risk yönetiminin görevleri birbirine karıştırılmaktadır. Her birimin kendi yetkisi dahilinde faaliyetlerini sürdürmesi kuruluş açısından oldukça önemlidir. İç denetim ve risk yönetimi arasında çıkar çatışmalarına yol açabilecek belirli roller ve faaliyetlerden bazıları Tablo 2'de belirtilmiştir.

Tablo 2. Risk Yönetimi ve İç Denetimin Kesişen Alanları

Risk Yönetimi	İç Denetim
Risk yönetimi çerçevesini geliştirir.	Risk yönetimi çerçevesinin yeterliliğini ve etkinliğini denetler.
Risk yönetimi çerçevesini uygular.	Risk yönetimi çerçevesinin uygulanmasını denetler.
Risk yönetiminin kuruluş faaliyetlerine entegrasyonu ve bunun işlemlerini sağlamadaki rolleri konusunda yönetime tavsiyelerde bulunur.	Yönetimin risk yönetimi ve rollerini üstlenme taahhüdünü denetler.
Riskler, kontroller ve görevler için hesap verebilirliğin tahsisi konusunda tavsiyelerde bulunur.	Sorumlu yöneticilerin bu rolleri yerine getirip getirmediğini ve yeterli olup olmadığını denetler.
Risk yönetimi bilgilerinin yorumlanması konusunda yönetime ve yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunur.	Yönetim kuruluna sunulan risk yönetimi bilgilerine bağımsız güvence sağlar.
Denetim ve Risk Komitesine uygun risk yönetimi durumu ve performans bilgilerini sağlar.	Denetim ve Risk Komitesine sunulan risk yönetimi bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bağımsız bir görüş sağlar.
Risk yönetimi konularında yönetime danışman sıfatıyla destek sağlar.	Risk yönetiminde yönetimin kapasitesi ve performansı hakkında güvence sağlamak için bağımsız bir gözden geçirci olarak hareket eder.

(Governance Assurance and Oversight, 2014)

Tablo 2'den anlaşıldığı üzere, iç denetim ve risk yönetimine verilen rollerin birbirinden ayrılması gerekmektedir. İç denetim ve risk yönetiminin birlikte çalışması gerekse de açık yönetim amaçları için ve her iki birimin de üstlendikleri rollerin tehlikeye atılmasını önlemek için, üst düzey yöneticilere ayrı bir şekilde rapor vermeleri ayrıca önem taşımaktadır (Governance Assurance and Oversight, 2014). Risk yönetimi birimi genel olarak risk yönetimi çerçevesinin geliştirip uygulanmasından sorumlu iken, iç denetim birimi ise risk yönetimi çerçevesinin etkinliğinin ve uygulanmasının denetlenmesinden sorumludur. Aslında, her iki birim de kuruluş içindeki risk yönetiminde birbirlerinin ayrılmaz ve tamamlayıcıları parçalarıdır.

### 3.4. COVID-19 Sürecindeki Riskler ve Risklerin Yönetilmesi

Pandemiyle birlikte iç denetim ve risk yönetimini etkileyen yeni riskler ortaya çıkmıştır. Bu riskler, büyük veya küçük ölçekli tüm sektörlerdeki kuruluşlar için geçerli olan risklerdir. Bu noktada, kuruluşlar değişen ve yeni ortaya çıkan riskleri belirleyebilmeli ve bu risklerin muhtemel etkilerini kontroller ile bertaraf

edebilmelidir (Sebilcioğlu, 2020). İç denetim fonksiyonu, KRY'de önemli bir yönetim mekanizması olarak rol almaktadır.

İç denetim, kuruluşlar için değer yaratmaya çalıştığından, ilk olarak risk yönetiminin ilkelerini iyi anlamak ve bu ilkeleri iç denetim uygulamalarına entegre etmek durumundadır (Can & Çetin, 2019, s. 156). COVID-19 pandemi sürecinde birçok kuruluş, risk çerçevelerinin ve denetim planlarının durdurulması, değiştirilmesi ve çoğu durumda tamamen yeniden hazırlanması gerektiğini bildirmektedir. Denetimin uygulama kısıtlamaları bir yana, pandemiyle birlikte risk gündemi de değişmiştir ve iç denetimin bu duruma uyum sağlaması gerekmektedir. COVID-19, kuruluşlar açısından birçok risk ve fırsatın denetlenmesini, tahmin edilmesini ve yönetilmesini gerektirmektedir. Ancak sınırlı bir sürede, kritik kararların alınmasını da mecbur kılmaktadır. Bu aşamada, önemli her şeyin denetlendiğinden ve kör noktaların kaçırılmadığından emin olunmalıdır. COVID-19 sürecindeki riskler, mevcut risk ortamının değerlendirilmesine yardımcı olmak için yönetim kurulu, denetim komitesi üyeleri, yöneticiler, risk ve iç denetim uzmanları tarafından bir kontrol listesi olarak kullanılabilir (KPMG, 2020b). Bu yeni çalışma ortamında,

belirli risk alanları ortaya çıkmaktadır. İç denetimin bu risklerin son derece farkında olması ve kuruluşun risk yönetimi uygulamalarının etkinliğini artırmak için kuruluş ile birlikte çalışması gerekmektedir (Marshall & Mizrahi, 2020). Etkin bir şekilde yönetilen riskler, kuruluşların başarılı olmasına yardımcı olmaktadır. Hızlı değişen iş dünyasında, yönetilmesi gereken riskler de hızla gelişmektedir. Kuruluşlar tehditlerini en aza indirmek ve potansiyellerini en üst düzeye çıkarmak için risklerin doğru yönetildiğinden

emin olunmalıdır (IRM, 2021a). COVID-19'un ortaya çıkmasıyla, "öngörülemeyenleri tahmin etme: risk ve belirsizlikle başa çıkma"nın önemi bir kez daha vurgulanmıştır. COVID-19'dan etkilenen birbiriyle ilişkili birçok risk (siber riskler, hile riskleri, itibar riskleri, tedarik zinciri riskleri, sağlık ve güvenlik riskleri gibi) vardır (KPMG, 2020a). COVID-19'un ortaya çıkardığı yeni ve değişen bazı riskler ile bu risklere karşı dikkate alınması gereken önlemler Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. COVID-19 Riskleri ve Dikkate Alınması Gereken Önlemler

Risk Türü	Dikkate Alınması Gereken Önlemler
Hile Riski	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hile riski ortamını güncelleyin ve mevcut kontrolleri yeniden değerlendirin.</li> <li>Yeni gerçekliğe uygun şekilde kontrolleri düzenleyin.</li> <li>Kontrollerin otomasyonu için yapay zeka teknolojilerinden yararlanın.</li> <li>Uyumluğun önemini vurgulayın ve hile riski bilincini geliştirin.</li> </ul>
Siber Riskler	<ul style="list-style-type: none"> <li>Siber güvenliği ve siber direnci geliştirin.</li> <li>Risk yönetimi ve güvenlik programlarını gözden geçirin.</li> <li>Ağ mimarinizin uzaktan çalışma için güvenli olduğundan emin olun.</li> <li>Personeli uzaktan çalışmanın riskleri ve buna uyum sağlama konusunda eğitin.</li> <li>Siber güvenlik çerçevenizin uyarlandığından emin olun.</li> </ul>
Risk ve Uyum Kültürü	<ul style="list-style-type: none"> <li>Risk ve uyum önlemlerinin yeni çalışma şekline uyum sağladığından emin olun.</li> <li>İnsanların kendilerinden ne beklediği konusunda net olduğundan ve belirsizlik durumunda ulaşılabilir olduğundan emin olun.</li> <li>Risk kültürünü ölçün, sonuçları değerlendirin ve gerektiğinde duruma göre hareket edin.</li> </ul>
Yeni Yasal Gereklilikler ve Fırsatlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Faaliyet gösterdiğiniz ülkelerdeki değişen düzenlemeleri sürekli olarak izleyin.</li> <li>Etki değerlendirmeleri gerçekleştirin ve gerekli önleyici ve tespit edici uyum önlemlerini oluşturun.</li> </ul>
Fiziksel ve Zihinsel Sağlık ve Güvenlik	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sağlık ve güvenlik protokolleri ve davranış kurallarını güncelleyin: güvenli çalışma uygulamaları, kişisel koruyucu ekipman, enfeksiyon şüphesi durumunda izlenecek prosedürler, zihinsel sağlık programları, eğitim ve farkındalık vb.</li> </ul>
Sözleşmeden Doğan Yükümlülükler	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hukuk departmanının mevcut sözleşme risklerinin ayrıntılı bir analizini yapmasını ve hükümleri yeni sözleşmeler için uyarlamasını sağlayın.</li> <li>Mevcut durumu ve alınan önlemleri uygun şekilde belgeleyin.</li> </ul>
Sanal İşyeri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yeni bir çalışma şekline geçişte personelinizi destekleyin.</li> <li>Kuruluşun personelinden beklentileri konusunda üst yönetimle açık ve net bir iletişim kurun.</li> <li>Yeni ve daha verimli çalışma yöntemlerini keşfedin, örn. çevrimiçi iş birliği araçları.</li> </ul>
İtibar Riski	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kriz yönetiminde her kanaldan güven oluşturmaya odaklanın.</li> <li>Açık iletişim kurun.</li> <li>Yeni düzenlemelere uyun.</li> <li>Personelinizin iyiliğine ve sağlığına odaklanın.</li> </ul>

Risk Türü	Dikkate Alınması Gereken Önlemler
İş Sürekliliği, Kriz Yönetimi ve Acil Durum Planları	<ul style="list-style-type: none"> <li>İş sürekliliği yönetimi (BCM) ve risk yönetimini kuruluşun strateji planına entegre edin.</li> <li>Nitelikli kilit personeli işe alın veya mevcut personeli eğitin.</li> <li>BCM ve acil durum planlarını gözden geçirirken, COVID-19 sürecinde karşılaşılan zorlukları göz önünde bulundurun.</li> </ul>
Kesinti ve Yenilik (İnovasyon)	<ul style="list-style-type: none"> <li>İnovasyon sürecinizi hızlandırın veya düzenleyin.</li> <li>Değişim ve yıkıma göre hareket etmek için çevik bir iş kültürü oluşturun.</li> <li>Yeni süreçleri değerlendirin ve bu süreçlerin gelecekte sürdürülebilir kılınması için sürekli iyileştirmeler üzerinde çalışın.</li> </ul>
Ekonomik Gerileme	<ul style="list-style-type: none"> <li>Orta ve uzun vadeli çözümleri belirleyin.</li> <li>Bir kriz bütçesi oluşturmayı düşünün.</li> <li>İşletmenin strateji ve hedeflerine uygun maliyet düşürücü önlemler bulun.</li> </ul>
İşletme Sermayesi, Nakit Yönetimi (kredi riski dahil) ve Sigorta	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nakit akışı tahmini yapın ve izleyin.</li> <li>Nakit akışı optimizasyonu önlemlerini (alacaklar, stoklar ve borçlar) hazırlayın ve uygulayın.</li> </ul>
Sosyal ve Politik İstikrarsızlık	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hükümet ve düzenleyici kuruluşlarla güvenilir bir iletişim hattı oluşturun.</li> <li>Personel ve yönetim arasında açık iletişimi teşvik edin.</li> <li>Değişen kurallar ve yönergeler hakkında yukarıdan aşağıya doğrudan ve net bir iletişim sağlayın.</li> </ul>
Taşımacılık, Lojistik ve Seyahat	<ul style="list-style-type: none"> <li>Değişen yerel düzenlemeleri yakından takip edin.</li> <li>Kısıtlamaların, kuruluşunuzun kritik hizmet ve mallarının tedariki üzerindeki etkisini tahmin edin.</li> <li>Seyahat güvenliği programlarınızı güncelleyin. Seyahatleri değiştirmek için mümkün olduğunca teknolojiyi kullanın.</li> <li>Tedarikçiler ve müşterilerle yakın temas halinde olun.</li> </ul>
Strateji ve Finansal Plan	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kısa vadeli çözümlere tek başına odaklanmayın. Orta ve uzun vadeli hedeflere odaklanarak protokolleri güncelleyin.</li> <li>Maliyet azaltma girişimlerini düşünün. BCM ve risk yönetimini kuruluşun stratejisi ve finansal planına entegre edin.</li> <li>Planlı değişiklikleri hızlandırmak için mevcut yıkıcı ivmeyi kullanın.</li> </ul>
Yönlendirme Bilgileri ve Verileri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gerekli raporları ve öngörülerini tanımlayın ve bunları oluşturmak için bir görevli atayın.</li> <li>Veri yönetimine odaklanın.</li> </ul>
Paydaş Yönetimi ve İletişim	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beklentileri karşılamak için tüm paydaşlarla açık ve samimi iletişim kurun.</li> <li>Bir paydaş haritası ve stratejisi hazırlayın.</li> <li>Paydaşlarla kurulan iletişimle ilgili sorumlulukların net olduğundan emin olun.</li> <li>Kriz yönetiminde her kanaldan güven oluşturmaya odaklanın.</li> </ul>
Vergi ve Ticaret	<ul style="list-style-type: none"> <li>Düzenleyici kuruluşlarla yakın temas halinde olun.</li> <li>Vergi etki değerlendirmesi gerçekleştirin.</li> </ul>
Üçüncü Taraf Yönetimi ve Tedarik Zinciri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Önemli tedarikçilerin dayanıklılığını değerlendirin.</li> <li>İş veya süreç kesintilerini gidermek için esnekliği artırmayı düşünün.</li> <li>Tedarikçi ve distribütör ağıınızı çeşitlendirmeyi düşünün.</li> <li>Yeni tedarik zinciri teknolojilerini kullanmayı düşünün.</li> </ul>

(KPMG, 2020b)



Tablo 3'te KPMG (2020b) tarafından hazırlanan COVID-19'un ortaya çıkardığı yeni ve değişen riskler, 19 risk başlığı altında özetlenmiş ve bu risklere karşı yönetici ve iç denetçiler tarafından alınacak tedbirler maddeler halinde sıralanmıştır. Araştırma raporuna göre, COVID-19'la değişen ve yeni ortaya çıkan riskler şunlardır: Hile riski, siber riskler, risk ve uyum kültürü, yeni yasal gereklilikler ve fırsatlar, fiziksel ve zihinsel sağlık ve güvenlik, sözleşmeden doğan yükümlülükler, sanal işyeri, itibar riski, iş sürekliliği, kriz yönetimi ve acil durum planları, kesinti ve yenilik (inovasyon), ekonomik gerileme, işletme sermayesi, nakit yönetimi (kredi riski dahil) ve sigorta, sosyal ve politik istikrarsızlık, taşımacılık, lojistik ve seyahat, strateji ve finansal plan, yönlendirme bilgileri ve verileri, paydaş yönetimi ve iletişim, vergi ve ticaret, üçüncü taraf yönetimi ve tedarik zinciri.

Sanal ve uzaktan çalışma yeni normal haline geldiğinde, risklerin yapıları da değişmiştir. Uzaktan çalışma ile daha çok kişisel bilgisayarlar kullanıldığından dolayı, kimlik avı ve teknoloji temelli hileler için çeşitli fırsatlar yaratılmakta, ayrıca siber suçlarda, veri sızıntısı risklerinde, bilgi güvenliği açıklarında artış görülmektedir (KPMG, 2020b). Pandemi süreci, teknolojik risklerin yanı sıra çeşitli ekonomik ve siyasi risklere de sebep olmuştur. COVID-19 kaynaklı olarak getirilen ticaret kısıtlamaları ile iş veya faaliyet süreçlerindeki kesintiler meydana gelmiştir. İş kesintileri meydana geldiğinde, başka iş modelleri uygulanmaya konulmalıdır. Bunun için kuruluşların önceden planlarının olması gereklidir. Fakat çoğu kuruluş bu duruma hazırlıksız yakalanmış ve hızlı bir biçimde yeni çalışma ortamına geçmek zorunda kalmıştır. Mevcut krizin, enfeksiyon riskini yönetmenin yanı sıra personelin ruh sağlığı üzerinde de bir önemli etkiye sahip olduğu görülmüştür. EY Türkiye (2020)'nin yapmış olduğu araştırma sonuçlarına göre, yeni dönemde "personel sağlığı" ve "iş sürekliliği" risklerinin kamu sektörünü en çok etkileyen riskler olduğuna ulaşılmıştır (EY Türkiye, 2020, s. 7). Birçok sektör için operasyonel, yönetim ve süreç riskleri de etkilenmiştir. Tedarik zinciri kesintileri de dahil olmak üzere üçüncü taraf risklerinin yanı sıra, kontrollere ve risk kabullerine yönelik istisnaların nasıl verildiğine ilişkin sorular, özellikle iç denetimi ilgilendiren sorulardır (Martini vd., 2020, s. 61).

İç denetim fonksiyonları, riskin nasıl değiştiğini ve kaynakların en iyi şekilde nasıl tahsis edileceğini belirlemek için denetim planlarını ve faaliyetlerini gözden geçirmelidir. Kuruluşlar çoğu durumda, acil iş sürekliliği planlarına odaklanmada gecikmeler yaşamakta veya denetim iptalleri yapmaktadır. İç denetim birimleri, faaliyetlerini daha iyi belirleyebilmek, COVID-19'un etkilerini ve yönetim planlarını anlamak için yöneticilerle birlikte çalışmalıdır (Marshall & Mizrahi, 2020). COVID-19'un risk yönetimi üzerindeki etkisini azaltmak için;

- Yeni ortaya çıkan riskleri belirlenmeli ve bunlar gözden geçirilmiş risk yönetimi stratejilerine dahil edilmeli,
- Yeni riskler ve risk profilleri anlaşılmalıdır (IACOP, 2020, s. 17).

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

COVID-19 süreci, etkin, verimli, esnek iş faaliyetleri ve risk yönetimi uygulamaları yürütmenin ne kadar önemli olduğunu bir kez daha göstermiştir. Risk yönetimi, kurumsal yönetimin temel bir unsurudur ve KRY ile iç kontrol ve iç denetim süreçleri birbiriyle yakından ilişkili süreçlerdir. Üst yönetim, yönetim kurulu adına KRY çerçevesini oluşturmaktan ve bunu yürütmekten sorumludur. İç denetimin KRY ile ilgili temel rolü ise, risk yönetiminin etkinliği konusunda yönetime güvence sağlamaktır. İç denetim, COVID-19'un beraberinde getirdiği değişikliklerle faaliyetlerini, bu temel rolün ötesine genişletmek durumunda kalmıştır. Bu süreçte, iç denetimin daha çok danışmanlık rolüne ağırlık verildiği görülmektedir.

COVID-19 pandemisi, kuruluşlarda KRY ve iç denetim süreçleri üzerinde çeşitli değişikliklere neden olmuştur. Elbette, COVID-19'un etkisi her kuruluş için farklı düzeydedir. Pandemi yayılmaya devam ederken, iç denetimin risk yönetimi konusunda kuruluş içinde üstleneceği roller daha da önemli bir hale gelmeye devam etmektedir. İç denetimin üç fonksiyonu güvence, danışmanlık ve öngörüdür. Bunlar güvence sağlamaya devam etmek, değişen risk ve kontrol ortamında yönetime tavsiyelerde bulunmak ve ortaya çıkan riskleri tahmin etmektir. COVID-19'un etkileri

karşısında, iç denetim fonksiyonlarına devam etmek durumundadır. İç denetim, güvence, danışmanlık ve öngörü rollerini yerine getirirken, bu sürecin etkilerini dikkate almalıdır. Mevcut pandemi süreci kontrol altına alındığında da reaktif yaklaşımdan ziyade proaktif yaklaşımın benimsenmeye devam etmesiyle, iç denetimin yönetimine rehberlik etmesi kolaylaşacaktır.

Pandemi süreci boyunca uygulanan seyahat kısıtlamaları ve evden çalışma zorunluluğu göz önüne alındığında ise, uzaktan/dijital/sanal denetim artık bir seçenek olmaktan çıkıp, bir zorunluluk haline gelmiştir. Uzaktan denetimi yürütürken de özellikle teknoloji temelli risklerle karşı karşıya kalınmaktadır. Bu risklerin yönetilmesi konusunda, iç denetimin yönetime destek sağlaması önemlidir.

Tedarik zincirleri, seyahat, üretim ve finansal piyasalar üzerindeki etkisi nedeniyle birçok kuruluş küresel olarak aksamalarla karşı karşıya kalmıştır. COVID-19 gibi bir durumda, iş planlamasına ve daha geniş risk yönetimine yönelik çevik bir yaklaşıma sahip olmak önemlidir. Bu aşamada, kuruluşun mevcut risk profili üzerindeki etkisini anlamak için mevcut risk iştahı çerçevesi gözden geçirilmelidir. Risk yönetimi işlevleri, pandeminin neden olduğu risk unsurlarını kapsayacak şekilde uygun test planlarına sahip olmalıdır. COVID-19, bir kuruluşun risk profilinin pandemiden kaynaklanan risklerle hızla değişebileceğini herkese göstermiş oldu. Kuruluşlar, şu anda herhangi bir risk taşımaları bile gelecekte bu tür risklere karşı hazırlıklı olmalıdır (GRMI, 2022). COVID-19 sürecinde, yeni nesil risk yönetimi olarak bilinen dinamik risk yönetimi ve dinamik denetim anlayışı önem kazanmıştır. Uygun önleyici tedbirlerin oluşturulması için yürütülen risk analizi prensibine dayanan dinamik risk yönetimini kuruluşlar bir an önce uygulamaya koymalıdır. COVID-19 dinamik risk yönetimi anlayışının benimsenmesini ve uygulanmasını daha önemli kılmıştır.

Sonuç olarak, COVID-19 sürecinde risk yönetimi faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için, pandeminin riskler açısından kuruluşu nasıl etkilediği detaylı bir şekilde incelenmeli ve değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, iç denetim ve risk yönetimi birimleri yöneticilerle birlikte, kuruluşun içinde bulunduğu

duruma karşı uyum sağlamasında etkin bir rol almamıştır.

Bu çalışmada, pandeminin risk yönetimi süreçlerine olan etkileri teorik açıdan ele alınmıştır. Gelecekteki araştırmalar için bu araştırmanın problemi, uygulama yapılarak tekrar ele alınabilir. Uygulama içeren gelecek araştırmalar için bizzat uygulayıcıların (iç denetçiler, risk yönetimi uzmanları gibi) veya denetlenen kuruluşların (üst yönetim) görüşlerinin alınması ilgili alana katkı sağlayacaktır. Ayrıca, bu çalışma COVID-19'un KRY süreçleri üzerindeki potansiyel etkisini belirlerken, bir araştırma aracı (örneğin, anket veya görüşme formu) oluşturmak için kaynak olarak kullanılabilir. Bu çalışmada, KRY süreçleri sadece iç denetim açısından ele alınmıştır. Gelecekte yapılacak araştırmalarda, risk yönetimi süreçleri diğer alanlarla ilişkilendirip tekrar irdelenebilir.

## Kaynakça

- Akıncı, E. (2020). COVID-19 Salgını kapsamında şirket yöneticilerinin almaları gereken önlemlere genel bir bakış. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Covid-19 Hukuk Özel Sayısı, 19(38), Yaz 2020/2 (Covid-19 Özel Ek), 202-223.*
- Aksoy, T. & Aksoy, L. (2020). Increasing importance of internal control in the light of global developments, National and international standards and regulations. *Sayıştay Dergisi, 33(118), 9-40.*
- Atakan, M. (2021). Siber güvenlik risklerinin ve COVID-19 Salgınının uzaktan denetim üzerindeki etkileri. *Denetisim, 11 (22), 27-39.*
- Bircan, N. Gözde (2020). Belirsizlik ve kriz durumlarında çevik denetim anlayışı ve denetim mesleği üzerine etkileri: COVID-19 Vakası üzerine bir değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi, 30(161), s. 245-258.*
- Can, E. N. & Çetin, C. (2019). COSO ERM 2017 Çerçevesinde kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(41), 153-166.*
- Coetzee, P. (2016). Contribution of Internal Auditing to Risk Management: Perceptions of Public Sector Senior Management. *International Journal of Public Sector Management, 29(4), 348-364.*

- Deloitte (2020a). COVID-19 Financial Services Internal Audit's Response in a Time of Crisis. Erişim Adresi: <https://www2.deloitte.com/uk/en/blog/auditandassurance/2020/covid19-internal-audits-response-in-a-time-of-crisis.html> (Erişim Tarihi, 30.10.2020).
- Deloitte (2020b). COVID-19: Control Environment Considerations. Erişim Adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/audit/deloitte-au-audit-covid-19-control-environment-considerations-report.pdf> (Erişim Tarihi, 30.10.2020).
- Ernst & Young [EY] Türkiye (2020). COVID-19 sonrası kamu iç denetiminde yeni normal "COVID-19'un kamu sektörüne getirdiği değişimin iç denetim fonksiyonu üzerine etkileri" anket sonuçları, Kasım 2020. Erişim Adresi: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr\\_tr/pdf/2020/10/covid-19-sonrasi-kamu-ic-denetiminde-yeni-normal.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2020/10/covid-19-sonrasi-kamu-ic-denetiminde-yeni-normal.pdf) (Erişim Tarihi, 15.12.2020).
- Governance Assurance and Oversight (2014). Relationship Between Internal Audit and Risk Management. Erişim Adresi: <https://broadleaf.com.au/resource-material/relationship-between-internal-audit-and-risk-management/> (Erişim Tarihi, 10.11.2020).
- IACOP (2020). COVID-19'un İç denetimin rolü ve faaliyetleri üzerindeki etkisi. Erişim Adresi: <http://www.kidder.org.tr/wp-content/uploads/2020/06/COV-D-19-UN-DENET-M-N-ZER-NDEK-ETK-S-1592923212.pdf> (Erişim Tarihi, 05.11.2020).
- İnanlı, T., Sakarya, S., Ünal, B. & Ergin, I. (2020). COVID-19 salgını özelinde karar vericiler için risk değerlendirme yaklaşımı. *Sağlık ve Toplum Dergisi, COVID-19 Özel Sayısı Temmuz – 2020*, 27-38.
- Karakaya, G. (2019). COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler. *Denetişim*, 18, 15-22.
- Karakaya, G. (2020). Vuca dönemlerinde COSO kurumsal risk yönetiminin önemi: Covid-19 salgın sonrası yükseköğretim kurumları için model önerisi. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 16(30), 2863-2882.
- Karlı, H. & Tanyaş, M. (2020). Pandemi durumunda tedarik zinciri risk yönetimine ilişkin öneriler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 174 – 190.
- Korucu, O. (2021). Yeni normal dünya düzeninin siber güvenlik ve bilgi güvenliğine etkileri. *Yönetim Bilişim Sistemleri Dergisi*, 7(1), 44-60.
- KPMG (2020a). Risk Management and Internal audit in times of COVID-19. Erişim Adresi: <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2020/03/rc-how-risk-managers-and-internal-auditors-can-help-in-times-of-covid-19.html> (Erişim Tarihi, 29.11.2020).
- KPMG (2020b). 19 COVID-19 Risks: Insights Into A Changed Risk Landscape. Erişim Adresi: <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2020/04/rc-19-covid-19-risks-insights-into-a-changed-risk-landscape.html> (Erişim Tarihi, 29.11.2020).
- Mandacı, E ve Kahyaoglu, S. (2012). The Role of Internal Auditing and Corporate Governance in Enterprise Risk Management: Empirical Evidence on Non-Financial Firms Listed in Istanbul Stock Exchange, *World of Accounting Science*, 14 (1), 43-66.
- Marshall, A. & Mizrahi, H. (2020). How Internal Audit's Role Can Evolve in Today's COVID-19 Environment. Erişim Adresi: <https://rsmus.com/economics/coronavirus-resource-center/how-internal-audits-role-can-evolve-in-todays-covid-19-enviroment.html> Erişim Tarihi: 15.10.2020
- Martinelli, M., Friedman, A. E. & Lanz, J. (2020). The Impact of COVID-19 on Internal Audit. *The CPA Journal*, June 2020, 60-63.
- Onay, A. (2020). The Role of internal audit from new enterprise risk management frameworks perspective: Research in Turkey. *Istanbul Business Research*, 49(2), 177-200.
- Özdemir, S. S. (2020). COVID-19 salgını karşısında, riskin erken saptanması komitesinin görev ve sorumluluklarının yeniden değerlendirilmesi. *Yaşar Hukuk Dergisi Özel Sayısı*, 2(2), 61-70.
- Sebilcioğlu, F. (2020). COVID-19 sürecinde risk yönetimi ve iç kontroller. Erişim Adresi: <http://www.cerebra.com.tr/tr/covid19-covid19-surecinde-risk-yonetimi-ve-ic-kontrolle.html> (Erişim Tarihi, 29.12.2020).

- Şen, Özer & Sağlar, Jale (2020). Pandemi döneminde kamu idarelerinde e-iç kontrol sisteminin önemi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), s. 259-276.
- Tektüfekçi, F. & Kutay, N. (2021). Japonya'daki proaktif düzenleme olan Japon Sarbanes Oxley Yasası üzerine bütüncül bir yaklaşım. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4 (1), 1-19.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO] (2017). *COSO Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance Executive Summary*. Erişim Adresi: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> (Erişim Tarihi, 05.10.2020).
- The Global Risk Management Institute [GRMI] (2022). *Risk Management During COVID-19*. Erişim Adresi: <https://grm.institute/blog/risk-management-covid-19/> (Erişim Tarihi, 20.04.2022).
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2004). *The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management*. Erişim Adresi: <http://www.iiajapan.com/pdf/data/erm/ERM.pdf> (Erişim Tarihi, 30.10.2020).
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2009). *IIA Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol*. Erişim Adresi: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP-The-Role-of-Internal-Auditing-in-Enterprise-wide-Risk-Management-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi, 15.10.2020).
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2020a). *Coronavirus (COVID-19)*. Erişim Adresi: <https://www.iaa.org.uk/resources/auditing-business-functions/coronavirus-covid-19/#Numbers> (Erişim Tarihi, 29.11.2020).
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2020b). *IIA'nın Üçlü Hat Modeli: Üçlü Savunma Hattı ile İlgili Güncelleme*. Erişim Adresi: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Turkish.pdf> Erişim Tarihi: 29.11.2020
- The Institute of Internal Auditors [IIA] (2021). *Definition of Internal Auditing*. Erişim Adresi: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (Erişim Tarihi, 02.01.2021).
- The Institute of Risk Management [IRM] (2021a). *What is Enterprise Risk Management?*, Erişim Adresi: <https://www.theirm.org/what-we-do/what-is-enterprise-risk-management/> (Erişim Tarihi, 15.06.2021).
- Türedi, H., Koban, A. O. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119.

# KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN SÜRDÜRÜLEBİLİR İÇ DENETİM: GELECEĞİN İÇ DENETİM FONKSİYONU

(SUSTAINABLE INTERNAL AUDIT FOR CORPORATE SUSTAINABILITY: THE  
FUTURE INTERNAL AUDIT FUNCTION)

*Dr. Murat GÖRMEN\* / Dr. Göksel KORKMAZ\*\**

## ÖZ

İç denetim fonksiyonunun öncelikli rolü, karar vericilerin kurumun varlık ve itibarını korumalarına yardımcı olmak ve kurumsal sürdürülebilirliği desteklemektir. Kurumsal sürdürülebilirlik, bugünün ve geleceğin ihtiyaçları arasında denge kurulmasıdır. Bu dengenin kurulması ancak değişen koşullara hızla adapte olabilmek ile mümkün olabilir. Kurumun iç denetim fonksiyonu, kurumsal sürdürülebilirliği desteklemek için öncelikle kendisi değişime ayak uydurabilmeli, hem teknolojik gelişmelere hem de organizasyonel ihtiyaçlara cevap verebilmelidir. Bu çalışmanın amacı teknolojik gelişmeler ve organizasyonel ihtiyaçlar çerçevesinde kurumun sürdürülebilirliğini desteklemesi beklenen iç denetim fonksiyonunun sürdürülebilirliği konusunda bir projeksiyon ortaya koymak ve iç denetimin geleceğine ilişkin öngörülerde bulunmaktır. Çalışmanın ilk bölümünde iç denetim ve kurumsal sürdürülebilirlik ilişkisi incelenmekte, müteakiben de gelecekte iç denetim fonksiyonunu etkileyeceği düşünülen; teknolojik gelişmelerin neler olduğu, gelecekte iç denetimin nasıl bir risk

ortamıyla karşı karşıya kalacağı ve geleceğin kurumsal ihtiyaçlarının neler olduğu incelenmekte ve sonrasında da gelecekte kurumsal sürdürülebilirliği destekleyebilecek nasıl bir iç denetim fonksiyonuna ihtiyaç duyulacağına yönelik çıkarımlarda bulunmaktadır. Çalışmada doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. İç denetim, sürdürülebilirlik ve gelecek kavramlarının yer aldığı, 2000-2021 yılları arasında yazılmış 180 yayın incelenmiş ve bu kaynaklardan çalışmanın kavramsal çerçevesine uygun olduğu değerlendirilen 85'ine yer verilmiştir. Çalışmada kurumsal sürdürülebilirliğe katkı sağlayabilecek iç denetim fonksiyonunun öncelikle yöntem ve tekniklerini değişen çevresel dinamiklere uyumlu hale getirmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal Sürdürülebilirlik, İç Denetim, Teknoloji

**JEL Kodları:** M40, M42

\* İç Denetçi, MSB, Ankara Orcid Id: 0000-0002-8120-1562, murat.gormen.2014@hotmail.com

\*\* İç Denetçi, MSB, Ankara Orcid Id: 0000-0002-2789-2657, korkmazgoksel@gmail.com  
Yazı Gönderim Tarihi: 18.11.2021, Yazı Kabul Tarihi: 13.04.2022.



## ABSTRACT

The primary role of the internal audit function is to help decision makers protect the entity and reputation of the organization and to support corporate sustainability. The meaning of Corporate sustainability is balancing the needs of today and the future. Establishing this balance can only be possible by adapting quickly to changing conditions. In order to support corporate sustainability, the internal audit function of the organization should be able to keep up with change and respond to both technological developments and organizational needs. The aim of this study is to present a projection on the sustainability of the internal audit function, which is expected to support the sustainability of the institution within the framework of technological developments and organizational needs, and to make predictions about the future of internal audit. In the first part of the study, the relationship between internal audit and corporate sustainability is examined. In the first part of the study, the relationship between internal audit and corporate sustainability is examined. Subsequently, the technological developments that will affect the internal audit function in the future, what kind of

risk environment internal audit will face in the future and what the corporate needs of the future are are examined. Afterwards, inferences are made about what kind of internal audit function will be needed to support corporate sustainability in the future. Document analysis method was used in the study. 180 publications written between the years 2000-2021, including the concepts of internal audit, sustainability and the future, were examined and 85 of these sources, which were considered to be suitable for the conceptual framework of the study, were included. In the study, it was concluded that the internal audit function, which can contribute to corporate sustainability, must first adapt its methods and techniques to the changing environmental dynamics.

**Keywords:** Corporate Sustainability, Internal Audit, Technology

**JEL Classification:** M40, M42

## 1. GİRİŞ

Kurumsal sosyal sorumlulukla ilgili yükümlülükler veya sorunlar arttığında, kurumsal sürdürülebilirliğe önem verilmesi örneğinde olduğu gibi (Boele v.dğr., 2001), toplumlar her yeni sorun veya tehditle karşı karşıya kaldığında, toplumu o konuyla ilgili gelecekte yaşanabilecek bir tekrardan korumaya yönelik yeni bir bilimsel, sosyal ya da mevzuatsal çalışma süreci başlatır (Romano, 2004). Paydaşlarına karşı artan sorumluluk ve hesap verebilirlik düzeyleri ile kurumlar, uygun paydaş ilişkilerine rehberlik etmenin ve kurumsal sürdürülebilirlik için bir master plan geliştirmenin ihtiyaç olduğunu hissetmişlerdir.

Sürdürülebilirlik, ister kurumsal çevrede, ister toplum genelinde veya siyasi ortamda olsun, toplumun her alanında önemlidir. Örneğin sürdürülebilirlik, halkın kurumlara olan inancını ve güvenini artırabilir. Kaynaklar, insanların beklentilerini karşılamak için çok sınırlı olduğundan, toplumun geleceğine yön verebilecek şey sürdürülebilirliktir (Durnev & Kim,

2005). Çevrede meydana gelen değişimler bir kurumun faaliyetleri üzerinde etkili olduğundan o kurumun bu değişimler çerçevesinde alacağı tedbirlere yönelik yalnızca hissedarlarına değil toplumun tümü gibi daha geniş bir paydaş kitlesine hesap vermesi gerektiği açıktır. Bu nedenle de çevrede meydana gelebilecek tüm değişimlere karşı duyarlı olunması gerekir. Stratejik doğru kararlar alabilmek için teknolojik, sosyal, bilimsel, çevresel veya ekonomik konuların sürekli irdelenmesi şeklinde tanımlanan (Garriga & Mele,2004) sürdürülebilirliğin temelinde paydaş beklentilerine karşı daha hassas davranılması vardır. Bu anlamda sürdürülebilirlik, güvenli bir şekilde kurumun gelişimini gerçekleştirme süreci olarak da ifade edilebilir (Gladwin & Kennelly,1995).

İç denetim fonksiyonunun öncelikli rollerinden biri de kurumsal sürdürülebilirliği desteklemektir. Bu maksatla organizasyonel süreçleri inceleyerek değişimlere karşı hazırlıklı olunması konusunda yol gösterici rolü üstlenmektedir. Ancak kurumun iç denetim fonksiyonu, kurumsal sürdürülebilirliği yön-

lendirebilmek için öncelikle kendisi değişimlere ayak uydurmalı ve hem iç hem de dış çevrede meydana gelen veya gelebilecek değişimlere karşı proaktif tepkiler verebilmelidir.

Gelecekte iç denetim bir yandan dinamik risk ortamına uyum sağlarken bir yandan da gözetim ve danışmanlık görevini icra etmeye devam edecektir. Riskler çoğaldıkça ve daha karmaşık hale geldikçe iç denetim kısa sürede daha geniş bir hizmet yelpazesi sunmak zorunda kalacaktır. Ayrıca birçok alanda uzaktan çalışmaya geçiş yaşanması iç denetimin yerleşik protokollerini uygulanamaz hale getirebilmektedir. Özellikle bilgi güvenliği alanındaki yeni riskler iç denetim açısından da yenilikçi yaklaşımlara ve bu yaklaşımlara uygun iç denetçilere olan ihtiyacı arttırmaktadır.

İç denetim, 1970'lerden beri akademik alanda incelenen bir konu olmuştur. Araştırmacılar, iç denetimin verimlilik, etkinlik veya etkililik gibi kurumsal özelliklere daha fazla odaklanarak iç denetimin çeşitli yönlerini incelemişlerdir. Ancak, çok az yabancı akademik çalışma iç denetimin kurumsal sürdürülebilirlik ile olan ilişkisini incelemiştir ve yerel yazında bu konuya yönelik bir akademik çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmanın amacı teknolojik gelişmeler ve organizasyonel ihtiyaçlar çerçevesinde kurumun sürdürülebilirliğini desteklemesi beklenen iç denetim fonksiyonunun sürdürülebilirliği konusunda bir projeksiyon ortaya koymak ve iç denetimin geleceğine ilişkin öngörülerde bulunmaktır. Çalışmanın ilk bölümünde iç denetim ve kurumsal sürdürülebilirlik ilişkisi incelenmekte, müteakiben de gelecekte iç denetim fonksiyonunu etkileyeceği değerlendirilen; teknolojik gelişmelerin neler olduğu, gelecekte iç denetimin nasıl bir risk ortamıyla karşı karşıya kalacağı ve geleceğin kurumsal ihtiyaçlarının neler olduğu incelenmekte ve sonrasında da gelecekte kurumsal sürdürülebilirliği destekleyebilecek nasıl bir iç denetim fonksiyonuna ihtiyaç duyulacağına yönelik çıkarımlarda bulunmaktadır. Çalışmada doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi; zaman kullanımı açısından verimli bir yöntemdir ve örneklem büyüklüğü, kullanılabilirlik, düşük maliyet, tekrar kullanım, bireysellik ve özgünlük, kesinlik, geniş kapsam ve zaman, tepkiselliğin olmaması, kolay ulaşılamayacak verilere ulaşma, konunun ve verinin

niteliği açısından önemli avantajlar sağlamaktadır (Kıral, 2020, s.180). Bu kapsamda, iç denetim, sürdürülebilirlik ve gelecek kavramlarının yer aldığı 180 doküman incelenmiş ve bu kaynaklardan çalışmaya katkı sağlayacağı düşünülen 85'ine yer verilmiştir. Ardından içerik analizi yapılarak dokümanlardan elde edilen veriler çalışma içerisinde kullanılmıştır. Bu amaç doğrultusunda başlangıçta; sürdürülebilirliğin ve kurumsal sürdürülebilirliğin ne anlama geldiği, kurumsal sürdürülebilirliğin iç denetim alanındaki yansımalarının neler olabileceği gibi sorulara literatür çerçevesince cevap aranmıştır. Müteakiben de değişen ve gelişen çevresel koşulların iç denetimin geleceğini nasıl etkileyeceği incelenmiştir.

## 2. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

Sürdürülebilirlik kavramı günümüzde çoğu zaman çevresel konularla ve kurumsal sosyal sorumluluk kavramlarıyla özdeşleşmiş olarak kullanılsa da esasında iş veya işletme sürdürülebilirliği; firmaların kendi (veya başkalarının) gelecekteki ihtiyaçlarını karşılama yeteneklerinden ödün vermeden kısa vadede finansal ihtiyaçlarına cevap verme yeteneği olarak tanımlanabilir (Bansal & DesJardine, 2014, s. 71). Sürdürülebilirlik, "Bugünün ihtiyaçlarını karşılamaya çalışırken geleceğin ihtiyaç ve isteklerini karşılama yeteneğini göz önünde bulundurmak" şeklinde de ifade edilebilir (Hernadi, 2012). 1987 tarihli Brundtland raporu, sürdürülebilirliği, "geleceğin ihtiyaçlarını karşılama yeteneğini her zaman göz önünde tutarak bugünün ihtiyaç ve isteklerini karşılamaya çalışma" olarak tanımlamıştır (Dresner, 2002). Elkington (1997) tarafından yapılan ve genel kabul gören yaklaşım sürdürülebilirliğin üç boyutu olduğu ve bunların ekonomik, sosyal ve çevresel olarak nitelendirildiği şeklindedir (Elginkton 1997). Bu tanım firmanın sürdürülebilirliği ile küresel anlamdaki sosyal, ekonomik ve çevresel sürdürülebilirliği birbirine bağlayan makro bir tanımlamadır. Birçok yazar tarafından sürdürülebilirliğin sosyal, ekonomik ve çevresel boyutu olduğuna dair yaygın olarak kabul edilen görüş de bu tanıma dayanmaktadır. Başka bir tanıma göre ise sürdürülebilirlik, bir firmanın tanımlanmış bir davranışı süresiz olarak sürdürme yeteneğidir (Filene, 2011). Günümüzde dünya çapında birçok kuruluş sürdürü-

lebilirliğini sağlamak için farklı yönetim sistemlerini benimsemektedir (Türk, 2009). Kimi kurumlar bunu piyasa dinamiklerine ayak uydurmak için yaparken kimisi de talebe cevap verebilmek için yapmaktadır.

Sürdürülebilirlik, paydaşların güvenini kazanmak için kurumsal bağlılığın artırılmasını, risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve gözden geçirilmesi için kurumsal kapasitenin geliştirilmesini ve elde edilen sonuçların yaygınlaştırılmasını gerektirmektedir (Holton v.dğr., 2010). Sürdürülebilirliğe odaklanan kurumlar; sürdürülebilirliğe odaklanan bir organizasyon kültürü sunar., üst yönetim desteğine önem verir, paydaş katılımını önemser, çevre eğitimleri gerçekleştirir, tedarikçiler ile sürdürülebilirlik konularını izler, kalite, iç ve dış itibar gibi finansal olmayan parametreleri de iş değerlendirmelerinde kullanır ve paydaşların yüksek derecede bağlılığına önem verir (Eccles v.dğr., 2014).

Çevresel değişimlere uyum sağlayamayan ve kaynakları etkin kullanamayan kurumların ayakta kalması mümkün değildir. Sürdürülebilirlik faaliyetleri ve uygulamaları, kurumların sürekli değişime uğrayan çevrede sürdürülebilir bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için önemlidir. Çevresel değişim; nüfus yoğunluğunun artması veya küreselleşme gibi sosyolojik, bilişim veya iletişim sistemlerinin gelişmesi gibi teknolojik ya da yeni icatlar gibi bilimsel temelli olabilir. Kaynağı ne olursa olsun çevresel değişim ve gelişmelerin kuruma yapacağı etkiler ve sonuçlar önceden sezilip değerlendirilmezse kurumların varlıklarını sürdürmesi mümkün olamayacaktır. Kurumların çevrelerine daha iyi uyum sağlayabilmeleri için çevresel değişimlerin farkında olması ve proaktif kontrol tedbirleri geliştirmesi gerekir.

Kurumlar, ekonomik ve sosyal hayatın önemli bir bileşenidir ve varlıklarını sürdürmek istiyorlarsa, çevresel değişimler konusunda duyarlı davranmalıdır. Klasik savaş yaklaşımlarının günümüzde hibrit savaşın gerektirdiği bakış açılarının hepsini içermemesi örneğinde olduğu gibi geleneksel yaklaşımlar kimi durumlarda çevresel değişimlerin gerektirdiği özellikleri içermeyebilir. Bu kapsamda kurumlar, sürdürülebilirlik kavramına gerekli ihtimamı göstermelidir. Kurumsal sürdürülebilirlik ile bir başka açıdan da kurumların bugünkü ihtiyaçları karşılanırken yaşana-

cak çevresel değişimlerden dolayı gelecekte ihtiyaç duyulacak özellikte insan ve kaynakların geliştirilmesine imkân sağlayan iş stratejilerinin bugünden benimsenmesi olarak tanımlanmaktadır (IISD, 1992).

Tüm kurumlar bir amacı gerçekleştirmek için kururlar. Kurumsal sürdürülebilirlik her seviyede önem arz eden ve sağlanması gereken bir zarurettir. Kurumsal sürdürülebilirlik ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan varlığını sürdürme, bugün ve gelecekte rekabet edebilme yeteneği olarak tanımlanabilir. Sürdürülebilirliğin bu üç boyutu birbiriyle ilişkilidir ve birbirini çeşitli ve sayısız yollarla etkilemektedir (Elkington, 2004). Bu nedenle, bir kurum ekonomik sürdürülebilirliğini sosyal ve çevresel sürdürülebilirlikten tamamen ayıramaz (Elkington, 2004). Kurumsal sürdürülebilirliği sağlamak basit bir çabanın ötesinde uzun süreli gayretleri gerektirmektedir.

Kurumlar hissedarlarına, müşterilerine, çalışanlarına, tedarikçilerine, çevrelerine veya içinde faaliyet gösterdikleri toplum gibi diğer çıkar gruplarına karşı hesap verme sorumluluğu taşır ve bu “paydaş teorisi” kurumsal sürdürülebilirliğin temelidir. Falck & Hebllich (2007) tarafından belirtildiği gibi, paydaş teorisi, kurumlar uzun vadeli bir kurumsal strateji izlemek istiyorsa karşılamaları gereken zorlukları resmileştirir ve kategorilere ayırır. Toplumun bir parçası olarak, kurumların toplumsal hedeflere katkıda bulunma sorumluluğu vardır. Örneğin, ülkenin güvenliği için kaynakları kullanma hakkı, kurumları bilinçli olmaya ve çevresel değişimleri takip edip proaktif tutum sergilemeye motive etmelidir.

Epstein (2008), kurumların çeşitli sürdürülebilirlik ilkelerini ele alması gerektiğini vurgulamıştır. Epstein (2008) tarafından detaylandırılan ilkelerin bir kısmı şunları içerir: Tüm paydaşlarla ilişkilerde etik standartların, uygulamaların gözetilmesi ve adil ve şeffaf olunması. Epstein iletişimde şeffaflığın önemini kapsayan yönetim ilkesini de vurgulamaktadır ve yönetim ile şeffaflığın, kurumsal sorumlulukla ve toplumun yönetime katılımıyla sıkı bir şekilde bağlantılı olduğunu ifade etmektedir. Diğer bir ilke, paydaşlara saygı duyma anlamında kurumsal sorumlulukla bağlantılıdır. Kurumlar sorumluluklarını etkin olarak yerine getirebilmek için başta teknoloji olmak üzere tüm alanlarda yaşanabilecek değişimlere hazırlıklı ol-

malı ve hatta proaktif tavırlar sergilemelidir. Çünkü değişime ayak uyduramayanlar ve kaynaklarını etkin kullanamayanlar hayatta kalmayı başaramaz.

Kurumların varlığını sürdürebilmesi için bu denli önemli olan kurumsal sürdürülebilirliği kurum için sürekli göz önünde bulundurulması gereken bir konuma getirebilmek maksadıyla iç denetimin üzerine önemli görevler düşmektedir. Bu çerçevede kurumlarda, çevresel değişimin bir risk faktörü olarak ele alınması ve kurumsal risk yönetimi kapsamında incelenmesi için yönetimin bir fonksiyonu olan iç denetimin kendisine bir yol haritası belirlemesi gerekir. Bundan sonraki bölümde iç denetim ile kurumsal sürdürülebilirlik arasındaki ilişki incelenmektedir.

### 3. İÇ DENETİM VE KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

İç denetim fonksiyonu ilk ortaya çıktığında, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin kontrolü veya varlıkların korunması işlevine göre tasarlanmıştır (Speklé v.dğr, 2007). Ancak artan rekabet ortamı, çevresel değişimlerin ve beklentilerin baş döndürücü hızı kurumları iç denetim fonksiyonunu daha farklı, risklere ve sistemik çevresel döngüden gelen gizli şoklara proaktif yanıt verecek tarzda hayatta kalmada ve sürekliliğini sağlamada bir araç olarak kullanmaya itmiştir. Çevresel gelişmelerle uyumlu olarak, iç denetim fonksiyonu, kurumun performansını, finansal profilini izleyen ve operasyonel etkinliğini değerlendiren kilit risk, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirecek, iyileştirecek ve kurumda yerleşmesini destekleyecek nitelikli profesyoneller grubu olarak görülmeye başlanmıştır (Ramamoorti, 2003). İç denetim, risk yönetimi süreci, iç kontrol ve kurumsal yönetimin etkinliğini değerlendirerek kurumuna katma değer sağlamak ve kurum faaliyetlerini iyileştirmek için tasarlanmış güvence veya danışmanlık sürecidir.

İç denetim fonksiyonu, kurumsal yönetim sisteminin ana parçalarından biridir. Kurumsal yönetim ise; kurumların yönlendirildiği ve kontrol edildiği sistem olarak tanımlanabilir. OECD'ye göre kurumsal yönetim; Bir organizasyonun yönlendirildiği ve kontrol edildiği prosedürler ve süreçler bütünüdür (OECD,

2004). Kurumsal yönetim açısından iç denetimin, kurum faaliyetlerinin gözetimi, risklerin yönetimi, yasal mevzuata uyumun incelenmesi, etik rehberliği veya varlıkların korunması gibi çok çeşitli rolleri vardır. İç denetim, farklı risk yönetim sistemlerinin etkinliğini analiz ederek ve kuruluş için sorunlu olabilecek alanları vurgulayarak bir kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve stratejik karar verme süreçlerini destekler (Coetzee & Lubbe, 2013). Bu süreçlerin kurumlarda geliştirilmesi ve bunlara değer katma boyutuyla iç denetim, kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasında anahtar konumlardan biridir. Nitekim Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) iç denetimin güvence görevlerine ilave olarak sürdürülebilirliğin tüm boyutlarının yönetiminde kolaylaştırıcı, öğretici ve danışman rolü üstlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Lessen vd., 2011: 481). Nitekim IIA tarafından 2006 yılında yapılan bir çalışmada iç denetçilerin; sürdürülebilirlik yönetim sistemlerinin tasarım ve uygulama süreçlerini destekleyerek, çalışanların sürdürülebilirlik konusunda eğitilmelerini veya çalışanlarda sürdürülebilirlik bilinci oluşturulması süreçlerini destekleyerek, yönetim tarafından verilen sınırlı kapsamlı denetimler ile tedarik zinciri ve uygunluk denetimleri yaparak, dış değerlendiricilerin atanması konusunda tavsiyelerde bulunarak ve dış denetçilerle denetim faaliyetlerini koordine ederek kurumlarına sürdürülebilirlik konusunda önemli katkılar sağlayacağı ifade edilmektedir (Nieuwlands, 2006).

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGCI)'ye göre, Kurumsal sürdürülebilirlik, bir şirketin değer sistemi ve iş yapma konusunda ilkeli bir yaklaşımla başlar. Bu, asgari olarak insan hakları, çalışma, çevre ve yolsuzlukla mücadele alanlarında temel sorumlulukları yerine getirecek şekilde faaliyet göstermek anlamına gelmektedir. Araştırmalar, kuruluşların şeffaflığı artırmak, marka değerini artırmak, itibarı ve meşruiyeti geliştirmek, rekabet gücünü göstermek, çalışanları motive etmek ve kontrol süreçlerini desteklemek için sürdürülebilirlik faaliyetlerini arttırdığını göstermektedir (Herzig & Schaltegger 2006). Geçmiş çalışmalar birçok yöneticinin, çevresel suistimal için yasal yükümlülükler ve sürdürülemez uygulamalara karşı olumsuz kamuoyu tepkileri riskini azaltmak için iç denetçilerin sürdürülebilirliği desteklemesi yönünde beklenti içerisinde olduklarını



vurgulamaktadır (Coyne, 2006). İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen sürdürülebilirlik denetimleri, kuruluşların yönetsel taahhütlerini gerçekleştirmelerine ve sürdürülebilirlik faaliyetlerini kontrol etmelerine, çevresel düzenlemelere uymalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik politikalarına uymalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Ayrıca iç denetçiler kurum içerisinde, istenen sonuçlara ulaşmaya yönelik sürdürülebilirlik ilerlemesini sürekli olarak değerlendirerek uzun vadeli bir odaklanmaya da sahiptirler. (Darnall vd., 2009). İç denetim gerçekleştirdiği denetimler ile sağladığı güvence, iyileştirme alanlarını belirleyerek sürdürülebilirlik faaliyetlerine güvenilirlik katmaktadır (Soh & Martinov-Bennie, 2015).

2017 yılına kadar son on yıl içerisinde kurumsal sürdürülebilirlik konusunda yazılmış ve en çok atıf alan çalışmaları inceledikleri araştırmalarında Nunhes v. dğr. (2020), kurumsal sürdürülebilirliğin unsurlarını altı sütunda gruplandırmaktadır. Bunlar; kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi ve risk yönetimi, kurumsal yönetim, insan kaynakları yönetimi, inovasyon yönetimi, bağımsız güvence ve entegre yönetim sistemleridir (Nunhes v.dğr., 2020). Kurumsal sürdürülebilirlik stratejisi, üst yönetimi sürdürülebilirliği sağlamak için yönlendiren motivasyon olarak tanımlanabilir (Nunhes v.dğr., 2020). Bu strateji üst yönetimin ekonomik, sosyal ve çevresel konulardaki tercihlerinin ardında yatan nedenlerin bir birleşimidir. Bu strateji reaktif olabileceği gibi geleceğe yönelik proaktif ve vizyoner de olabilir. Proaktif uygulanacak stratejinin temellerini ise risk yönetimi oluşturmaktadır. Çevresel, sosyal ve ekonomik yönlerle ilgili riskleri ve fırsatları, güçlü ve zayıf yönleri belirlemek ve yönetmek sürdürülebilirliğe bağlı kalmaya karar veren herhangi bir kuruluşun stratejik yönetiminin önemli bir parçası olmalıdır. Risk yönetimi, gelecekteki senaryoların erken değerlendirilmesine yardımcı olacaktır (Baumgartner vd, 2014). Risk yönetiminin kurumsallaştırılması iç denetimin temel hedeflerinden biridir. Yapılan araştırmalar, kurumsal risk yönetimi sürecine dahil olan iç denetim fonksiyonlarının çoğunlukla sürdürülebilirliği en önemli risklerden biri olarak tanımladığını ortaya koymaktadır (Bebbington vd., 2014). Kurumsal yönetim, yukarıda da bahsedildiği gibi, kurumun paydaşları ile uyumlu bir ilişkinin

varlığını amaçlayan, yönlendirildiği, izlendiği ve teşvik edildiği sistemdir. İç denetim sürecinde incelenen ana eksenlerden biri olan güvenilir ve kaliteli kurumsal yönetim, tüm organizasyonel operasyonlarda ve ilişkilerde şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletin hâkim olduğu bir karar verme ortamının yaratılmasını sağlar. Günümüz kurumlarının ihtiyaç duyduğu teknoloji, süreçler ve beceriler, iş ortamı kadar hızlı bir şekilde gelişmektedir ve sürdürülebilir kurumsal yönetim, kurumların bu değişime ayak uydurabilecek iş esnekliğini sağlayan araçlar ve yöntemlerle donatılmasını gerektirir (Baumgartner v.dğr., 2014). İnsan kaynakları (İK) programları, çalışanları sürdürülebilirlik konusunda açık fikirli organizasyon kültürüne sahip bir ortamda çalışacak şekilde geliştirmek ve eğitmek için önemli araçlardır. Çalışanlar, çeşitli sürdürülebilirlik yönetim araçlarına kademeli olarak entegre edilmeli, motive edilmeli ve çevresel ve sosyal amaç ve hedefler, uzun vadeli oryantasyon ve sürdürülebilir iş geliştirmenin diğer stratejik yönleri hakkında bilgilendirilmelidir (Bos-brouwers, 2009). İç denetimin kurumun insan kaynakları politikaları hakkında yapacağı öneriler, sürdürülebilir insan kaynakları yönetimi için anahtar konudur. İnovasyon yönetimi, bir bütün olarak örgütsel verimliliği artıracak çevresel performans iyileştirmelerinden yararlanma potansiyeline sahiptir. Emisyon ve atık miktarını azaltmak için teknolojiye yatırım yapmak hammadde ve enerji maliyetlerini azaltır. Bu nedenle, çevresel sürdürülebilirliğin bilgi yönetimi ve inovasyon yoluyla ekonomik sürdürülebilirliği tamamlayabileceği ve yeşil inovasyona yapılan bu yatırımın rekabet gücünü arttıracığı değerlendirilmektedir (Eccles v.dğr., 2014). Kurumun inovasyon konusundaki pozisyonu hakkında makul güvence vermek ise iç denetçilerin en önemli sorumluluğudur ve hesap verilebilirlik açısından da kritik önemdedir. Bağımsızlık ve bağımsız güvence sağlama, iç denetim fonksiyonunun önemli bir özelliğidir. Bu durum, iç denetçinin, denetlediği fonksiyonların etkisine tabi olmaksızın objektif, tarafsız ve adil bir şekilde hareket etmesini sağlayan bir özelliktir. İç denetçilerin rollerini ve sorumluluklarını yerine getirme yeteneği, işlevin başarısı için hayati önem taşır. İç denetçilerin, kendilerinden beklenen işin derinliğini ve kalitesini sunabilmeleri için yeterli düzeyde beceriye, uzmanlığa ve bağımsızlığa ihtiyaçları vardır. Entegre yönetim



sistemleri, kurumda stratejik iletişimin sağlanması, stratejik kopuklukların engellenmesi ve kurumsal sürdürülebilirliğin kurumsal hedeflere ve karar destek sistemlerine entegre edilmesi olarak ifade edilmektedir (Porter & Kramer, 2006). İç denetim faaliyetlerinde bu entegrasyonun ne ölçüde sağlandığının ortaya konularak geliştirilmesine yönelik öneriler getirilmesi önemlidir.

Kurumlar güvenilirliklerini yükseltmek için sürdürülebilirlik kavramına yönelik ilgilerini arttırmış ve bu ilgiye, konuya ilişkin iç denetim fonksiyonundan istenen güvence talebindeki artış eşlik etmiştir (Dominic & Nonna, 2015). Kurumun sürdürülebilirlik çalışmalarına iç denetim fonksiyonunun dâhil edildiğini gösteren araştırmalar olduğu gibi bazı ülkelerde sürdürülebilirlik konusuna dâhil edilmediğini gösteren kanıtlar da vardır (Leung v.dğr., 2011). Dominic & Nonna (2015), Avustralya'da iç denetim fonksiyonunun sürdürülebilirlik çalışmalarına az odaklandığını ve daha çok kurumsal yönetim konularına yöneldiğini çalışmada belirtmektedir. Ahmad v.dğr. (2009), Malezya'da kamu sektöründe iç denetimin kurumsal sürdürülebilirliği ve karar verme süreçlerini nasıl etkileyebildiğini incelemiş ve üst yönetimce desteklenen iç denetimin etkinliğinin arttığından bahsetmiştir. İç denetim fonksiyonunun sürdürülebilirlik denetimlerine dâhil edilmesi, kurumun sürdürülebilirlik faaliyetlerini iyileştirmeye yönelik süreçler ve prosedürler oluşturmasına imkân sağlar ve bu sayede sürdürülebilirlik riskleri yönetilemez konuma gelmeden önce fark edilme ihtimalini artırır (Stanwick & Stanwick, 2001). İç denetçiler sürdürülebilirlik sürecine değer katacak bir konumda ve kurumsal yönetim sürecinde önemli bir role sahip olabilir (Cohen vd., 2004). Paydaşlar, iç denetçilerden bir bütün olarak risk yönetimi hakkında güvence vermelerini istediğinde, iç denetim fonksiyonu sürdürülebilirlik yönleriyle ilgili olanlar da dâhil olmak üzere ilgili tüm risklerin risk yönetim sistemine dâhil edilmesini sağlamalıdır. Güvence rollerinde, iç denetçiler, yönetimin, sürdürülebilirlik ile bağlantılı riskleri ele alan risk yönetimi faaliyetlerini ve kontrollerini belirleyip, değerlendirdiğini ve uyguladığını doğrulamak için sürdürülebilirlik denetimleri gerçekleştirir. Böylece, iç denetçiler, yönetim kurulu ve yönetime, bölüm yöneticilerinin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri dikkate aldığı ve etkili bir şekilde

yönettiği konusunda ek güvence sağlayabilir. Ayrıca yöneticilere bu sürdürülebilirlik risklerini azaltmak için en iyi eylemleri tasarlama ve uygulama konusunda yardımcı olabilirler (DeSimone v.dğr., 2020: 9).

İç denetçiler risk yönetimi konusundaki uzmanlıklarını sürdürülebilirlik konularının genel iş risklerine entegrasyonunda kullanabilmektedirler. İç denetçiler sürdürülebilirlik risklerinin etkilerini ölçebilir ve bunları azaltmak için kontrollerin tasarlanmasına yardımcı olabilir (Ballou v.dğr., 2012). İç denetimin sağladığı danışmanlık veya güvence hizmetlerinin kurumsal etik olgunluğa, şeffaflığa, süreçsel iyileştirmelere ve dönüşümlere yol açabilmesi, iç denetimin kurumsal sürdürülebilirliği de geliştirebileceğine dair bir kanaati de peşinde getirmiştir. Ancak bunu başarabilmesi için de iç denetim fonksiyonunun önce kendisinin sürdürülebilirliğe yönelik adımlar atması gerekir (Ridley v.dğr., 2011). Sürdürülebilirlik kurumlar için olduğu kadar iç denetim için de önemli bir kavramdır ve iç denetimin varlığını sürdürmesi temel hedefi olan "değer katmak" işlevini yerine getirmekle ve değişime, çevresinde yaşanan değişimlere ayak uydurabilme kabiliyetiyle mümkün olabilecektir. Müteakip bölümlerde gelecekte varlığını sürdürmek isteyen iç denetim fonksiyonlarının maruz kalabileceği değişimler ve bu değişimlere nasıl ayak uydurabileceği incelenmektedir. Burada temel amaç iç denetim fonksiyonunun kurumsal sürdürülebilirliğe katkı sağlamak için neler yapması gerektiğini ortaya koymaktır.

#### 4. SÜRDÜRÜLEBİLİR BİR İÇ DENETİM İÇİN GELECEK ÖNGÖRÜLERİ

İç denetim fonksiyonu, icra ettiği denetimler ve sisteme yönelik verdiği güvencelerle kurumsal sürdürülebilirliğin en önemli destekçisidir. Yapılan denetimler kurumsal sistemler konusunda makul güvence sağladığı gibi güvenilirliği, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği de arttırmaktadır. Ayrıca gelişmiş risk yönetim yaklaşımlarıyla sürdürülebilirlik konusunda ortaya çıkabilecek riskleri önceden fark ederek yönetime gerekli aksiyonları almaları konusunda tavsiyelerde bulunabilmektedirler. Yapılan çalışmalar gelecekte iç denetimin sürdürülebilirlik konusundaki rolünün artarak devam edeceğini ortaya koymaktadır (Allegrini vd., 2011). Zaten iç denetimin temel düzenleyici kurumu

olan İç denetim Enstitüsü de iç denetim faaliyetinin güncelliğini ve organizasyon için önemini yitirmemesi için kuruma değer katan faaliyetlerde bulunmasını desteklemektedir. Burada karşımıza çıkan temel soru; gelecekte kuruma değer katacak ve kurumun sürdürülebilirliğini destekleyecek iç denetim fonksiyonu nasıl olmalıdır? Bu sorunun cevabını bulabilmek için öncelikle iç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek değişkenlerin neler olduğunu ve bu değişkenlerin iç denetimi nasıl etkileyebileceğini ortaya koymak gerekmektedir. Bu nedenle çalışmanın müteakip safhalarında öncelikle gelecekte iç denetim fonksiyonunu etkileyeceği değerlendirilen teknolojik gelişmelerin neler olduğu, gelecekte iç denetimin nasıl bir risk ortamıyla karşı karşıya kalacağı ve geleceğin kurumsal ihtiyaçlarının neler olduğu incelenmekte ve sonrasında da gelecekte kurumsal sürdürülebilirliği destekleyebilecek nasıl bir iç denetim fonksiyonuna ihtiyaç duyulacağına yönelik çıkarımlarda bulunmaktadır.

#### 4.1. Teknolojik Gelişmeler

Dijital alanda yaşanan gelişmeler kurumların iş yapma şeklini değiştirerek yeni bir iç kontrol ve risk yönetimi ortamı yaratmaktadır. Makine öğrenimi, sürücüsüz arabalara ve akıllı tıbbi cihazlara öncülük etmekte, tahmine dayalı analitikle birleştirilen Nesnelerin İnterneti (IoT), enerji şebekelerinin ve endüstriyel ekipmanların önleyici bakımını geliştirmekte, Blockchain, finansal işlemleri ve ürün izlenebilirliğini yeniden tanımlamakta, Drone'lar, paketleri teslim etmekte fiziksel envanter oluşturmaya, hayat kurtarmaya kadar çeşitli roller üstlenmektedir. Bulut, büyük veri, analitik robotlar, iş süreçlerini daha verimli, daha çevik ve daha fazla içgörü odaklı hale getirmektedir. Ayrıca dijital teknolojilerin sağladığı öngörü ve tahmin olanakları iç denetçilerin geleceğe yönelik projeksiyon ortaya koymalarını kolaylaştırmaktadır (PWC, 2018). Sekiz alanda toplanabilecek yeni teknolojilerin gelecekte kurumların iş yapış modellerini ve doğal olarak da iç denetim fonksiyonunu etkileyeceği değerlendirilmektedir. Bunlar: Artırılmış Gerçeklik (Augmented Reality-AR), Sanal Gerçeklik (Virtual Reality-VR), Nesnelerin İnterneti (Internet of Things), Blok Zinciri (Blockchain), Yapay Zeka (Artificial Intelligence), 3D baskı (3D printing), Drone'lar ve Robot'lardır (PWC, 2018).

Sanal Gerçeklik ve Artırılmış Gerçeklik alanına her ne kadar oyun endüstrisi öncülük etse de, son zamanlarda bu teknolojiler inşaat, sağlık ve araştırma alanlarında da yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Binaların iç ve dış kat planlarının üç boyutlu gösterimi, prototiplerin üretim öncesi gösterimi veya doktorların ameliyatların provalarını yapmaları bu teknolojilerin günümüzde en yaygın kullanıldığı alanları oluşturmaktadır. Özellikle iç denetçilerin eğitimlerinde ve fiilen sahaya gidemediği durumlarda senaryoları simüle etmek için kullanılabilen değerlendirilmektedir. Ayrıca nesne tanıma teknolojileri, konfigürasyonlardaki hataları, parçaların yanlış hizalanmalarını, hatta parça ve ekipmanın aşınması ve yıpranması gibi manuel incelemelerde denetçilere yardımcı olabilir. Bu teknolojiler ile denetçiler, diğerlerinin yanı sıra parça numarası, satın alma tarihi, bakım kayıtları gibi ekipman hakkındaki ayrıntıları ve bilgileri görebilirler. VR/AR teknolojileri, finansal denetim ve incelemeler için de kullanılabilir. Finansal rakamların iki boyutlu değil üç boyutlu grafiklerde gösterimi farklı bir bakış açısı sağlayabilir. Finansal simülasyonlar gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilebilir ve bir değişkenin değiştirilmesinin organizasyonun tahmini ni nasıl değiştirebileceğini görselleştirilebilir. Monte carlo simülasyonları veya WHAT-IF analizi yapmak için VR teknolojileri kullanılabilir (AGIA, 2019).

Nesnelerin İnterneti (IoT) bilgi ve iletişim sistemlerini fiziksel veya sanal olarak birbirine bağlayarak gelişmiş hizmetler sağlayan bilgi sistem altyapısıdır ve sağlık, şehirler, fabrikalar ve enerji dâhil olmak üzere çok çeşitli sektörlerde devrim yaratma potansiyeline sahip multitrilyon dolarlık bir endüstri olduğu tahmin edilmektedir (McKinsey, 2015). IoT cihazları doğaları gereği günlük yaşamımızın canlı şahitleridir. Kredi kartları, mobil telefonlar ile kişinin özel yaşamına ilişkin tüm veriler anlık olarak takip edilmektedir. Görüntü işleme, öğrenme ve çıkarım için giderek daha karmaşık teknolojinin mevcudiyeti, insanların toplanan verilerden tanımlanacağı, hareketlerinin ve kişisel etkileşimlerinin izleneceği anlamına gelir (Pasquir v.dğr., 2018). Bu tür veriler kişisel ve özeldir ve çoğu ülkede yasalara ve düzenlemelere tabidir. Ancak kişisel veriler birçok düzenlemeye tabi olsa da IoT süreçlerinde; kurallar, süreçler, hesap verilebilirlik ve yönetim açısından önemli eksiklikler bulunmaktadır (Salem v.dğr., 2018).

Blok zincir teknolojisi halihazırda kripto paraların oluşmasını mümkün kılan teknolojidir ve nasıl Amazon gibi çevrimiçi alışveriş sitelerinin varlığını sağlamak için TCP/IP'nin (iletim kontrol protokolü/internet protokolü) kullanılıyorsa aynı şekilde bu kripto para birimlerinin varlığını sağlamak için de blok zincir teknolojisi kullanılmaktadır. Blok zincir teknolojisi iç denetim açısından yeni bir bakış açısını zorunlu kılmaktadır. Oldukça basit bir şekilde, organizasyonların ve bireylerin işlemler ve bilgiler hakkında "gerçeği" nerede ise orada bulması, ilgili düşünme biçiminde de bir değişiklik gerektirmektedir. Geçmişte kayıt sistemleri, belirli bir organizasyon yapısı içinde tek bir sistemde yaşayıp tek bir yönetim ve kontrol yapısına tabi iken bu teknoloji ile bir kayıt her biri ilgili bir tarafça barındırılan ve sürdürülen çok sayıda özdeş veritabanında çoğaltılmakta, bir kayıta değişiklik yapıldığında, diğer tüm kopyalar aynı anda güncellenmektedir (Iansiti & Lakhani, 2017). Bu yeni durum gerçek zamanlı bilgilerin değerini arttıracaktır. Blok zincir teknolojisine yönelik yapılan çalışmalar özellikle işlem tabanlı denetimlerde bu teknolojinin geleneksel denetim maliyetlerini, örnekleme için harcanan zaman ve çaba açısından devrim niteliğinde gelişme sağladığını, ayrıca düzenleyici kuruluşların sadece belli bir gruba odaklanmalarını sağlayarak da izleme maliyetlerini önemli ölçüde düşürdüğünü ortaya koymaktadır (Cao v.dğr., 2019).

Yapay zekâ karmaşık ve çok hızlı gelişen bir teknoloji alanıdır. Yapay zekâ kısaca insan makine entegrasyonu olarak nitelendirilebilir. Son yıllarda en çok tartışılan konu ise yapay zekânın insanların yerini mi alacağı yoksa onların en büyük yardımcısı mı olacağı konusundadır. Örneğin PWC 2018 yılında yayınladığı raporda yapay zekânın yakın zamanda çalışanların en önemli destekçisi olacağını ortaya koyarken (PWC, 2018) Uluslararası İç Denetim Enstitüsü de (IIA, 2017) iç denetimin, yapay zekânın şirket için değer yaratmadaki etkisini değerlendirme, anlama ve paylaşma rolüne sahip olduğunu ifade ederek yapay zekâ konusunu iç denetim fonksiyonunun görev alanına dâhil etmektedir. Günümüz yapay zekâ uygulamaları mükemmel değildir. Bu uygulamaların iyileştirmeye açık bazı yönleri olabilir. İç denetim ve risk değerlendirmesi, iyileştirmeye açık bu yönleri tespit etmek ve olası riskleri mümkün olduğunca er-

ken değerlendirmek için en önemli ve stratejik olarak konumlandırılmış mekanizma olarak kabul edilmelidir (Kahyaoglu & Aksoy, 2021). IIA, iç denetçilerin yapay zekâ konusundaki rolünü iki farklı seviyede ele almaktadır: Tüm kurumlarda iç denetim, risk değerlendirmesine yapay zekâyı dâhil etmeli ve risk tabanlı denetim planına yapay zekâyı dâhil edip etmeyeceğini değerlendirmelidir (IIA, 2017).

Robotik teknolojiler, üretim veya hizmet süreçlerinde insan emeği yerine elektronik sistemlerin kullanıldığı süreçlerdir. 3D yazıcılar, drone'lar veya montaj hatlarında kullanılan robotlar vb. bu teknolojilere örnek olarak verilebilir. Yapılan tahminlere göre yakın gelecekte insan emeği ile yapılan işlemlerin % 45'i robotik hale gelecek ve bu da dünya ekonomisine 2 trilyon dolarlık bir katkı sağlayacaktır (PWC, 2018). Robotik teknolojiler standart bir şekilde ve herhangi bir değişikliğe uğratmadan görevlerini yerine getirdiğinden uyum ve insan kaynaklı hata riskini minimize etmektedir. Ancak uygun kontroller tatbik edilmediği veya iş süreçlerinde değişiklikler yaşandığında programa yansıtılmayan değişiklikler önemli sorunlara neden olabilecektir. Bu sistemler, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen birçok tekrarlı görevde kullanılabilir. Ayrıca robotik kullanımı, iç denetçilere kontrol ortamında meydana gelebilecek değişiklikler konusunda anlık bilgi sağlayabilir (Bone, 2018).

Büyük ölçekli dijital platformlar, iş süreçlerini uçtan uca değiştirmekte, müşteriler ve iş ortaklarıyla olan sınırları ise bulanıklaştırmaktadır. Bu durumun yarattığı en önemli etkilerden biri de iç denetçilerin kurum içerisinde daha proaktif bir rol üstlenmesidir. Gelişmiş analitik teknikler, robotik teknolojiler gibi dijital gelişmeler iç denetçilerin performanslarını iyileştirmeleri konusunda yardımcı olmaktadır. Dijital çözümler, iç denetçilerin örneklemeden ziyade bütün üzerinde analiz yapabilmelerine imkân sağladıkları gibi, rutin görevleri de otomatik hale getirerek önemli ölçüde maliyet tasarrufu sağlayabilmektedir. Ayrıca, iç denetim personelinin insan muhakemesi gerektiren görevlere odaklanmasına, içgörünün derinleştirilmesine ve iç denetçilerin daha iyi denetimin yanı sıra iş süreçleri hakkında daha iyi tavsiyeler sunmasına olanak tanımaktadır. Ancak bu faydaların elde edilmesi, denetim süreçlerine yönelik yeni beceriler

ve daha esnek yaklaşımlar gerektirecektir (EACLN, 2017). Günümüzde artık büyük veri teknolojisi kullanılmazsa, iç denetim kanıt elde edemeyecek, objektif denetim sonuçları ortaya koyamayacak ve denetimin kalitesini garanti edemeyecektir. Büyük veri teknolojisinin gelişmesi ve yapay zekâ, blok zincir ve diğer teknolojilerin yükselişi, iç denetçilerin bilgi ihtiyacı açısından daha yüksek gereksinimlerini ortaya koymaktadır. (Lin & Huang, 2020).

#### 4.2. Dinamik ve Karmaşık Risk Ortamı

Değişmeyen tek şeyin değişim olduğu günümüz dünyasında kurumlar oldukça dinamik bir risk ortamında faaliyetlerini sürdürmektedir. Ekonomilerin küreselleşmesiyle birlikte dünyanın herhangi bir yerinde meydana gelen bir değişim herhangi bir yerdeki başka bir kurumu derinden etkileyebilmektedir. Yakın zamanda yaşadığımız Covid-19 salgını bunun en bariz örneğidir. Çin'de başlayan salgın kısa sürede dünyanın birçok alanına yayılmış ve neredeyse tüm kurumların faaliyetlerini önemli ölçüde etkilemiş bazılarının ise faaliyetlerini sonlandırmasına neden olmuştur. Uzaktan çalışma, uzaktan eğitim hatta uzaktan denetim gibi birçok kavramın da hayatımıza girmesine neden olmuştur.

PWC'nin 92 ülkeden 2500 yönetim kurulu üyesi üst yönetici ve iç denetim uzmanları üzerinde yaptığı çalışmaya göre yöneticilerin en önemli endişesi teknolojinin değişme hızıdır (PWC, 2018). Allianz tarafından 92 ülkede 2769 uzmanla yapılan araştırmada ise faaliyetlerin kesintiye uğraması en önemli risk olarak değerlendirilirken pandemi ile ilgili riskler ikinci sırada siber güvenlik riskleri ise üçüncü sırada yer almaktadır. Çalışmaya katılanların %40'ından fazlası bu üç riski en önemli riskler olarak değerlendirmektedir (Allianz, 2021). Benzer şekilde Proviti tarafından dünyanın farklı bölgelerindeki 1081 "C" seviyesindeki yöneticiyle yapılan araştırmaya göre en önemli kurumsal riskleri; pandemi kaynaklı riskler, dijital teknolojilerin adaptasyonu ve buna yönelik insan kaynağı ihtiyacına ilişkin riskler ve siber güvenlik riskleri oluşturmaktadır (Proviti, 2020). KPMG şirketi ise yaptığı araştırmada gelecekte kurumları etkileyebilecek en önemli riskler olarak; jeopolitik

gelişmeleri, çevresel sosyal ve yönetimle ilgili gelişmeleri ve teknoloji ve buna paralel olarak da insan gücü kalitesini görmektedir (KPMG, 2021). Bunlar ve benzeri araştırmalar bugün ve gelecekte kurumların sürdürülebilirliği açısından en önemli risklerin; pandemi, teknolojik gelişmeler ve buna paralel olarak da insan kaynağı kalitesi ile siber güvenlik olduğunu ortaya koymaktadır. Gelişen teknoloji ile birlikte risk profilleri hızla değişmektedir. Bunun bir gereği olarak da risk uzmanları, inovasyonun hızını yavaşlatmadan süreçlerin ve kontrollerin etkili olmasını sağlamak için kurumlarına yardımcı olmalıdır. Yapılan araştırmalarda da belirtildiği gibi gelecek yıllarda kurumsal sürdürülebilirlik açısından en önemli riskleri teknoloji ve insan kaynaklı riskler oluşturmaktadır. Ancak burada dikkate alınması gereken bir diğer husus da küresel risklerin en küçük niş yapıdaki işletmelerden küresel şirketlere kadar tüm dünyayı süratle etkileyebildiğidir. Son birkaç yıla kadar farkında bile olunmayan pandemi, sanal coin, yapay zekâ gibi olgular bir anda tüm dünyanın gündemi olabilmektedir.

Teknolojik gelişmeler iç denetçiler için önemli avantajlar sağladığı gibi risk ortamının karmaşıklığının da en önemli nedeni olabilmektedir. Örneğin 2019 yılında Avrupa İç Denetçiler Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditors-ECIIA) tarafından yapılan araştırmaya göre organizasyonların karşı karşıya olduğu en önemli risk siber-güvenlik riskidir. İç denetimin büyük veri çağının gerekliliklerini tam olarak karşıladığını ve bu güvenlik riskleri için yeterli seviye hazırlıklı olduğunu söylemek mümkün değildir. Bilgi çağında veri ağı güvenliğine uyum sağlamak ve mevcut ağ riskleriyle başa çıkmak için kendi rolünü belirleyip ayarlamak iç denetimin en acil görevidir (Lin & Huang, 2020). Bu kapsamda iç denetimden beklenen inovasyon süreçlerine proaktif olarak katkı sağlamasıdır. İç denetim, teknolojik gelişmenin etkisini hızlı bir şekilde değerlendirebilmeli ve ardından bu yeniliğin kuruluşun risk profilini değiştirmede nasıl hareket ettiğini tam olarak anlamak için her yeni yenilikle birlikte dönüşebilmelidir (PWC, 2018).

Modern işletmeler temel olarak satın alma, üretim, satış, yönetim, finans vb. her türlü işi yürütmek için bilgi araçlarını kullanmakta, bu da işletme zincirin-



de risklerin yayılmasına neden olmaktadır. Daha fazla ara bağlantı, ağ karmaşıklığını da artırmakta ve böylece bilgi ağı içinde siber saldırıların hızla yayılmasına neden olmaktadır (Citizens v.dğr., 2019). Bir kurumun herhangi bir internet bağlantısı, harici bir dijital risk yaratacaktır. Ayrıca bir kurumun iç operasyon sürecinde sistematik hatalara veya insan faktörlerine dayalı olarak içsel dijital riskler oluşturması da mümkündür. Risk, iş zinciri yoluyla iletilecek ve tüm kurumun risk düzeyini arttıracaktır. Bu nedenle kurumun maruz kalabileceği dijital riskler bir bütün halinde değerlendirilmelidir (Xie, 2020).

Kurumsal risk yapısındaki değişim en çok da kurumların iş modellerini etkilemektedir. İş modelleri, bir işi veya yerleşik bir işletmeyi, piyasanın en yüksek (yüksek marj) veya en düşük (düşük marj) pozisyonuna taşıyabilmektedir (Menz vd, 2021). İş modeli, bir dizi mekanizmayı, bunların ortaklar, müşteriler ve tedarikçiler arasındaki az çok bağımsız ilişkilerini içeren bir kurumun değer yaratma sürecidir. Bir kurumda paydaşlara verilen değer, iletişim yolunun ve paydaşlara hangi değer sağlandığının, bunun nasıl yapıldığının ve hangi sonuçların ortaya çıktığının basitleştirilmiş bir açıklaması ve gösterimidir (Osterwalder vd, 2005). Farklı çalışmalarda tanımlanan riskler beş temel alanda kümelendirilebilir: teknik, yeterlilik, davranışsal, veri güvenliği ve finansal riskler. Birçok çalışma, riskleri farklı şekillerde açıklamakta ve çeşitli risk kaynaklarına vurgu yapmaktadır. Ancak tüm yazarların ortak görüşü, internet teknolojilerinin pazara hızlı değişiklikler getirdiği ve iş modelinin rastgele planlanmamış çözümlere bırakılmayacak kadar önemli hale geldiği konusunda hemfikirdir (Kovaitė & Stankevičienė, 2019). Kurumsal risk denetimi, denetim için merkezi bir çerçeve oluşturmaktadır (Kozloski, & Messier, 2013).

Covid-19 salgınıyla birlikte hayatımıza yoğun olarak giren uzaktan çalışma, kurumsal riskleri arttıran bir diğer faktördür. Milyonlarca çalışanın, bilgisayarlarının ve verilerinin güvenli bir ofis ortamından uzaklaştırılması ve bu geçişin kısa bir zaman diliminde gerçekleşmesi bir yana, bu durum esasında en uygun zamanlarda bile muazzam veri güvenliği riskleri yaratabilir. Sadece Ocak ve Nisan 2020 arasında % 238 oranında artan siber saldırılar bu güvenlik riskinin

en bariz göstergesidir (Malecki, 2020). Uzaktan çalışmanın kurum açısından yarattığı bir diğer risk ise uzaktan çalışmanın zaman ve mekân kavramlarını ortadan kaldırarak çalışanlar üzerinde yarattığı baskı ve strestir. Son zamanlarda yapılan çalışmalar bu durumun çalışanların sosyalleşmesini engelleyerek psikolojik sorunlar yaşamaya başladığını ortaya koymaktadır (Rymaniak v.dğr., 2021).

### 4.3. Kurumsal İhtiyaçlar

Sürdürülebilirlik çabalarıyla ilgili stratejik kopukluklar, kurumların sürdürülebilirlik çabalarında parçalanmaya yol açar ve sonuç olarak başarısız olur (Porter & Kramer, 2006). Hallstedt v.dğr. (2010), sürdürülebilirliğin etkili olabilmesi için; kurumsal hedeflere, iç teşvik ve değerlendirme sistemlerine ve kurumsal karar destek sistemlerine entegre edilmesi gerektiğini öne sürmektedir. Yani kurum içi değerlendirmeler ve denetlemelerde sürdürülebilirlik ile entegre olarak icra edilmelidir. Yaşanan tecrübeler göstermektedir ki ayakta kalmayı başaran, faaliyetlerine devam edebilen şirketlerin ortak özelliği esnek olmaları, çevrelerinde meydana gelen değişimlere hızlı reaksiyon gösterebilmeleri, faaliyetlerinde enerji ve malzeme israfını önleyen tutum içerisinde olmaları, emek üretkenliğini arttırmaları, gerekli değişiklikleri gerçekleştirecek yetenek havuzlarına sahip olmalarıdır. İç denetim birimleri de bu yetenek havuzunu sağlayabilmek için tedbirler almalıdır.

Kurumların dijital dünyada hedeflerini gerçekleştirmek için en önemli ihtiyacı buna uygun kurumsal kültürü oluşturmaktır. 2016 yılında McKinsey tarafından yapılan araştırmaya göre kurumsal kültürdeki eksiklikler, dijital çağda şirket başarısının önündeki ana engellerden biridir. Dijital trendleri anlamadaki yetersizlikler, bilgi teknolojileri altyapısının yeterli olmayışı, organizasyon yapısının dijital değişime uyarlanmaması, geleneksel ve dijital işlemlerin entegrasyonu da diğer organizasyonel ihtiyaçlar olarak görülmektedir (McKinsey, 2016). Kurumların süreçleri dönüştürmek, yetenekleri devreye sokmak, dijital dünyada rekabet etmek ve ayakta kalabilmek için yeni iş modellerini yönlendirmek ve bu dijital teknolojileri ve yetenekleri organizasyon kültürüne entegre etmesi



gerekmektedir (Schwertner, 2017). Dijital teknolojiler firmaların, rekabetin, endüstrilerin ve pazarların doğasında köklü değişikliklere yol açmıştır. Piyasa değeri açısından en değerli şirketler listesinde dijital şirketler en ön sıralara yerleşmiştir. 1980’de yalnızca iki “teknoloji” şirketi, IBM ve AT&T şirketleri GE, Exxon gibi diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerle birlikte en değerli on şirket arasında yer almaktaydı. Oysa 31 Mart 2021’de yayımlanan en büyük ilk on şirket listesinde her biri 1 trilyon ABD dolarından fazla piyasa değerine sahip yedi dijital firma yer almıştır; Apple, Microsoft, Amazon, Alphabet, Facebook, Tencent ve Alibaba (Menz v.dğr., 2021). Kurumsal stratejinin değer yaratmak ve değeri yakalamayı içerdiği kabul edilir ancak dijitalleşme bu iki kavramın görece önemini oldukça derinden etkilemiştir ve dijitalleşme birçok durumda endüstri yapısı bozulduğu için değer yakalamayı engelliyor gibi görünse de, bazı firmaların sürdürülebilir kurumsal rekabet avantajları oluşturmaya da katkı sağlayabilmektedir. Ayrıca kişisel verilerin toplanması ve analizi gibi belirli işlem türlerinin geçmişe oranla daha verimli yapılabilmesi sayesinde dijitalleşme büyümeyi geçmişte olduğundan daha kolay hale getirmiş görünmektedir (Menz v.dğr., 2021). İç denetim birimleri de bu dijitalleşme sürecinin rüzgârına ayak uydurmalı ve buna uygun iş modelleri geliştirmelidir.

Yeni dönemin kurumlar açısından ortaya çıkardığı bir diğer ihtiyaç da yeniden yapılanma ihtiyacıdır. Dijitalleşme, kurumların dikey ve yatay entegrasyon hakkında yaptıkları seçimleri etkilemektedir. Uzun vadeli önemli bir eğilim, dikey entegrasyondan dikey uzmanlaşmaya geçiş olmuştur. Kurumların sınırlarını tanımlamak gittikçe daha güçleşirken, son yıllarda artan dış kaynak kullanımı, offshoring veya ortaklıklar giderek daha yaygın hale gelmektedir (Hsu & Prescott, 2017). Geleneksel olarak, bu tür üçüncü taraf ilişkileri, sözleşme teorisi ve işlem maliyeti teorileriyle izah edilebilecek ilişkilerdir. Bununla birlikte, pazar ve hiyerarşinin net bir şekilde sınırlandırılmaması, ittifaklar, ortak girişimler ve diğer düzenlemeler, klasik kurum sınırı anlayışını güçlendirmektedir. Dijitalleşme bu ilişkileri yönetme maliyetini desteklediği ölçüde bu ilişkilerin düzeyinin artması da kaçınılmaz olacaktır (Gomes- Casseres, 2015). Bu çerçevede sürecin kontrolü ve denetiminde iç denetçilerin etki ve

ilgi alanı genişleyecektir.

Dijitalleşmenin getirdiği bir diğer ihtiyaç da kurumsal karar mekanizmalarının yeniden yapılandırılma zorunluluğudur. Ağ tabanlı yapıların ortaya çıkması, çevik çalışma ve uzaktan çalışma kavramlarının ortaya çıkması işlem maliyetlerini önemli ölçüde azaltmıştır (Hanelt v.dğr., 2021). Bu şekilde oluşan yapılar, görevlerin farklılaşması ve entegrasyonu arasındaki dengeyi değiştirir ve kurumsal hiyerarşinin alt basamaklarında yer alan bireylerin ve ekiplerin önceliklerinin ne olması gerektiği ve nasıl olması gerektiği konusunda daha iyi kararlar vermelerini sağlayarak, yatay ‘koordinasyon’ ve dikey ‘kontrol’ süreçleri üzerindeki karar yetkilerini potansiyel olarak yeniden tahsis eder (Schafheitle v.dğr., 2020). Dijital devrim, iyileştirilmiş müşteri deneyimleri yaratmaya odaklanarak iş stratejilerinin, operasyonların ve teknolojinin tüm temel unsurlarını yeniden tasarlamakla ilgilidir. Teknolojik değişimi ve bunun yaratacağı pozitif anlamda yıkımı benimsemeyi ve bir kurumu geniş bir ekosistemin parçası olan işbirlikçi bir birim olarak görmeyi gerektirir. Pandemi sonrası dünyada, kurumların mevcut müşterilerini korurken, ürün ve hizmetlerin dijitalleşmesini benimserken ölçek, güvenlik, esneklik ve verimlilik avantajlarına ulaşmaları gerekmektedir (Gopisetty, 2020). İç denetim birimleri çevik denetim modelleri ile süreci yönetmeli ve yönlendirmelidir.

Kurumsal insan gücü ihtiyacına yönelik öngörü çalışmaları, dijitalleşmenin güçlü bir ikame etkisi ile vasıflı işçilere olan talebi artıracaklarını ve böylece düşük vasıflı işçilere olan talebi azaltacaklarını öngörmektedir (Acemoglu v.dğr., 2020). Bir kurumun dijital teknolojisi, kurumsal düzeyde bir kaynak olarak muhtemelen günümüzden daha da önemli hale gelecek olsa da bu eğilim aynı zamanda insan sermayesini de rekabet avantajı için belirleyici hale getirecektir (Menz v.dğr., 2021). Ayrıca kurumlar görev yapısında ve işgücünde de köklü değişikliklere ihtiyaç duyacaktır. Görev ve işgücü tasarımıdaki değişikliklerin, dijital çağın taleplerine uyum sağlamaları için kurumların dönüşmelerine yardımcı olan yeni merkezi işlevlerin ortaya çıkması gibi kurumsal yönetim rolleri üzerinde etkileri vardır. Örneğin bazı kurumlar “C” seviyesinde yeniden yapılanmaya gitmiş ve “CDO”lar yani dijital

müdürlerin etkisinin kurumlarda önemli ölçüde arttığı gözlemlenmiştir (Firk v.dğr., 2021). Bu yeni iş-gücü tasarımıdaki değişime iç denetim birimleri de uyum sağlamalıdır.

Covid-19 salgınıyla birlikte hayatımıza giren uzaktan çalışma, kurumlar için hem bir ihtiyaç hem de bir zorunluluk haline almış ve birçok riski de beraberinde getirmiştir. ABD’de yapılan bir araştırmaya göre çalışanların % 42’si artık uzaktan çalışmaktadır ve birçok kurum da pandeminin ötesinde daha fazla uzaktan çalışma seçeneği için planlar geliştirmektedir (Wong, 2020). Bunun bir sonucu olarak da pandemi süresince üretkenliklerini arttırmak için kurumlar organizasyonel metodolojilerinde değişikliğe gitmekte ve dijital politikalar geliştirmektedir (Blueoptima, 2020). Bu süreçte kurumlar açısından olumsuz gelişmeler de yaşanmış, ürün ve hizmetlerine olan talebin azalması nedeniyle pandemi sırasında çalışanlarının sözleşmesini feshetmek zorunda kalmışlardır (Borowski, 2020). Ayrıca bazı kurumların operasyonlarında sınırlamaya giderek üretimlerini ertelemesi veya geçici olarak kapatması malzeme sıkıntılarına ve sipariş edilen ürün ve hizmetlerin teslimatında gecikmelere neden olmuştur (Nagar 2020). İç denetim birimleri de salgın dönemlerinde uzaktan çalışma modelleri geliştirmeli ve bu salgının neden olduğu riskleri, risk evrenlerine dâhil etmelidir.

Yukarıda ifade edilen kurumsal ihtiyaçların her biri kurumsal sürdürülebilirlik açısından son derece önemli ihtiyaçlardır. Ancak bugün ve gelecekte tüm kurumların ve iç denetim birimlerinin en önemli ihtiyaçlarından biri değişime ayak uydurabilecek çevikliğe sahip olmalarıdır. Çeviklik, bir organizasyonun iç ve dış çevrede itici güçler tarafından başlatılan değişikliklere yanıt verme ve bunlardan yararlanma konusundaki genel yeteneğidir. İlgili değişiklikleri belirleme ve hiyerarşik statüye değil yetkinliğe dayalı doğru personeli istihdam ederek proaktif, verimli ve etkili bir şekilde yanıt verme yeteneğini içermektedir (Duhning & Zeffass, 2021). Çevikliği operasyonel hale dönüştürmek ve iç denetim sürecini daha çevik hale getirmek için; kurumsal yapı ve süreçler, kurumsal kültür, çalışanlar, araçlar ve teknoloji bir bütün olarak çevik hale getirilmelidir (Aghina, 2018).

## 5. GELECEĞİN İÇ DENETİM FONKSİYONU

Bu bölümde “gelecekte kurumsal sürdürülebilirliği destekleyecek nasıl bir iç denetim fonksiyonu oluşturulmalıdır?” sorusu, yukarıda incelenen teknolojik gelişmeler ve değişen organizasyonel ihtiyaçlar çerçevesinde analiz edilmektedir. İç denetim fonksiyonunun geleceğini yukarıda ifade edilen; teknolojik gelişmeler, değişen ve karmaşıklaşan risk ortamı, organizasyonel ihtiyaçlar ve denetim ihtiyaçlarının belirleyeceği düşünülmektedir. İç denetim fonksiyonu bu değişkenlere uyum sağladığı, ihtiyaçlara cevap verebildiği ölçüde temel hedefi olan “organizasyonun faaliyetlerine değer katma” hedefini gerçekleştirebilecektir. Teknolojik değişimler hem iç denetimin kullanabileceği yöntem ve tekniklerin yelpazesini genişletirken hem de yaşanabilecek risklerin karşısında kendisini yeniden konumlandırma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Yukarıda da bahsedildiği gibi yeni teknolojiler iç denetim açısından birçok fırsatı, riski, yeni teknik ve yöntemleri beraberinde getirmektedir. Sanal Gerçeklik (VR) ve Artırılmış Gerçeklik (AR) iç denetçilerin eğitimlerinde ve fiilen sahaya gidemediği durumlarda senaryoları simüle etmek için, finansal denetim ve incelemelerde verilerin üç boyutlu grafiklerde gösterimi farklı bir bakış açısı sağlayabilir. Monte carlo simülasyonları veya WHAT-IF analiz yapmak için kullanılabilir (AGIA, 2019). Ayrıca Covid-19 salgını tüm alanlarda olduğu gibi iç denetim alanında da faaliyetlerin sanal ortamda gerçekleştirilme zorunluluğunu ortaya çıkarmış, saha çalışmalarının fiziken denetim alanında bulunarak yapılmasını imkânsız hale getirmiştir. Bu nedenle VR ve AR teknolojilerinin kullanımı iç denetimin geleceği açısından daha da kritik hale gelmiştir. Yeni normaldeki en önemli zorluk, denetimi sanal olarak, çok uzak mesafeler, çeşitli zaman dilimleri ve ülkeler üzerinden, elektronik, çeşitli araçlar kullanarak sanal toplantı odaları aracılığıyla yönetmektir (Taylor v.dğr., 2021).

Nesnelerin İnterneti (IoT) konusunda bugün ve gelecekte iç denetçileri bekleyen en önemli görevlerden biri de kurumsal olarak elde edilen verilerin kullanılması ve korunmasına yönelik politika ve prosedürlerin değerlendirilmesi olacaktır. Özellikle IoT ortamındaki potansiyel yeni tehditler ve risk faktör-

leri geçmişte olduğundan önemli ölçüde farklıdır. İşletmeler halen mevcut denetim mekanizmasını veya bilgi güvenliği mimarisini kullanarak iç kontrollerini sürdürürlerse, kurumsal hedeflere ulaşamazlar (Gubbi vd, 2013; Weber 2010). Blok zincir teknolojisi ile iç denetçiler gerçek zamanlı bilgiye yeni formatında erişim sağlayacak, gerçek zamanlı bilgilerin değerini maksimize etmesi gerekecektir. Süreklilik arz eden bilgi üzerinde veri analizlerinin yapılması kolaylaşacağından örnekleme değerinin yeniden değerlendirilmesi gerekecektir. Bir diğer husus, iç denetçilerin bazen kuruluşlar arasında işbirliği içinde çalışması gerekeceğidir. Blok zincirlerin her biri, birden fazla kuruluştaki bir dizi paydaşı içerebilecek kendi yönetim yapısına sahip olacaktır. Bu çoklu paydaşlardan iç denetçilerin, tüm gereksinimlerinin karşılandığından emin olmak için birlikte çalışması gerekecektir (Rooney v.dğr., 2017).

Yapay zekâ, geleneksel denetim yöntemlerinin araç kısıtlamaları, düşük örnekleme doğruluğu, sıkıcı çalışma, kaynak paylaşımı, düşük verimlilik vb. gibi birçok sorununu ortadan kaldırabilecek potansiyele sahiptir. Yapay zekâ, yazılım çalışma hızıyla insan kaynağı eksikliğinin yerini doldurabileceği gibi insan kaynaklı hataların oluşmasını da önleyebilecektir (Zhou, 2021). Ancak yapay zekâ sağladığı bu avantajlarla beraber bazı çalışmalarda yapay zeka uygulamalarının objektif olmayan kararlar verme eğiliminde olabileceği tespit edilmiştir. Bu durum, “Yapay zekâ önyargılı” sistemlerin operasyonel riskleri tetikleyebileceği endişesini arttırmaktadır (Wodechi, 2019). Ayrıca etik konusunda da ortaya çıkan endişeleri ortadan kaldırmak ve herhangi bir arıza olmadan yapay zekâdan beklenen faydayı sağlamak için yapay zekâ uygulamalarıyla ilgili etik konuların öncelikle denetlenmesi, izlenmesi ve raporlanması önerilmektedir (Kahyaoglu & Caliyurt, 2018). Yapay zekâyı araştıran ve bünyesinde kullanmayı düşünen kurumlarda denetim, başlangıçtan itibaren yapay zekâ projelerine aktif olarak dâhil olmalı ve başarılı uygulamalara katkıda bulunan tavsiye ve değerlendirmelerde bulunmalı, bağımsızlığına ve nesnellğine zarar verebileceği için de yönetsel sorumluluk almamalıdır. Yapay zekânın bazı yönlerini kendi operasyonları içinde (bir üretim hattında robot teknolojisi kullanan bir üretici gibi) veya bir ürün veya hizmete dâhil olarak (satın

alma geçmişine dayalı olarak ürün tekliflerini özelleştiren bir perakendeci gibi) uygulayan kuruluşlarda ise iç denetim, algoritmaların güvenilirliği ve algoritmaların dayandığı verilerle ilgili risklerin yönetimi konusunda güvence sağlamalıdır (IIA, 2017). İç denetim fonksiyonu, stratejik risklerin bir parçası olarak siber kesintileri değerlendirmede ve iş düzeyinde operasyonel kontrol boşluklarını belirlemede, iş sürekliliğini oluşturma ve iyileştirmede farklı risk türlerine uyarlanabilir bir kapasite geliştirme ve sürdürme konusunda yönetimle birlikte çalışma konusunda kilit bir role sahiptir. İç denetim siber riskleri, siber güvenlik kontrollerini değerlendirmeli, prosedürlerin ve kontrollerin güvenlik açıkları, tehditler ve etkinliği hakkında üst yönetimi ve Denetim Komitesini bilgilendirmelidir (Alina, 2017).

Robotik teknolojiler iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen birçok tekrarlı görevde kullanılabilir. Ayrıca robotik kullanımı, iç denetçilere kontrol ortamında meydana gelebilecek değişiklikler konusunda anlık bilgi sağlayabilir (Bone, 2018). Büyük veri ortamında iç denetim, kurumsal yönetimin vazgeçilmez bir görevi haline gelmiştir. İşletmeler açısından yapılması gereken en önemli faaliyet bir denetim bilgi platformu oluşturulmasıdır. Daha sonra riski azaltacak önemlemler alınmalı, personel kalitesi artırılmalıdır. Böylece iç denetim fonksiyonu sorunsuz çalışabilir ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine önemli katkılar sağlayabilir. Hâlihazırda iç denetim teknolojik gelişmelere yeterli ölçüde adapte olamamıştır, yeterli ölçüde pratik deneyime sahip değildir ve henüz keşif aşamasındadır (Lin & Huang, 2020). Teknolojik değişimlerin yaratacağı dijital riskler birbirinden bağımsız olmayacaktır. Bu nedenle de kurumun maruz kalabileceği riskler bir bütün halinde değerlendirilmelidir (Xie, 2020).

İç denetim, teknoloji uygulamalarında yenilikçiliğini arttırmalı, tahmin gücünü artırmak için büyük veriden yararlanmalı ve proaktif bir yaklaşım içerisinde olmalıdır. İç denetçiler, bireysel görevlerini yerine getirmek için gereken “bilgi, beceri ve diğer yeterliliklere” sahip olmalıdır. (IIA, 2017) İç denetçiler kurum içerisinde kullanımı planlanan dijital teknolojilerin kullanım öncesi planlama süreçlerinde yer almalı, tüm sistemler yeterli yönetişime, risk yönetimine ve

kontrollere sahip olmalıdır. Zira planlama safhasında bunları en baştan oluşturmak, bir sorun tespit edildikten sonra bunları güçlendirmekten çok daha kolaydır. Teknolojik gelişmeler gerçek zamanlı bilginin önemini arttıracığından iç denetim birimleri, standart denetim metodolojilerinin bir parçası olarak sürekli denetimi de süreçlerine dahil etmelidirler (Rooney v.dğr., 2017). İç denetim, teknolojik gelişmenin etkisini hızlı bir şekilde değerlendirebilmeli bunun kuruma etkilerini analiz edebilmek için her yeni yenilikle birlikte dönüşebilmelidir (PWC, 2018)

Kurumlar dijital dönüşümünü başlatırken, iç denetim bu teknolojik değişikliklerin beraberinde getirdiği risklerin farkında olmalıdır. Teknolojide ve kurumsal risklerde meydana gelen köklü değişimler tüm kurumlar için geleceği öngörülemez kılmakta, önemli belirsizlikleri de beraberinde getirmektedir. Kurumların teknolojik yeniliklere ayak uydurabilmeleri ve rekabeti yenebilmeleri için organizasyonel iklimi, organizasyon yapısını değiştirmeleri ve daha esnek ve çevik organizasyonlar haline gelmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir. Esneklik, kuruluşların çalkantılı ve öngörülemeyen bir ortamda varlıklarını sürdürmelerinde kilit bir rol oynayabilecek en önemli değişken olarak karşımıza çıkmaktadır (Koçyiğit & Akkaya, 2020). İç denetim evreni ve risk evreni yeni yaklaşımlara uygun bir bakış açısıyla güncellenmelidir. Bu doğrultuda dijital denetim ve risk değerlendirme araç ve tekniklerinin kullanıldığı çevik bir çalışma tarzı benimsenmelidir. Denetim ve raporlama döngü süreleri genellikle çok uzundur ve dinamik bir ortamda gereken çeviklikten yoksundur. Denetim işlevleri, yeni teknolojiler, artırılmış otomasyon ve gelişmiş raporlama mekanizmaları aracılığıyla uyum sağlayabilir. Bu tür çözümler, daha hızlı denetim döngüleri ve daha zamanında raporlama sağlayabilir. Geleceğin iç denetim süreçlerine en önemli etkilerinden biri de geleneksel olarak 12-15 ayı kapsayacak şekilde yapılan iç denetim planlarının tarihe karışacak olmasıdır. Zira süratle değişen riskler daha çevik ve süratle adapte olabilen sistemleri gerektirmektedir (EACLN, 2017). İç denetimin anlaması gereken teknolojiler, karşılaması gereken riskler ve ele alması gereken teknolojik değişim sıklığı, günümüzün temel araçlarını geçersiz hale getirecektir. İç denetim yöneticilerinin kendilerine sürekli olarak şunu sormaları gerekir:

“Metodolojimiz ortaya çıkan risklere ve teknolojilere yanıt verecek kadar çevik mi ve daha akıllı sonuçlar sunmak için uygun araçları ve yetenekleri kullanıyor muyuz? (PWC, 2018). Bazı yazarlar günümüzün modern denetim standartlarının bir denetimin gerçekleştirilmesinde blok zincir teknolojilerinin tam olarak kullanılması için yeterli fırsatı sağlamadığını savunmakta ve çeşitli uluslararası denetim standartlarının revize edilmesi gerektiğini ifade etmektedirler (Cao v.dğr., 2019).

Kurumsal iş modelleri iç denetim için önemli veri kaynaklarıdır. Bu nedenle kurumun iş modelini anlamak, denetçinin hem kurumun işleyişini ve sonuçlara nasıl ulaştığını kavramasına hem de önemli maddi hata riskini değerlendirmesine imkân sağlamaktadır. Bu nedenle de denetçi kurumsal riskleri anlamak için öncelikle yeni iş modellerini anlamalıdır (Wright, 2016). Kurumlarda uzaktan çalışma oranlarının artması iç denetçilerin de geleneksel denetim tekniklerinden farklı yapısal ve sistemsel değişikliğe gitmelerini zorunlu hale getirmektedir. Gelecekte iç denetim fonksiyonu, yeni teknoloji becerileri edinmeden, yeni denetim yaklaşımları benimsemeden, veri toplama, test ve raporlama için yenilikçi teknolojiler kullanmadan yeni teknoloji uygulamaları ve teknoloji odaklı süreçlere ilişkin kontrolleri denetlemede önemli güçlüklerle karşılaşacak ve bu süreçlerin denetimini gerçekleştiremeyecektir. İnovasyon odaklı kurumlar, inovasyon odaklı iç denetim işlevlerine ihtiyaç duyar. Aksi takdirde iç denetimin değeri azalacaktır. Değişime uyum sağlamak için iç denetim birimleri, temel metodolojilerini daha sürekli veya gerçek zamanlı denetim biçimlerine kaydırmalıdır. Kurumlar eğitime, denetim kaynaklarına, araçlarına ve standardizasyona önemli yatırımlar yapmalıdır. (PWC, 2018). İç denetimin bundan 15-20 yıl sonra hangi teknolojilere ve hangi yeteneklere ihtiyaç duyacağını söylemek oldukça zor olsa da kesin olan şey paydaşların, iç denetimin kuruluşun ihtiyaçlarına ayak uydurmasına yönelik beklenti içerisinde olacaklarıdır.

Kurumların en önemli ihtiyacı olan sürdürülebilirliğin sağlanması konusunda iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi konularında güvence sağlayan iç denetim geçmişe oranla daha da artan roller üstlenmektedir ve kurumun faaliyetlerine değer



katmak felsefesiyle hareket ettiği sürece de gelecekte daha da önemli roller üstleneceği değerlendirilmektedir. Sürdürülebilirliğin üç boyutu olan ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların tamamı iç denetimin görev alanına girmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik alanındaki çalışmalar gelecekte sürdürülebilirlik faaliyetlerinde iç denetim güvencesinin zaman içinde artmasının beklendiğini göstermektedir (Allegrini v.dğr., 2011; De Simone v.dğr., 2020). Objektif bir incelemeye vurgu yaparak, iç denetim tarafından yürütülen sürdürülebilirlik denetimleri, kuruluşların yönetsel taahhütlerini gerçekleştirmelerine ve sürdürülebilirlik faaliyetlerini kontrol etmelerine, çevresel düzenlemelere uymalarına ve kurumsal sürdürülebilirlik politikalarına uymalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır (Darnall v.dğr., 2009). İç denetim güvencesi, iyileştirme gelişim alanlarını belirleyerek sürdürülebilirlik faaliyetlerine ve raporlamaya güvenilirlik katmaktadır (Soh & Martinov-Bennie, 2015). Sürdürülebilirliğin sağlanmasında, izlenmesinde ve ölçülmesinde paydaşların güven duyma eğilimi göz önüne alındığında iç denetimin sağlayacağı güvence oldukça önemlidir ve kilit bir role sahip olması gerekmektedir (Trotman & Trotman, 2015).

İç denetçiler kurum kültürünün güvencesidir ve güçlü bir etik kültürün ve tepedeki tavrın değerlendirilmesi, iç denetim fonksiyonunun temel görevidir. Etik faaliyetleri ve iç kontrol ilkelerine bağlılığı teşvik eden bir organizasyon kültürü, zedelenmiş bir itibar, yüksek çalışan devir hızı ve hatta azaltılmış iş hacmi nedeniyle firmanın rekabet avantajını yitirmesini engelleyebilir (Strucke, 2014). Son zamanlarda iç denetimin düzenleyici kuruluşları açısından da kültür konusuna verilen önem artmıştır. Öyle ki IIA yayınlarında iç denetçileri “kültür denetimini, denetim yaklaşımlarının temel bir bileşeni olarak dâhil etmeye” teşvik etmektedir (Kastenschmidt, 2016). İç denetçiler kurumun faaliyetleri, paydaşları, bilgi sistemleri ve yöneticilerin hem stratejik hem de operasyonel kararlar alırken yararlanabilecekleri kurum kültürü hakkında derin bilgiye sahiptir. Yapılan araştırmalar da bunu destekler niteliktedir ve yöneticilerin gerçekten de iç denetimin tavsiyelerine güvendiğini göstermektedir (Burton vd, 2012).

İç denetim kurumsal yeniden yapılanma ve entegrasyon süreçlerine tasarım aşamasından itibaren önemli

katkılar sağlayabilir. Yeniden yapılanma süreçlerinin yaratabileceği risklerin tasarım aşamasından itibaren değerlendirilmesi tasarımın doğru yapılabilmesi açısından son derece önemlidir ve iç denetimin risk yönetimi alanındaki tecrübesi bu süreçlere değer katacaktır. Tüm sistemler yeterli yönetişime, risk yönetimine ve kontrollere sahip olmalıdır ve bunları en baştan oluşturmak, bir sorun tespit edildikten sonra bunları güçlendirmekten çok daha kolaydır (Rooney v.dğr., 2017). Organizasyonel süreçlerin tasarımında, karar mekanizmalarının oluşturulmasında iç denetimin risk yönetimi konusundaki tecrübelerinden istifade edilmesi başarısızlık ihtimalini azaltacaktır.

Covid-19 salgını ile hayatımıza giren uzaktan çalışma yaklaşımının gelecekte de kurumların faaliyetlerinin bir parçası olmaya devam edeceği değerlendirilmektedir. Uzaktan çalışma konusu iç denetim açısından iki boyutta değerlendirilebilir. İlk boyut kurum çalışanlarının uzaktan çalışmasının yarattığı risklerin iç denetim tarafından değerlendirilmesi ve problem sahalarına ilişkin önerilerde bulunulmasıdır. Diğer boyutta ise iç denetim faaliyetinin uzaktan gerçekleştirilmesidir ki pandemi döneminde birçok kurumun denetimlerini uzaktan yapmak zorunda kalması uzaktan denetim kavramının gelecekte daha fazla kullanılacağına bir işareti olarak değerlendirilmektedir. Online toplantı odalarının ve diğer araçların kullanımı ve sanal toplantı uygulamalarının daha akıcı hale gelmesiyle birlikte, uzaktan denetim yeni bir seviyeye ulaşmış ve küresel ölçekte denetim için bile uygulanabilir hale gelmiştir. Yapılan çalışmalar uzaktan denetimlerin, tesiste yüz yüze yapılan denetimlerle aynı düzeyde fayda sağladığını ve denetimin amaçlarına başarıyla ulaşıldığını ortaya koymaktadır. Uzaktan denetimler yeni standart haline gelmiştir ve öngörülebilir gelecekte kalite ve uygunluk değerlendirmeleri yapmak için uygun bir alternatif olmaya devam edecektir (Taylor v.dğr., 2021).

İç denetimin geleceğine yön verecek kavramlardan biri de çevik (agile) iç denetimdir. Kurumların çevik ve değişime ayak uydurmasının kaçınılmaz olduğu bir dönemde kuruma değer katmak arzusunun iç denetimin de çevik olması kaçınılmazdır. Çeviklik, bir kurumun iç ve dış çevrede itici güçler tarafından başlatılan değişikliklere yanıt verme ve bunlardan



yararlanma konusundaki genel yeteneğidir. İlgili değişiklikleri belirleyerek ve hiyerarşik statüye değil yetkinliğe dayalı doğru personeli istihdam ederek proaktif, verimli ve etkili bir şekilde yanıt verme yeteneğini içerir. Ek olarak, eldeki acil görevlere uygun esnek yapıları ve süreçleri uygulama ve uygun kaynakları mümkün olan en kısa sürede kullanma becerisini içerir (Dühring, 2021). Çevik iç denetim öncelikle reaktif olmak yerine proaktif olmayı gerektirmektedir. Kurumsal süreçlerde sürdürülebilirliği kesintiye uğratabilecek riskler önceden değerlendirilir. Ayrıca hem denetim planları esnekler hem de iç denetim prosedürleri ve raporlama seçenekleri, önemli mesajların kendi kendine dayatılan kısıtlamaların yükü olmadan yönetime ve yönetim kuruluna iletilmesinde esneklik sağlar. Kapsayıcıdır, kurumun tüm paydaşlarını sürece dâhil eder. Veri merkezli analizler; risk değerlendirmesi, denetim planlaması, saha çalışması ve raporlama süreçlerinin tamamında yer alır. Değişime ayak uydurabilecek nitelikte insan kaynağına sahiptir (Pett v.dğr., 2017). Denetimler her biri iyi tanımlanmış amaçları ve hedefleri olan iki haftalık periyotlar halinde yapılır. Denetim süresince tam ekip katılımı sağlanır. Roller ve sorumluluklar konusunda netlik vardır (PWC, 2018).

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmanın amacı teknolojik gelişmeler ve organizasyonel ihtiyaçlar çerçevesinde kurumun sürdürülebilirliğini desteklemesi beklenen iç denetim fonksiyonunun sürdürülebilirliği konusunda bir projeksiyon ortaya koymak ve iç denetimin geleceğine ilişkin öngörülerde bulunmaktır. Çalışmanın ilk bölümünde iç denetim ve kurumsal sürdürülebilirlik ilişkisi incelenmekte, müteakiben de gelecekte iç denetim fonksiyonunu etkileyeceği değerlendirilen; teknolojik gelişmelerin neler olduğu, gelecekte iç denetimin nasıl bir risk ortamıyla karşı karşıya kalacağı ve geleceğin kurumsal ihtiyaçlarının neler olduğu incelenmekte ve sonrasında da gelecekte kurumsal sürdürülebilirliği destekleyebilecek nasıl bir iç denetim fonksiyonuna ihtiyaç duyulacağına yönelik çıkarımlarda bulunulmaktadır.

Faaliyetlerin kesintiye uğramasının en önemli risk olarak görüldüğü günümüz koşullarında iç denetim

fonksiyonunun öncelikli rolü, karar vericilerin kurumun varlık ve itibarını korumalarına yardımcı olmak ve kurumsal sürdürülebilirliği desteklemektir. Kurumsal sürdürülebilirlik ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan varlığını sürdürme, bugün ve gelecekte rekabet edebilme yeteneği olarak tanımlanabilir. Kurumsal sürdürülebilirlik ancak değişen koşullara hızla adapte olabilmek ile mümkün olabilir. Kurumun iç denetim fonksiyonu, kurumsal sürdürülebilirliği desteklemek için öncelikle kendisi de değişime ayak uydurabilmeli, hem teknolojik gelişmelere hem de organizasyonel ihtiyaçlara cevap verebilmelidir.

İç denetimin yerleşik uygulamaları günümüz uzaktan çalışma ihtiyaçlarını yeterli ölçüde karşılayabilecek nitelikte değildir. Yeni dijital teknolojiler, iç denetim de dâhil olmak üzere birçok alanda dönüşüm yaratmaktadır. Gelişen teknoloji ile birlikte risk profilleri hızla değişmektedir. Bu teknolojiler yenilikçi dijital platformları ve yeni iş modellerini mümkün kılarken, iç denetimin kontrol ortamı ve risk yönetimine ilişkin gözetim sorumluluğu açısından yeni zorluklar ortaya koymaktadır. Yine de aynı teknolojiler, iç denetimin daha etkili olmasına da olanak sağlamaktadır. Gelişmiş otomasyon sistemleri ve analitik çözümler, iş süreçlerine ilişkin daha fazla kapsam, verimlilik ve iç görü sağlamaktadır. İç denetçiler açısından gelecekte en önemli risk yeni teknolojiler ile kendilerini güncellemedikleri takdirde masada yer bulamayacakları, kurum tarafından değer katan bir fonksiyon olarak görülmeyecek olmalarıdır.

Kurumların dijital dünyada hedeflerini gerçekleştirmek için en önemli ihtiyacı buna uygun kurumsal kültürü oluşturmaktır. İç denetçiler kurum kültürünün güvencesidir ve güçlü bir etik kültürün ve tepedeki tavrın değerlendirilmesi, iç denetim fonksiyonunun temel görevidir. Kurumsal kültürdeki eksiklikler, dijital çağda kurumsal başarının önündeki ana engellerden biridir. Kurumların süreçleri dönüştürmek, yetenekleri devreye sokmak, dijital dünyada rekabet etmek ve ayakta kalabilmek için yeni iş modellerini yönlendirmek ve bu dijital teknolojileri ve yetenekleri organizasyon kültürüne entegre etmesi gerekmektedir. Ayrıca dijital gelişim ile yatay ve dikey entegrasyon ile karar süreçlerinin yeniden yapılandırılması bir zorunluluk haline gelmiştir. Yeniden yapılanma

süreçlerinin yaratabileceği risklerin tasarım aşamasından itibaren değerlendirilmesi tasarımın doğru yapılabilmesi açısından son derece önemlidir ve iç denetimin risk yönetimi alanındaki tecrübesi bu süreçlere değer katacaktır.

İç denetim fonksiyonunun geleceğini teknolojik gelişmeler, değişen ve karmaşıklaşan risk ortamı, organizasyonel ihtiyaçlar ve denetim ihtiyaçlarının belirleyeceği değerlendirilmektedir. Nesnelerin İnterneti (Internet of Things), Artırılmış Gerçeklik (Augmented Reality-AR), Sanal Gerçeklik (Virtual Reality-VR), Blok Zinciri (Blockchain), Yapay Zeka (Artificial Intelligence), 3D baskı (3D printing), Drone'lar ve Robot'lar iç denetimin geleceğini etkileyecek temel teknolojiler olarak görülmektedir. İç denetim, teknoloji uygulamalarında yenilikçiliğini arttırmalı, tahmin gücünü artırmak için büyük veriden yararlanmalı ve proaktif bir yaklaşım içerisinde olmalıdır.

Covid-19 salgını ile hayatımıza giren uzaktan çalışma yaklaşımı gelecekte de kurumların faaliyetlerinin bir parçası olmaya devam edecektir. Bu süreçte iç denetimin rolü hem sürecin risklerini değerlendirmek hem de uzaktan denetim için yöntemler geliştirmek olacaktır. Yapılan çalışmalar uzaktan denetimlerin yüz yüze yapılan denetimlerle aynı düzeyde fayda sağladığını ve denetimin amaçlarına başarıyla ulaşıldığını ortaya koymaktadır. Uzaktan denetimin geleceğin denetim standardı olacağı değerlendirilmektedir.

Kurumların teknolojik yeniliklere ayak uydurabilmeleri ve rekabeti yenebilmeleri için organizasyonel iklimi, organizasyon yapısını değiştirmeleri ve daha esnek ve çevik organizasyonlar haline gelmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir. Çevik metodoloji birçok alana olduğu gibi iç denetim alanına da önemli katkılar sağlayacaktır. İç denetimin ihtiyaç duyduğu esnekliğin çevik iç denetim metodolojisiyle sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

Acemoglu, D., Lelarge, C. & Restrepo, P. (2020). Competing with Robots: Firm-Level Evidence from France. NBER Working Papers. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research.

Aghina, W., De Smet, A., Lackey, G., Lurie, M., & Murarka, M. (2018). *The five trademarks of agile organizations*. McKinsey & Company. <https://www.mckinsey.com/business-functions/organization/our-insights/the-five-trademarks-of-agile-organizations#0> (Erişim Tarihi, 10.10.2021).

AGIA (2019). *Annual National Convention (2019)*. Use of Virtual Reality in Auditing. Association Of Government Internal Auditors-AGIA.

Ahmad, H.N., Othman, R., Othman, R. & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53-62.

Alina, M.C. (2017). Internal Audit Role in Cybersecurity. "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2 /2017.

Allegrini, M., D'Onza, G., Sarens, G., & Selim, G. (2011). The institute of internal Auditor's Global Internal Audit Survey: A component of the CBOK study. *Report IV: What's next for internal auditing?*. The Institute of Internal Auditors. Florida: Altamonte Springs

Allianz, (2021), The Biggest Business Risks in 2021. Allianz Risk Barometer <https://www.visualcapitalist.com/the-biggest-business-risks-around-the-world/> (Erişim Tarihi: 04.10.2021).

Bansal, P. ve DesJardine, M. (2014). *Business sustainability: It is about time Strategic Organization 2014*, Vol. 12(1) 70-78. DOI: 10.1177/1476127013520265.

Ballou, B., Casey, R. J., Grenier, J. H., ve Heitger, D. L. (2012). Exploring the strategic integration of sustainability initiatives: Opportunities for accounting research. *Accounting Horizons*, 26(2), 265-288.

Baumgartner, R.J.(2014). Managing corporate sustainability and CSR: A conceptual framework combining values, strategies and instruments contributing to sustainable development. *Corp. Soc. Responsib. Environ. Manag.* , 21, 258-271.

Bebbington, J., Unerman, J., ve O'Dwyer, B. (2014). *Sustainability accounting and accountability*. London: Routledge

Blueoptima. (2020). *COVID-19 Impact on Global Software Development Productivity*. <https://www.blueoptima.com/blog/covid-19-impact-on-global-software-development-productivity>. (Erişim Tarihi, 10.10.2021).

- Boele, R., Fabig, H. & Wheeler, D. (2001). Shell, Nigeria and the Ogoni. A study in unsustainable development: II. Corporate social responsibility and 'stakeholder management' versus a rights-based approach to sustainable development", *Sustainable Development*, 9(3), 121-135.
- Bone, J. (2018). Five Trends Shaping Digital Transformation: By understanding new developments, internal audit can help shape the organization's approach to the digital economy. *Internal Auditor*, 75(5).
- Borowski, D. (2020). *How the COVID-19 Pandemic is impacting software development hiring*. <https://medium.com/coderbyte/how-the-covid-19-pandemic-is-impacting-software-development-hiring-72243f41ac9e> (Erişim Tarihi, 10.10.2021).
- Bos-brouwers, H.E.J. (2009). *Corporate sustainability and innovation in SMEs: Evidence of themes and activities in practice*. *Bus. Strateg. Environ.*, 19, 417-435.
- Burton, G. F., Emmett, S. A., Simon, C. A. & Wood, D. A. (2012). Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 151-166.
- Cao, S., Cong, L.W. & Yang, B. (2019). Auditing and Blockchains: Pricing, Misstatements and Regulation, *Working Paper*.
- Citizens, O., Haeckel, B., Karnebogen, P. & Toppel, J. (2019). Estimating the impact of IT security incidents in digitized production environments. *Decision Support Systems*. Volume 127, December 2019, 113144.
- Coetzee, P. & Lubbe, D. (2013). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.
- Coyne, K. L. (2006). Sustainability auditing. *Environmental Quality Management*, 16(2), 25-41
- Darnall, N., Seol, I., & Sarkis, J. (2009). Perceived stakeholder influences and organizations' use of environmental audits. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 170-187.
- DeSimone, S., D'Onza, G., & Sarens, G. (2020). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management and Governance*. doi:10.1007/s10997-020-09511-3
- Dominic, S. & Nonna, M. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*. 30(1), 80-111.
- Dresner, S. (2002). *The principles of sustainability, Earthscan*, London, UK.
- Durnev, A. & Kim, E.H. (2005). To steal or not to steal: firm attributes, legal environment, and valuation. *Journal of Finance*, 60(3), 1461-1493.
- Dühning, L. & Zerfass, A. (2021). The Triple Role of Communications in Agile Organizations. *International Journal of Strategic Communication*, 15:2, 93-112, DOI: 10.1080/1553118X.2021.1887875
- EACLN, (2017). The impact of digital technologies on internal audit. European Audit Committee Leadership Network (EACLN) Viewpoints, Tapestry Networks, Inc.
- Eccles, R.G., Ioannou, I. & Serafeim, G. (2014). The Impact of corporate sustainability on organizational processes and performance. *Manag. Sci.*, 60, 2835-2857.
- ECIIA, (2019). Hot Topics for Internal Auditors. *Risk in Focus 2019 European Confederation of Institutes of Internal Auditing*.
- Elkington, J. (2004). Enter the Triple Bottom Line <http://www.johnelkington.com/archive/TBL-elkington-chapter.pdf>.
- Epstein, M. J. (2008). Making sustainability work: Best practices in managing and measuring corporate social, environmental and economic impacts (1st ed.). Berrett-Koehler Publishers, Sheffield, UK.
- Falck, O., & Heblich, S. (2007). Corporate social responsibility: Doing well by doing good. *Business Horizons*, 50(3), 247-254.
- Filene (2011). *Credit union financial sustainability: A colloquium at Harvard University*, Report No. 231, Filene Research Institute, Harvard University.
- Firk, S., Hanelt, A., Oehmichen, J. & Wolff, M. (2021). Chief digital officers: An analysis of the presence of a centralized digital transformation role. *Journal of Management Studies*. <https://doi.org/10.1111/joms.12718>
- Garriga, E., & Mele, D. (2004). Corporate social responsibility theories: mapping the territory. *Journal Of Business Ethics* (53), 51-71.

- Gladwin, N., & Kennelly, J. (1995). Shifting paradigms for sustainable development: implications for management theory and research. *Academy of Management Review* 20(4), 874-904.
- Gomes- Casseres, B. (2015). *Remix Strategy: The Three Laws of Business Combinations*. Boston, MA: Harvard Business Press.
- Gopisetty, S. (2020). Global Pandemic: Business Model Impact on Enterprises reTHINK, reIMAGINE, reINVENT Businesses, 2020 IEEE Second International Conference on Cognitive Machine Intelligence (CogMI).
- Gubbi, J., Buyya, R., Marusic, S. & Palaniswami, M. (2013). Internet of Things: A vision, architectural elements, and future directions. *Future Generation Computer Systems*, 29 (7), 1645- 1660.
- Hallstedt, S., Ny, Hç, Robèrt, K.H. & Broman, G. (2010). An approach to assessing sustainability integration in strategic decision systems for product development. *Journal of Cleaner Production*, Volume 18, Issue 8, ,ss. 703-712, ISSN 0959-6526.
- Hanelt, A., Bohnsack, R., Marz, D. & Antunes M.C. (2021). A systematic review of the literature on digital transformation: Insights and implications for strategy and organizational change. *Journal of Management Studies*, 58, 1159-97.
- Hernadi, H.B. (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miskolc TMP* 8(2), 23-30.
- Herzig, C., ve Schaltegger, S. (2006). Corporate sustainability reporting: An overview. In S. Schaltegger, M. Bennett, & R. L. Burritt (Eds.), *Sustainability accounting and reporting* (pp. 301-324). Dordrecht: Springer.
- Holton, I., Glass, J. & Price, A.D.F. (2010). Managing for sustainability: Findings from four company case studies in the UK precast concrete industry. *J. Clean. Prod.* 2010, 18, 152-160.
- Hsu, S. T. & Prescott, J. E. (2017). The alliance experience transfer effect: The case of industry convergence in the telecommunications equipment industry. *British Journal of Management*, 28, 425-43.
- IIA, (2017). Global Perspectives and Insights. *Artificial Intelligence – Considerations for the Profession of Internal Auditing*, Special Edition, Part 1.
- International Institute for Sustainable Development (IISD) (1992). *Business Strategies for Sustainable Development*. Winnipeg, Canada.
- Iansiti, M., & Lakhani, K. R. (2017). The Truth About Blockchain. *Harvard Business Review*, 95(1): 118-127.
- Kahyaoglu, S.B. & Caliyurt, K. (2018). Cyber security assurance process from the internal audit perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(4), 360-376.
- Kahyaoglu, S.B. & Aksoy, T. (2021). Artificial Intelligence in Internal Audit and Risk Assessment, Financial Ecosystem and Strategy in the Digital Era. Springer International Publishing.
- Kastenschmidt, R. (2016). Auditing culture—a piece of a broader governance puzzle. *Financier Worldwide*. <https://www.financierworldwide.com/auditing-culture-a-piece-of-a-broader-governance-puzzle#.YWQQBBpBy70> (Erişim Tarihi, 11.10.2021).
- Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi SUSPID* 2020: 170- 189 Sayı: 15 ISSN: 2147-8406.
- Koçyiğit, Y., & Akkaya, B. (2020). The role of organizational flexibility in organizational agility: A Research on SMEs. *Business Management and Strategy*, 11(1), 110. <https://doi.org/10.5296/BMS.V11I1.16867>.
- Kochetova-Kozloski, N., Kozloski, T. M., & Messier, W. F. (2013). Auditor Business Process Analysis and Linkages among Auditor Risk Judgments. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 123-139.
- Kovaitė, K & Stankevičienė, J. (2019). Risks Of Digitalisation Of Business Models. International Scientific Conference Contemporary Issues In Business. *Management And Economics Engineering'2019*. Doi: /10.3846/cibmee.2019.039
- KPMG, (2021), Top Risks 2021: The Bottom Line for Business. January 2021 KPMG International. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2021/top-risks-2021-the-bottom-line-for-business.pdf> (Erişim Tarihi, 04.10.2021).
- Lenssen, G., Ridley, J., D'Silva, K. ve Szombathelyi, M. (2011). *Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets*. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 11(4), 475-488. doi:10.1108/14720701111159299



- Leung, P., Cooper, B.J. & Perera, L. (2011). Accountability structures and management relationships of internal audit: An Australian study. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 794-816.
- Lin, R. & Huang, Y. (2020). Enterprise Internal Audit Data Network Security System in the Information Age, *Springer Nature Switzerland AG 2020* Z. Xu et al. (Eds.): CSIA 2020, AISC 1146, 98-103.
- Malecki, F. (2020). Overcoming the security risks of remote working. *Computer Fraud & Security*, 2020(7), 10-12. doi:10.1016/s1361-3723(20)30074-9.
- Menz, M., Kunisch, S., Birkinshaw, J., Collis, D.J., Foss, N.J., Hoskisson, R.E. & Prescott, J.E., (2021). Corporate Strategy and the Theory of the Firm in the Digital Age. *Journal of Management Studies*, 5-22.
- McKinsey (2015). Global Institute: The Internet of Things: mapping the value beyond the hype. McKinsey Global Institute.
- McKinsey (2016). Digital survey of 2,135 respondents.
- Nagar, T. (2020). "How Will the Coronavirus Impact the Software Industry?" <https://customerthink.com/how-will-the-coronavirus-impact-the-software-industry/> (Erişim Tarihi, 10.10.2021.)
- Nieuwlands, H. (2006). Sustainability and Internal auditing. In: *The Institute of Internal Auditors (Eds.)*, Almonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Nunhes, T.V., Bernardo, M. & Oliveira, O.J.d. (2020) *Rethinking the Way of Doing Business: A Reframe of Management Structures for Developing Corporate Sustainability*. Sustainability, 12, 10-77. <https://doi.org/10.3390/su12031177>.
- OECD (2004). European Central Bank, 2004, *Annual Report: 2004*, ECB, Frankfurt, Glossary.
- Osterwalder, A., Pigneur, Y., & Tucci, C. L. C. (2005). Clarifying business models: origins, present, and future of the concept. *Communications of the Association for Information Systems*, 16(1), 1-25. <https://doi.org/10.17705/1CAIS.01601>.
- Pett, J., Kristall, M. & Mack, D. (2017). Adopting six traits can enable internal audit functions to become more agile in the face of change. *Internal Auditor English - June 2017 Internal Auditor*.
- PWC, (2018). Moving At The Speed Of Innovation The Foundational Tools And Talents Of Technology-Enabled Internal Audit. *2018 State of the Internal Audit Profession Study*.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111.
- Speklé F, Van Elten H & Kruis A (2007) Sourcing of internal auditing: An empirical study. *Erasmus School of Economics* 18: 102-124.
- Pasquier, T., Singh, J., Powles, J., Eyers, D., Seltzer, M. & Bacon, J. (2018). Data provenance to audit compliance with privacy policy in the Internet of Things. *Personal and Ubiquitous Computing*. 22. 10.1007/s00779-017-1067-4.
- Porter, M., & Kramer, M. (2006). Strategy and society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility. *Harvard Business Review*, 84(12), 78-92.
- Proviti, (2020). The Top Risks in 2021: A Global Perspective, Research Conducted by NC State University's ERM Initiative and Provitti. <https://www.provitivi.com/sites/default/files/nc-state-provitivi-survey-top-risks-2021.pdf> Erişim Tarihi: 04.10.2021
- Ramamoorti S (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. *IIA Research Foundation Publications*.
- Ridley, J., D'Silva, K. & Szombathelyi, M. (2011). Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets. *Corporate Governance*, 11(4), 475-488.
- Romano, R. (2004). The Sarbanes-Oxley Act and the making of quack corporate governance, working paper no. 52/2004, *European Corporate Governance Institute*, Brussels.
- Rooney, H., Aiken, B., & Rooney, M. (2017). technology innovation management review; *Ottawa* Vol. 7, Iss. 10, (Oct 2017): 41-44.
- Rymaniak, J., Lis, K., Davidavičienė, V., Pérez-Pérez, M., & Martínez-Sánchez, Á. (2021). From Stationary to Remote: Employee Risks at Pandemic Migration of Workplaces. *Sustainability*, 13(13), 7180. doi:10.3390/su13137180



- Saleem, J., Hammoudeh, M., Raza, U., Adebisi, B., & Ande, R. (2018). IoT standardisation. *Proceedings of the 2nd International Conference on Future Networks and Distributed Systems - ICFNDS '18*.
- Schafheitle, S., Weibel, A., Ebert, I., Kasper, G., Schank, C., & Leicht-Deobald, U. (2020). No stone left unturned? Toward a framework for the impact of datafication technologies on organizational control. *Academy of Management Discoveries*, 6, 455–487.
- Schwertner, K. (2017). Digital Transformation Of Business. *Trakia Journal of Sciences*, Vol. 15, Suppl. 1, pp 388-393.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80–111.
- Stanwick, P. A., ve Stanwick, S. D. (2001). Cut your risks with environmental auditing. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 12(4), 11–14
- Strucke, M. (2014). In search of effective ethics & compliance programs. *Journal of Corporation Law*, 39(4), 769–832.
- Taylor, A.D., Twitty, M.M. & Islam, R.M. (2021). Remote audits: a CRO virtual reality – what lessons have been learned in a time of unexpected isolation. *Bioanalysis (2021) 13(15)*, 1173–1176.
- Trotman, A. J., & Trotman, K. T. (2015). Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, Senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 199–230.
- WCED (World Commission on Environment and Development) (1987). *Our Common Future (The Brundtland Report)*, Oxford University Press, Oxford.
- Weber, R.H. (2010). Internet of Things–New security and privacy challenges. *Computer Law & Security Review*, 26 (1), 23-30.
- Wodechi, A. (2019). Artificial Intelligence in Value Creation Improving Competitive Advantage. *This Palgrave Macmillan*. ISBN 978-3-319-91595-1.
- Wong, M. (2020). Stanford research provides a snapshot of a new working-from-home economy. Stanford News. <https://news.stanford.edu/2020/06/29/snapshot-new-working-home-economy/> (Erişim Tarihi, 10.10.2021).
- Wright, W. F. (2016). Client business models, process business risks and the risk of material misstatement of revenue. *Accounting, Organizations and Society*, 48, 43–55. doi:10.1016/j.aos.2015.11.005
- Xie, X. (2020), Internal Audit Strategies for Dealing With Digital Risk in the Digital Economy. *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 156 2nd *International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020)*
- Zhou, G. (2021). Research on the problems of enterprise internal audit under the background of artificial intelligence. *J. Phys.: Conf. Ser.* 1861 012051. doi:10.1088/1742-6596/1861/1/012051.

# SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE RAPORLAMASININ KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ ÖNEMİNİN TEORİK AÇIDAN İNCELENMESİ

## (THEORETICAL ANALYSIS OF THE IMPORTANCE OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING AND REPORTING IN PUBLIC FINANCE MANAGEMENT)

Durdane KÜÇÜKAYCAN\*

### ÖZ

Günümüzde muhasebenin ürettiği finansal bilgilerin, kurumların performanslarını değerlendirmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Muhasebenin mali bilgi üretmesinin yanı sıra mali olmayan bilgileri de üretmesi ve raporlaması gereklilik arz etmektedir. Bu kapsamda, kamu mali yönetiminin önemli unsurundan biri olan hesap verebilirlik sisteminin oluşabilmesi için kurumların sürdürülebilirlik performansları hakkında bilgi toplayan ve bu bilgileri paydaşlara iletmeye sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasıyla, kurumların sürdürülebilirlik performansı hakkında bilgi toplayan ve bu bilgiyi paydaşlara ileten etkili bir hesap verebilirlik sisteminin oluşması sağlan-

### ABSTRACT

Today, it is seen that the financial information produced by accounting is insufficient to evaluate the performance of institutions. In addition to producing financial information, accounting also needs to produce and report non-financial information. In this context, sustainability accounting and reporting emerges as an important tool in collecting information about the sustainability performance of institutions and communicating this information to stakeholders in order to create an accountability system, which is one of the important elements of public financial management. With sustainability accounting and reporting, an effective accountability system that collects information about the sustainability performance of institutions and communicates this information to the stake-

holders is ensured. The aim of this study is to examine the importance of sustainability accounting and reporting, which is important for sustainable development and differs from traditional accounting as a new concept, for public financial management in the context of the relevant literature. It has been seen that sustainability accounting and reporting are necessary for public institutions as well as for the private sector.

**Anahtar Kelimeler:** Sürdürülebilirlik Raporlaması, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Finansal Olmayan Raporlama, Kamu Kuruluşları.

**JEL Kodları:** M49, H83

holders is ensured. The aim of this study is to examine the importance of sustainability accounting and reporting, which is important for sustainable development and differs from traditional accounting as a new concept, for public financial management in the context of the relevant literature. It has been seen that sustainability accounting and reporting are necessary for public institutions as well as for the private sector.

**Keywords:** Sustainability reporting, Sustainability accounting, Non-financial reporting, Public sector organizations.

**JEL Classification:** M49, H83

\* Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Eskişehir, Orcid Id: 0000-0001-5515-2616, durdane@ogu.edu.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 01.11.2021, Yazı Kabul Tarihi: 24.02.2022.

## 1. GİRİŞ

1980'li yıllarda küresel kalkınma politikalarında anahtar bir kavram olarak gelişen sürdürülebilirliğin, toplumda ve ekonomide dönüşümler yaratması nedeniyle sosyal ve ekonomik kalkınma hedeflerinin tespit edilmesinde dikkate alınması gereklilik arz etmektedir. 1987'de, Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (United Nations World Commission on Environment and Development-WCED) tarafından sürdürülebilir kalkınmanın tanımına vurgu yapılmıştır (Bellini vd., 2019, s. 28). Sürdürülebilir kalkınma, Birleşmiş Milletler tarafından "bugünün ihtiyaçlarını, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeden karşılayan bir kalkınma" olarak tanımlanmaktadır (Brundtland, 1987, s. 37). Artık sürdürülebilir kalkınma, nesiller arası adaleti sağlamak ve güvence altına almak için gerekli bir adım olarak görülmektedir (Greiling vd., 2015, s. 404).

1987 yılında WCED'nin "Brundtland Raporu"nu yayınlamasıyla yaygınlaşan sürdürülebilir kalkınma terimi, başlangıçta çevresel konuları içerse de zaman içerisinde kavram gelişerek kalkınmanın ayrılmaz bir parçası olan sosyal boyutu da içine almıştır (Tüm, 2014, s. 59). Günümüzde hem bugünün nesli hem de gelecek nesiller için sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında kritik öneme sahip olduğu kabul edilen üç temel bileşen bulunmaktadır. Bu bileşenler; çevrenin korunması, ekonomik büyüme ve sosyal eşitliğin sağlanmasıdır. Sürdürülebilir kalkınma, bu üç temel bileşeni de içermesiyle küresel bir bakış açısı kazanmaktadır.

Küresel ısınma, doğal kaynakların tükenmesi, tehlikeli atık üretimi, kirlilik, ormansızlaşma, nüfus, işsizlik ve yoksulluk gibi sürdürülebilirlik sorunları, sürdürülebilir kalkınma kavramının uluslararası ve ulusal düzeyde dikkate değer bir ilgi görmesini sağlamaktadır (Kaur & Lodhia, 2019a, s. 165). Ayrıca uluslararası kamuoyu tarafından kurumsal faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkileri hakkında artan bir endişe bulunmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma, 21. yüzyılın başından bu yana gerek kamu sektörü için gerekse de özel sektör açısından önemi gittikçe artan stratejik bir konu olarak kabul edilmektedir (Tüm, 2014, s. 59). Bu durum akademik çalışmalara da yansımaktadır.

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma üzerine yapılan akademik çalışmalarda büyük bir artış yaşanmaktadır (Williams vd., 2011, s. 177). Son yirmi yılda, kuruluşların performanslarının çevre ve genel olarak toplum üzerindeki sürdürülebilir etkileri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği giderek daha fazla kabul görmektedir (Tommasetti vd. 2020, s. 1).

Kuruluşların performansını değerlendirirken finansal sonuçlarının yanı sıra sosyal ve çevresel sonuçlarının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle saf sadece finansal (mali) performans sonuçlarının yanı sıra mali (finansal) olmayan bilgilerin de kuruluşlar tarafından açıklanması (ifşası) gereklilik arz etmektedir. Geleneksel finansal muhasebenin ve raporlamasının, sosyal ve çevresel etkinin ölçülmesini yeterince sağlayamaması nedeniyle, organizasyonlarda daha kapsamlı bir raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır (Farneti & Guthrie, 2009, s. 89). Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir kalkınmayı ilerletmek için potansiyel bir araç olarak görülmektedir (Williams vd, 2011, s. 177).

Bu kapsamda çalışmanın amacı, sürdürülebilir kalkınma için kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik raporlaması ve muhasebesinin önemini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın ilk bölümünde kamu yönetimi açısından sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına ilişkin teorik altyapı sunulmaktadır. İkinci bölümde kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına ilişkin ampirik literatür yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise teorik açıdan incelenen literatür bağlamında kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının önemi incelenmektedir.

## 2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE RAPORLAMASININ KAMU MALİ YÖNETİMİ İÇİN ÖNEMİ

Sürdürülebilir kalkınma kavramı, günümüzün temel araştırma ve politika konularından birisi haline gelmiştir. Literatürde sürdürülebilir kalkınmanın nasıl sağlanabileceğine dair çok sayıda düşünce ekolü ve yaklaşım bulunmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma gündemini ilerletmenin potansiyel bir yolu olarak

sürdürülebilirlik raporlama teknikleri aracılığıyla muhasebenin katkısının değerlendirilmesi önemli yaklaşımlardan birisidir. Sürdürülebilirliğe artan ilginin bir sonucu olarak, muhasebe teknolojilerinin, bir kuruluşun sürdürülebilirlik stratejileri, faaliyetleri ve sonuçları hakkında raporlama yoluyla sürdürülebilirlik gelişimini iletirmek için potansiyel bir araç olarak görülmektedir.

Örgütsel faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkileri hakkında uluslararası düzeyde artan bir endişe bulunmaktadır. Bununla birlikte, geleneksel finansal muhasebe ve raporlama, sosyal ve çevresel etkinin ölçülmesini yeterince sağlamaz ve sonuç olarak, kuruluşlarda daha geniş kapsamlı raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Son yıllarda, büyük şirketler tarafından sosyal ve çevresel konular hakkında raporlamada önemli bir artışa tanık olunurken kamu kurumlarının da bu konuya daha fazla önem vermesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümde öncelikle sürdürülebilirlik kalkınması ile sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının kavramsal çerçevesi sunulmaktadır. Sonrasında ise sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının kamu mali yönetimi için ifade ettiği önemine ilişkin hususlara yer verilmektedir.

## 2.1. Sürdürülebilir Kalkınma

Sürdürülebilirlik, karmaşık ve dinamik bir kavramdır (Gao & Zhang, 2006, s. 726). “Sürdürülebilirliği sağlamak, mevcut ekonomik, çevresel ve sosyal ihtiyaçlar arasındaki karmaşık ilişkilerin gelecekteki ihtiyaçları tehlikeye atmayacak şekilde dengelenmesini gerektirmektedir” (GRI, 2002, s. 9). Sürdürülebilirlik, kuruluşların tüm paydaşlarını dâhil ederek, çevreyi koruyarak ve toplum için refah yaratarak uzun vadede ekonomik değeri birlikte yaratma yeteneğini ifade etmektedir (Tommasetti vd., 2020, s. 1). Sürdürülebilirliğin bu kapsamlı yapısı multidisipliner bir araştırma alanını da gerekli kılmaktadır. Son yıllarda bu araştırma alanında, çevre bilimi, sosyoloji, etik, ekonomi ve siyaset gibi çok çeşitli disiplinlerden farklı metodolojik yaklaşımlar ve çeşitli araştırma teknikleri geliştirilmiştir (Alonso-Almeida vd., 2015, s. 146).

Sürdürülebilir kalkınma fikrinin yaygınlaştırılmasının

da, sürdürülebilir kalkınmanın “bugünün ihtiyaçlarını, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeden karşılanması” tanımını en çok atıf yapılan ve en etkili kavramlardan birisidir (Bellini vd., 2019, s. 28). Fakat Williams vd. (2011, s. 177)’ne göre sürdürülebilir kalkınma teriminin, teorik bir kavramdan operasyonel bir kavrama taşınmasının gerekliliği bulunmaktadır. Bu durumu Giacominini vd. (2018, s. 131) sürdürülebilir stratejilerin, sürdürülebilir pratik kararlara ve faaliyetlere aktarılması anlamına geleceği bir süreç olarak ifade etmiştir.

Gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağından ödün vermeksizin günümüz nesillerinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir kalkınma modeli olan “sürdürülebilir kalkınma”, 20. yüzyıl sonlarına doğru dünya gündemine girmiş ve 1990’lı yıllarda imzalanan uluslararası antlaşmalarla küresel bir uygulama planı haline gelmiştir. Sürdürülebilir kalkınma anlayışı, ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişme hedeflerinde ortak paydayı “sürdürülebilirlik” olarak belirlemektedir. Geleceği de sahiplenen bu ortak hedef, herkesin temel ihtiyaçları ile daha iyi bir hayata ilişkin beklentilerinin karşılanmasına imkân vermeye yöneliktir. Çevre ile sosyoekonomik gelişme arasındaki ilişkileri iyi kurgulanmamış bir kalkınma stratejisinin uygulanması, şu anki ihtiyaçları karşılayabilir ancak insanların gelecekteki temel ihtiyaçlarının karşılanmasını tehlikeye sokabilir. Çünkü büyümenin hangi sınırdan sonra çevresel felaketlere yol açacağı kesin değildir ve çevresel bozulma çoğu zaman geri döndürülemez niteliklere sahip olabilmektedir. Bu nedenle, ekonomik ve sosyal yapı ile çevre etkileşiminin bütüncül bir şekilde değerlendirilerek bugünkü ve gelecekteki nesillerin kalkınmasının gerektirdiği fırsatlardan hakkaniyetli bir şekilde yararlanmasının sağlanması, sürdürülebilir kalkınmanın temel felsefesini oluşturmaktadır. Geçmiş deneyimler bu yaklaşımın önemini daha iyi vurgulamaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021).

Ekonomiyi ve bir bütün olarak toplumu etkileyen, iklim değişikliği ile doğal kaynakların aşırı tüketimi gibi sayısız durum nedeniyle, kuruluşların sürdürülebilir bir şekilde (çevresel, sosyal ve ekonomik yönleri dikkate alarak) çalışması gerekmektedir. Bu nedenle, kuruluşlar bu sorunların uzun ömürlerini ve uzun

vadeli başarılarını nasıl etkileyeceği ve bu zorluklarla yüzleşebilmesi için topluma nasıl katkıda bulunabileceklerine ilişkin her iki soruyu da anlamaya ve yanıt vermeye çalışmalıdır. Bu kapsamda, yönetim, kontrol, planlama ve hesap verebilirliğe katkıda bulunabilecek sosyal ve çevresel etkilerine yönelik daha geniş kapsamlı bir muhasebe ve hesap verebilirlik tekniklerinin varlığı gereklidir (Bellini vd., 2019, s. 29).

Temel hedefi hissedar değerini maksimize etmek olan özel sektöre kıyasla, kamu sektörünün sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etme ve destekleme konusunda çok daha büyük sorumlulukları bulunmaktadır (Ball vd. 2014). Kamu, önemli bir işveren ve hizmet sağlayıcısı ve kaynakların tüketicisidir; bu nedenle, sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ulusal ve uluslararası ilerleme üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşları, sürdürülebilirlik konularını yönetme ve raporlama konusunda örnek teşkil etmeleri için artan bir toplumsal baskılarla karşı karşıya kalmıştır (Kaur & Lodhia, 2019b, s. 498).

Sürdürülebilir kalkınma, esas olarak, çevresel bozulma ve yoksullukla ilgili sosyo-ekonomik sorunlar ve eşitsizlik gibi uzun vadede sürdürülemez küresel risklerin kabul edilmesidir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik "stratejilerinin" benimsenmesi ideal olacaktır ve gelecek nesillerden ödün vermeden mevcut ihtiyaçların karşılanması için gereklilik arz etmektedir. Bu durumda, kamu kuruluşlarının sürdürülebilir kalkınmada aktif rol alması gerekmektedir. Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında kamu kuruluşlarının rolleri (eğitimden çevresel hizmetlere ve planlamadan sosyal bakıma) insanların hayatlarını, nasıl yaşayacaklarını kadar şekillendirmektedir (Roberto vd., 2020, s. 19).

Sürdürülebilir kalkınma ülkemiz için de son derece önemli bir konudur. Cumhurbaşkanlığına bağlı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından 2019 yılında Sürdürülebilirlik Kalkınma Amaçları Raporu yayımlanmıştır. Bu rapordaki veriler 2017 yılında gerçekleştirilen Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Kapsamında Türkiye'nin Mevcut Durum Analizi Projesinden elde edilmiştir. Rapora göre küresel sürdürülebilir kalkınma gündemi dikkate alındığında Türkiye'nin Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları bağlamında ulaştığı düzeyin, özellikle politika, strateji, mevzuat alan-

larında küresel ortalamalardan daha iyi bir seviyede olduğu değerlendirilmektedir. Uygulama ve ilerleme boyutunda ise Türkiye'nin görünümü, bazı alanlarda küresel ortalamaların üzerinde iken; bazı alanlarda küresel ortalamalar düzeyindedir. 2030 hedefleri göz önüne alındığında, Türkiye'nin kendi ulusal şartları ve öncelikleri doğrultusunda bütün sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile ilgili ilerlemeye devam etmesinin planlandığına vurgu yapılmaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019, s. 279).

Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin özellikle geçtiğimiz son on yılda sürdürülebilirlik alanında farkındalıklarında hızlı bir artış yaşandığı ve sürdürülebilirlik alanında dünyada yaşanan gelişmeleri de yakından takip ettikleri görülmektedir. Türkiye'de UN Global Compact imzacısı kuruluş sayısı 2015 yılı itibarıyla 300'ü bulurken, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) seviyesinde raporlama yapan şirket sayısının her geçen gün arttığı görülmektedir. Ancak, sürdürülebilirlik kavramının şirket stratejilerine entegre edildiği şirketlerin genellikle yabancı ortaklı veya büyük şirketler olduğu da görülmektedir. Bu noktada özellikle Türk sermayeli şirketler ile küçük ve orta ölçekli şirketlerde sürdürülebilirliğin daha iyi anlatılabilmesine ve sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Borsa İstanbul'da hayata geçirilen Sürdürülebilirlik Endeksinin payları borsada işlem gören şirketlerin sürdürülebilirlik çalışmalarının daha görünür hale gelmesine iyi uygulama örneklerinin paylaşılmasına ve Türkiye'de sürdürülebilir yatırımların artmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir (Altınay, 2016, s. 63).

Türk kamu mali yönetiminde ise sürdürülebilirlik alanındaki uygulanma düzeyinin geliştirilmesi gerekmektedir. Hem merkezi yönetim hem yerel yönetimler tarafından sürdürülebilir kalkınmaya yönelik çalışmalar önem arz etmektedir. Ayrıca yapılan tüm bu çalışmaların paydaşlara ulaştırılması oldukça önemlidir. Genel yönetim kapsamındaki kamu kurumları incelendiğinde sürdürülebilirlik kapsamında yapılan çalışmaların uluslararası standartlara uygun bir şekilde yaparak raporlayan ve kamuoyuyla paylaşan kurum sayısı oldukça azdır. Türkiye'nin ilk Sürdürülebilirlik Kalkınma Raporunu, GRI Sürdürülebilirlik



Standartlarına uygun bir şekilde hazırlayarak kamu-oyu ile paylaşan Bakırköy Belediyesinin raporuna belediyenin resmi internet sayfasından ulaşılmaktadır. Bakırköy Belediyesi'nde Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine ulaşılması ve Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin yerleştirilip hayata geçirilmesi konusunda iki yıllık bir çalışma yapılmış ve Belediyenin ilk Sürdürülebilirlik Raporunu "Gelecek Bizimle Gelecek" temasıyla 2018 yılında yayımlamıştır. Türk kamu mali yönetiminde bu raporların sayısının daha da artırılarak sürdürülebilir kalkınma yolunda daha fazla adım atılması beklenmektedir.

## 2.2. Kamu Yönetiminde Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Sürdürülebilir kalkınma, esasen küresel çevresel bozulma sorunları ile yoksulluk ve eşitsizlikle bağlantılı sosyo-ekonomik sorunların uzun vadede sürdürülemez olduğunun kabul edilmediği. Dolayısıyla sürdürülebilir kalkınma günümüz ve gelecek insanlık için temel zorlukları ele alma potansiyeline sahiptir. Sürdürülebilir kalkınmanın nasıl sağlanabileceğine dair çok sayıda düşünce ekolü ve yaklaşımı bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama teknikleri aracılığıyla muhasebenin katkısı, sürdürülebilir kalkınma gündemini ilerletmenin potansiyel bir yolu olarak ortaya çıkan yaklaşımlardan birisi olmuştur. Bu muhasebe biçimi özellikle özel sektör tarafından ele alınırken, kamu sektörü kuruluşları tarafından kullanımı düzensizdir ve gelişmekte olan bir alan olarak görülmektedir (Williams vd., 2011, s. 176).

Dünyadaki artan küresel rekabet koşullarında finansal raporların özel şirketlerin uzun dönemli risk ve fırsatları yerine sadece geçmiş döneme ait finansal performansını yansıtması finansal raporların zayıf bir noktası olarak görülmektedir. Hızla artan nüfusa karşılık azalan kaynaklar, artan doğal felaketler, yaygın tedarik zincirleri ve hızla gelişen teknoloji, şirketlerin farklı risk ve fırsatlarla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Bugün dünyanın bir ucunda yaşanan doğal afetin dünyanın başka bir tarafında üretimi durdurabilecek boyutta etkisi olabilmektedir. Bu ve benzeri riskler göz önünde bulundurulduğunda, şirketlerin bu risklere karşı ne tür önlemler aldığı finansal

gelecekleriyle doğrudan ilişkilidir. Finansal raporların artık tek başına şirketlerin geleceğine ışık tutmada yetersiz kalması yatırımcıları alternatif bilgi kaynakları arayışına yöneltmiştir. Şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetsel performansının şirketin geleceğini ve değerini finansal performansı kadar etkilediğini gören yatırımcılar, şirketlerin bu alanlarda da bilgilendirme yapmasını talep etmeye başlamışlardır (Aras & Sarioğlu, 2015, ss. 20-24). Bu talebi karşılamak üzere özel şirketler tarafından yoğun bir çaba harcanmaktadır. GRI seviyesinde raporlama yapan şirket sayısının her geçen gün arttığı görülmektedir (Altınay, 2016, s. 63). Bu bağlamda sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasındaki araştırmaların çoğunluğu özel sektör kuruluşlarına odaklanmıştır. Sürdürülebilirliğe ilişkin kavramların muhasebeleştirilmesine aracılık eden sürdürülebilirlik muhasebesi, hem özel şirketler hem de kamu kurumları tarafından uygulanmalıdır.

Toplumdaki önemli rolleri nedeniyle paydaşlardan hesap verebilirlik baskısı yaşayan kamu kuruluşlarının hazırladıkları mali olmayan (performans bilgilerini içeren) raporlamaya yönelik yapılan çalışmaların sayısı giderek artmaktadır (Gherardi vd., 2021, s. 3). Kamu kuruluşlarından ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik ilkelerine uygun olarak hizmetler sunması ve kamu değeri yaratması beklenmektedir. Sürdürülebilirlik, uzun vadeli değer yaratma sorumluluklarını gerektirmektedir. Dolayısıyla geleneksel finansal raporlar aracılığıyla sağlanan bilgiler her zaman yeterli olmamaktadır (Manes-Rossi vd., 2020, s. 640). Günümüzde geleneksel finansal muhasebe, ekonomik bir dışsallık kavramını, yani iki taraf arasındaki bir işlemin bir yan etkisi olarak ilişkisiz bir üçüncü tarafın maruz kaldığı maliyet ve faydaları tanımlamaktadır (Zyznarska-Dworczak, 2020, s. 15).

Sürdürülebilirlik muhasebesi, kurumsal strateji ve eylemlerin sosyal, çevresel ve ekonomik maliyetlerinin ve faydalarının sistematik olarak tanımlanmasını ve birbiriyle ilişkilendirilmesini sağlamaktadır ve bu hususları kurumsal karar alma sürecine dâhil etmektedir (Kaur & Lodhia, 2019b, s. 498). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin, geleneksel muhasebe sisteminde olduğu gibi asli bilgi kullanıcıları olarak öncelikle üst yönetim ve potansiyel yatırımcılar/borç verenler/kredi verenlerin bilgi ihtiyacını karşılaması gerek-

mektedir. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu açıdan bakıldığında bir sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel işlevinin; kurumun ekonomik, sosyal ve çevresel performansı ile ilgili toplanacak verileri belirlemek, toplanan verileri değerlendirmek ve değerlendirme sonrasında ise kuruma geri dönüşünün sağlamak olduğu söylenebilir (Tüm, 2014, s. 68).

Kamu maliyesinde sürdürülebilirlik muhasebesinin kullanımı, kamu kurum ve kuruluşlarının hem paydaşlarına karşı hesap verebilirliği artırabileceği hem de bu paydaşların karar verme sürecine katılımını iyileştirebileceği bir araç olarak görülmektedir (Tommasetti vd. 2020, s. 2). Hesap verebilirlik kavramı, sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının temelini oluşturmaktadır. Özünde bir kuruluş hem iç hem de dış paydaşlarına karşı sorumludur ve sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması, kuruluşun hesap verebilirliğine dair kanıt sunmasını katkı sağlamaktadır (Lodhia & Hess, 2014, s. 44). Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinde özellikle mevcut finansal bilgiler dışında kalan diğer finansal ve finansal olmayan bilgilere önem verilmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi “ekonomik, sosyal ve çevresel yönlerin bütünlük bir finansal ölçüm sistemi” olarak tanımlanmaktadır, bu nedenle işin ekonomik, çevresel ve sosyal yönleriyle bağlantılı bilgiler (genellikle finansal bilgiler) toplanır, kaydedilir, işlenir, analiz edilir ve raporlanır (Zyznarska-Dworczak, 2020, s. 15).

Sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması, bir kuruluşun sosyal, çevresel ve ekonomik performansı için sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi ve iç ve dış paydaşlara açıklanarak hesap vermesi sürecidir. Ancak “sürdürülebilirlik muhasebesi” ve “sürdürülebilirlik raporlaması” genellikle iki farklı ve bağlantısız uygulama olarak kabul edilmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi, bir kuruluşun sürdürülebilir hedeflerine doğru ilerlemesini göstermeyi amaçlayan bilgileri oluşturan ve sağlayan bir bilgi ve muhasebe yöntemini temsil etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması ise kuruluşun sürdürülebilirlik performansını ifşa etmek için resmi bir iletişim aracı olarak tanımlanmaktadır (Kaur & Lodhia, 2018, s. 342).

### 2.3. Kamu Yönetiminde Sürdürülebilirlik Raporlaması

Kurumsal faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkileriyle ilgili artan endişeler, sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi ve ifşa edilmesi ihtiyacını artırmaktadır. Sürdürülebilirlik performansını göstermek için kuruluşlar, sürdürülebilir kalkınma hedefine yönelik kurumsal performansı ölçme, açıklama ve iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olma uygulaması olduğu için sürdürülebilirlik raporlamasını kullanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama süreci, sürdürülebilirliği planlara ve operasyonlara entegre ederek, sürdürülebilirlik hedefleri ve göstergeleri belirleyerek ve sürdürülebilirlik performansını ölçüp ilgili paydaşlara ileterek kuruluşların daha geniş hesap verebilirliği benimsemelerine yardımcı olmaktadır (Kaur & Lodhia, 2019a, s. 165).

Sürdürülebilirlik raporlaması, “sürdürülebilir kalkınma hedefine yönelik kurumsal performansın ölçülmesi, açıklanması ve iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olma uygulaması” olarak tanımlanmıştır (GRI 2011, s. 3). Bununla birlikte, paydaşlar için güvenilir ve faydalı olması için açıklanan bilgilerin güvenilir olması, uygun şekilde sunulması ve açıkça tanımlanmış kurallara uyması gerekmektedir (Boiral vd., 2017, s. 704). Sürdürülebilirlik raporu “bir şirket veya kuruluş tarafından günlük faaliyetlerinin neden olduğu ekonomik, çevresel ve sosyal etkiler hakkında yayımlanan bir rapor” olarak tanımlanmaktadır (GRI, 2018, s. 1). Sürdürülebilirlik raporlaması; sürdürülebilirlik gelişmeyi hedefleyen, kurumsal performansla ilgili olarak ölçüm ve açıklama yapan, iç ve dış paydaşlarına karşı sorumlu olmayı ilke edinen bir uygulamadır (Senal & Ateş, 2012, s. 91).

Sürdürülebilirlik raporlaması hem özel hem de kamu kuruluşları tarafından uygulanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasındaki araştırmaların çoğunluğu özel sektör kuruluşlarına odaklanmıştır ve giderek artan oranda ilgi görmektedir (Giacomini vd., 2018, s. 131). Sürdürülebilirlik konusunun iş dünyasında ve akademide giderek artan bir ilgi görmesi ise şaşırtıcı değildir. Çünkü özel şirketler, sürdürülebilirlik bilgilerini ifşa ederek şeffaflığı sağlamayı, marka değerini, itibarını ve meşruiyetini artırmayı, rakiplerine karşı kıyaslama yapmayı, rekabet gücünü gösterme-

yi, çalışanlarını motive etmeyi ve kurumsal bilgi ve kontrol süreçlerini desteklemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal sürdürülebilirliğe katkıda bulunan önemli bir faktör olarak giderek daha fazla kabul görmektedir (Hahn & Kühnen, 2013, s. 5).

Son yıllarda kamu sektöründe de bu konuya ilgi artmaktadır (Giacomini vd., 2018, s. 131). Kamu kuruluşları sürdürülebilirliği geliştiremezse, gelecek nesiller sürdürülebilir bir yaşam tarzına sahip olmayacaklardır. Çünkü kamu kuruluşları, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında merkezi konumdadır. Sorumlulukları ve görevleri itibarıyla (eğitimden çevre hizmetlerine ve planlamadan sosyal bakıma kadar) insanların hayatlarının her aşamasını şekillendirmektedir. Kamu kurumları sürdürülebilirlik raporlamasında rol modelliği ya da liderliği üstlenmezlerse vatandaşlar sürdürülebilir yaşam tarzlarından mahrum kalabilir (Dumay vd., 2010, ss. 532-533).

Günümüzde kamu idarelerinden yalnızca harcama yükümlülüklerini (saf mali performansı) yerine getirmeleri değil, aynı zamanda tüm ilgili paydaşlar için ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan sürdürülebilir bir değer yaratma konusunda da artan bir beklenti bulunmaktadır (Papi vd. 2018, s. 503). Finansal, ekonomik, sosyal veya pandemik krizler, başta kamu maliyesi olmak üzere ekonominin genel sürdürülebilirliğini sağlama ihtiyacını yeniden gündeme getirmiştir. Bütçe dengesizlikleri hem dünya ekonomileri hem de serbest piyasa ekonomileri üzerinde derin izler bırakmaktadır. Kamu harcamalarının kamu gelirlerine göre daha fazla artması, kamuda bütçe açığının oluşmasına neden olmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanında (mevcut harcamalar veya yatırımlar için) hükümetlerin kamu kaynaklarını bulabilmek için uygun politikalara sahip olmasını gerekmektedir. Kamu bütçe açığını azaltmak için hükümetlerin elinde iki strateji vardır: (i) kamu harcamalarının azaltılması ve (ii) kamu gelirlerin artırılmasıdır (Bostan vd., 2021, s. 3).

Çoğu zaman, kamu harcamalarının azaltılması hükümetlerin imajı için uygun görülmemektedir. Bu nedenle, hükümetler yeni gelir kaynaklarına yönelmektedir. Gelir yapısı açısından hükümetler, artan olağan (özellikle vergi) gelir ile olağanüstü gelir (borçlanma

gibi) arasında seçim yapmak zorunda kalabilmektedir. Kaçınılmaz olarak, hükümetler tarafından mali yükün artmasında borçlanma yoluyla finansman, siyasi imajına zarar vermeme düşüncesiyle (seçmen kaybına yol açabilecek) daha iyi bir seçenek olarak görülmektedir. Dolayısıyla kamu maliyesi ile ilgili tartışmalar, kamu maliyesi reformu, kamu mali yönetiminin kalitesi ve kamu maliyesinin sürdürülebilirliği gibi konuları içermektedir (Bostan vd., 2021, s. 3).

Uluslararası düzeyde meydana gelen yolsuzluk skandalları nedeniyle kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve mali saydamlıkla ilgili adımlar atılarak iyileştirmeler yapılmaktadır. Kamu kurumlarına ve görevlilerine karşı güveni sarsılan vatandaşların kamuya güvenilirliklerini arttırmaları için mali bilgilerin yanı sıra mali olmayan bilgilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi geliriyle finanse edilen kamu idareleri, sundukları kamu hizmetiyle toplumun sosyal refahını arttırmayı amaçlamaktadır. Kamu kurumları sorumluluklarını yerine getirirken sosyal ve çevresel faktörlere de dâhil ederek yaptıkları hizmetlerin sonuçlarını (sürdürülebilirlik değerleriyle birlikte) paydaşlarına iletmelidir. Sunulan kamu hizmetlerinin mali sonuçlarının ötesinde sosyal ve çevresel sonuçları bulunmaktadır. Bu nedenle saf mali performans sonuçlarının yanı sıra mali olmayan bilgilerin de kamu idareleri için açıklanması zorunluluk haline gelmektedir (Montesinos & Brusca, 2019, s. 123).

Geleneksel yıllık raporlarda yer alan, çoğunlukla mali nitelikteki bilgiler, farklı istekleri olan ilgili grupların (iç ve dış paydaşların) ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmaktadır. Sosyal sorumluluk, kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik konularındaki raporlar mali sistemin temel bir tamamlayıcısı olarak ortaya çıkmıştır. Bu raporlar mali çerçeveyi aşan bir perspektiften sosyal veya çevresel alanları da kapsayarak hesap verebilirlik için yararlı bir araç haline gelmiştir. Çünkü bu raporlardaki bilgiler finansal/mali kriz, iklim değişikliği ve topluma katkı sağlamanın önemini vurgulayan diğer olaylarla doğrudan bağlantılıdır (Montesinos & Brusca, 2019, s. 123).

Tarihsel bir perspektiften bakıldığında, sürdürülebilirlikle ilgili raporlamanın gelişiminde ve içeriğinde değişimler yaşanmıştır. 1970'lerde, Batı ülkelerindeki geleneksel finansal raporlama, bazen ek sosyal

raporlarla tamamlanmıştır. 1980'lerde, raporların odak noktası, önceki sosyal raporlamanın yerini alan emisyonlar ve atık üretimi gibi çevresel konulara kaymıştır. 1990'ların sonunda, raporlama araştırmaları ve uygulamaları, geleneksel finansal raporların yanı sıra sıklıkla yayımlanan ortak bir raporda sosyal ve çevresel boyutu giderek daha fazla dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu eğilimin oluşmasında, GRI tarafından gönüllü olarak hazırlanan sürdürülebilirlik raporlama standartların belirlenmesi ve geliştirilmesi olabilir (Hahn & Kühnen, 2013, s. 5).

Kuruluşlar, halihazırda finansal muhasebeye dâhil olanlarla sınırlı olmayan bilgileri ifşa etmeye çalışmaktadır. Bu bilgiyi sağlamak ve paydaşlara standartları açıklamak için çeşitli kurumlar, sürdürülebilirlik raporlaması için "yönergeler" geliştirmiştir, dünyada önde gelen ve kabul gören raporlar GRI tarafından üretilenlerdir (Bellini vd., 2019, s. 29). GRI çerçevesinin kullanılması, sürdürülebilirlik raporlarının standardizasyonunun iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları yayımlayan dünyanın en büyük şirketlerinin yaklaşık %75'i GRI tarafından belirlenen çerçeveleri (yönergeleri) kullanmaktadır (Safari & Areeb, 2020, ss. 344-345) Dolayısıyla, GRI, dünya çapında benimsenen en yaygın gönüllü sürdürülebilirlik raporlama çerçevesini oluşturan bir kuruluştur.

1997'de GRI, Boston'da (ABD) kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak kurulmuştur. İlk GRI sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi, 2000 yılında yayımlanmıştır. Bu ilk versiyonu 2002 yılında Versiyon 2 izlemiştir. 2006 yılında Versiyon 3 yayımlanmış ve 2011 yılında son versiyon (G3.1) güncellenmiştir. Yoğun paydaş istişaresinden sonra, en son sürüm olan Versiyon 4 (G4) ise 2013 yılında yayımlanmıştır. GRI, ilk kez raporlama yapan kuruluşların G4 yönergelerini kullanmasını önermektedir. Halihazırda bir sürdürülebilirlik raporu yayımlamış olan kuruluşlar, G4 veya G3/G3.1'i olan iki versiyondan birini seçebilmektedir. 31 Aralık 2015 yılından sonra yayınlanan tüm raporların G4 yönergelerine uygun olması gerekmektedir. Bu nedenle, mevcut raporların çoğunluğu G3/3.1 yönergesi ile uyumludur (Greiling vd., 2015, s. 410)

2011 yılında yayımlanan G3.1 yönergesi üç farklı bölümden oluşmaktadır (GRI, 2011a, s. 5):

- Strateji ve profil: Kurumun performansını genel olarak anlamak için kurumun stratejisi, profili ve yönetimi belirtilmelidir.
- Yönetim yaklaşım: Bir kurumun belirli bir alandaki performansını anlamak için belli bir konuyu nasıl ele aldığı ortaya konulmalıdır.
- Performans göstergeleri: Bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansı hakkında karşılaştırmalı bilgiler sağlamalıdır. Göstergeler ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç kategoriye ayrılmıştır. Ayrıca dört alt kategori de belirlenmiştir. Bunlar; iş-gücü uygulamaları ve insana yakışır iş, insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğudur.

G3.1, 55 adet çekirdek performans göstergesi içermektedir. Bunların, çoğunluğu paydaşın ilgisini çektiği düşünüldüğünden, evrensel olarak uygulanabilir olarak kabul edilmektedir. G3.1 ile uyumlu bir sürdürülebilirlik raporu, bir kuruluşun sürdürülebilirlik performansının hem olumlu hem de olumsuz yönleri dâhil olmak üzere dengeli ve makul bir sunumunu sağlamalıdır (GRI, 2011a, s. 24). Kullanıcılar, A, B veya C seviyesi olarak üç uygulama seviyesinden birine ulaşabilmektedir. A seviyesi çerçevenin en derinlemesine uygulandığını göstermektedir. Raporun dış güvencesi (GRI veya üçüncü şahıslar tarafından) tavsiye edilmektedir (GRI, 2011b, s. 2).

Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (Global Sustainability Standards Board-GSSB) tarafından hazırlanan GRI Standartlarına (2018) göre, sürdürülebilirlik raporları, sürdürülebilir kalkınmaya teşvik amacıyla olumlu veya olumsuz ekonomik, çevresel ve/veya sosyal etkilerin kamuoyuna bildirilmesine ilişkin kurumsal eylemle ilgili bilgileri kapsamaktadır. Bu standartlar, kuruluşlar ve paydaşları için ortak bir dil oluşturur ve bu şekilde içerdiği bilgiler kolayca anlaşılır, paydaşların görüş oluşturmaya ve karar vermesine olanak tanımaktadır. Raporlar küresel karşılaştırılabilirliği sağlayarak daha fazla şeffaflık ve kurumsal sorumluluğu mümkün kılmaktadır. Bilgi kalitesinin iyileştirilmesine katkı sağlayan sürdürülebilirlik raporları, kamu kurumlarının ekonomik, sosyal ve çevresel konularla ilgili performansını da ortaya koymaktadır (Bellini vd., 2019, ss. 30-31).



## 2.4. Kamu Yönetiminde Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlamasına İlişkin Literatür Taraması

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili araştırmalara, literatürde çok sayıda rastlanmaktadır. Bununla birlikte kamu yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasıyla ilgili girişimler, özel sektöre oranla önemli ölçüde daha az tartışılmakta ve standartlaştırılmaktadır. Fakat sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına son zamanlarda kamu yönetiminde kısmen de olsa ilgi olduğu ve ampirik uygulamalarda bir artış yaşandığı ifade edilmektedir (Marcuccio & Steccolini, 2005, s. 156, Farneti vd., 2019, ss. 580-581; Manes-Rossi vd., 2020, s. 651).

Kamu yönetimindeki sürdürülebilirlik muhasebesi çalışmaları kurumların sürdürülebilirlik raporlarına dayandırılmaktadır (Kaur & Lodhia, 2019b, s. 498). Fakat kamudaki sürdürülebilirlik raporlaması araştırmalarının henüz emekleme (başlangıç) aşamasında olduğu da ileri sürülmektedir (Williams vd., 2011, s. 176; Montesinos & Brusca, 2019, s. 124). GRI veri tabanında sürdürülebilirlik raporlarına sahip 13.323 kuruluştan sadece 244'ü kamu kurumudur. Rapora sahip bu kamu kurumların da sadece 25 tanesi yerel yönetim iken çoğunluğunu kamu işletmeleri oluşturmaktadır (Montesinos & Brusca, 2019, s. 124).

Uluslararası düzeyde daha önce yapılan çalışmalarda sürdürülebilirlik raporları "nicelik" ve "kalite" açısından araştırılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından gönüllü sürdürülebilirlik raporlarının uygulamaları değerlendirildiğinde raporlardaki açıklama düzeyleri genel olarak düşüktür ve raporlar içerik olarak da çok az bilgi içermektedir. Konuya artan bir ilgi olmasına rağmen, literatürde çok az sayıda çalışma bulunmaktadır (Ribeiro & Monteiro, 2018, s. 215; Roberto vd., 2020, s. 22).

Guthrie & Farneti (2008) , GRI G3 Yönergelerini ve Kamu Kurumları için GRI Sektör Eki (2005) ile yedi Avustralya kamu kurumunun gönüllü sürdürülebilirlik raporlama uygulamalarının uyumunu analiz etmiştir. Kurumların farklı uygulamaları olmasına rağmen, sürdürülebilirlik raporlarında aynı yönergeleri kullandıkları görülmüştür. Raporlarda sadece birkaç GRI göstergesinin açıklandığı düzensiz bir kullanım

vardır. Çalışmada kamu kurumları için sürdürülebilirlik raporlamasının henüz başlangıç aşamasında olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Lodhia vd. (2012) tarafından Avustralya Milletler Topluluğu Departmanından 19 kurumun 2007-2008 mali yılında yayımlanan sürdürülebilirlik ve yıllık raporları analiz edilmiştir. Raporlardaki çevresel açıklamalara odaklanılan çalışmada, değerlendirmeler için kullanılan standartlar GRI G3 Yönergeleri çevresel göstergelerine dayandırılmıştır. Çalışma kapsamında yer alan departmanların farklı büyüklük ve misyonları olmasına rağmen, incelenen kurumların sürdürülebilirlik raporlaması uygulamaları arasında önemli bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Raporlarda en çok açıklanan çevre sorunlarının ise enerji ve biyolojik çeşitlilik olduğu da görülmüştür.

Greiling vd., (2015) Avusturya, Almanya ve İsviçre'deki kamu kuruluşlarının toplumsal baskıya yanıt vermek için küresel raporlama girişimi ile uyumlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzlarını ne ölçüde uyguladıkları araştırılmıştır. Almanca konuşulan bu üç ülkede sürdürülebilirlik raporları hala zorunlu olmayan gönüllü raporlama olarak uygulanmaktadır. GRI yönergeleri, herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın ilgili ülkeler için gayri resmi bir standart olarak kullanılmaktadır. Üç ülkenin kamu kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporları GRI yönergelerine büyük ölçüde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Ancak sürdürülebilir kalkınmanın üç sütunuyla (ekonomik, sosyal ve çevresel) ilgili olarak açıklanan bilgilerde önemli farklılıklar ve bariz tutarsızlıklar görülmüştür.

Dumay vd. (2010), GRI kılavuzlarının, kamu kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporlamalarındaki uygulanabilirliğini incelemiştir. GRI kılavuz ilkelerin ekolojik ve eko-adalet bilgisine sahip bir yaklaşımdan ziyade sürdürülebilirliğe 'yönetici' bir yaklaşımı desteklediğini ve potansiyel olarak bir değerlendirme hatasına düşmelerine neden olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada raporların, kurumların sürdürülebilirliğe katkıda bulunmadıkları vurgulanarak kamu kuruluşları için henüz sürdürülebilirlik raporlamasının özel sektörle aynı istekle ele alınmadığı sonucuna ulaşılmıştır.



Bellini vd. (2019) kamu kurumlarının sürdürülebilirlik raporlarını GRI uyum ve açıklama standartlarına göre analiz etmiştir. Çalışma kapsamında GRI veri tabanında 2011-2017 dönemi için 177 kamu kurumundan oluşan bir örneklem kullanılmıştır. Yıllar içinde GRI veri tabanında sürdürülebilirlik raporlarının açıklanmasında bir artış gözlemlenmiştir. Bu artışa rağmen, kamu ve devlet kurumları tarafından oluşturulan sürdürülebilirlik raporları toplamın sadece %1,8'ini temsil ettikleri tespit edilmiş, bu alanda hala çok az sayıda sürdürülebilirlik raporunun bulunduğu görülmüştür. En fazla açıklama yapılan ülkeler, kamu kurumları açısından Amerika Birleşik Devletleri iken devlete ait şirketler açısından Avustralya olmuştur.

Greco vd. (2012), kültürün sürdürülebilirlik raporlamasının benimsenmesi üzerindeki etkisini belirlemek için uluslararası bir karşılaştırma yapmıştır. Beşi İtalya'dan (Toskana) ve beşi Avustralya'dan (Victoria) oluşan on yerel konseyden yöneticiler ve muhasebecilerle yapılan yarı yapılandırılmış görüşmelerden veriler toplanmıştır. Her iki ülkedeki yerel yönetimler için sürdürülebilirlik raporları kanunen zorunlu değildir ve ayrı olarak üretilerek raporlara entegre edilmektedir. Bulgular, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bazı genel politika belgeleri bulunmasına rağmen, konseylerin sürdürülebilirlik tanımına neyin uygun olduğunu düşündükleri konusunda kendi takdirlerine bırakıldığını ve dolayısıyla paydaşlara neyi rapor edeceklerini büyük ölçüde kendilerinin belirledikleri tespit edilmiştir.

Roberto vd. (2020) ve Guthrie & Farneti (2008) çalışmasında kullandıkları yöntemi GRI-G4'e (GRI 2013) yönergesine göre uyarlamıştır. Roberto vd. (2020) içerik analizi tekniğini kullanarak, bir grup İtalyan belediyesindeki gönüllü sürdürülebilirlik raporlarını GRI-G4 yönergeleriyle karşılaştırarak analiz etmiştir. GRI-G4 yönergelerindeki standartlar ile analiz sonucunda raporlarda açıklanan bilgilerin yalnızca %27,82'si arasında düşük bir uyumluluk gözlemlenmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlaması için kamu mali yönetiminde yasaların eksikliği ve farklı hizmet sektöründeki her bir kamu kurumu için özel olarak hazırlanmış GRI yönergesinin eksikliği bulunmaktadır. Bu durum kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik

raporlarının arzulan sayıda olmamasının temel nedeni olarak kabul edilmektedir (Greco vd., 2012, s. 693, Giacomini vd., 2018; Farneti vd., 2019, s. 580; Manes-Rossi vd., 2020, s. 652). Sürdürülebilirlik raporlaması sürecinde kamu kurum ve kuruluşları özel sektörün gerisinde kaldığından, kamu kuruluşları, sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarında özel sektörün bilgi ve deneyimlerinden yararlanabilirler (Uyar vd., 2020, s. 323).

## 2.5. Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlamasının Kamu Mali Yönetimi İçin Önemi

Birden fazla ulusal ve uluslararası kurum, sürdürülebilirlik raporlaması için 'kılavuzlar' geliştirmiştir. Bu kılavuz ilkeler, çeşitli sosyal, çevresel, etik ve yönetim konularının bir dizi paydaşa açıklanmasını kolaylaştırmak için oluşturulmuştur. Bunlardan en öne çıkanı, araştırmacılar, endüstri ve danışmanlar arasındaki işbirliğinin bir sonucu olan ve çok paydaşlı bir yaklaşımın çıktısı olan GRI tarafından üretilen Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzlarıdır (GRI 2006). Ayrıca GRI, özellikle kamu kuruluşlarının raporlama ihtiyaçlarını ele almak için 2005 yılında, kamu kurumları için bir sektör ekinin pilot versiyonunu yayımlamıştır. Ekonomik açıdan önemli işveren, hizmet sağlayıcısı ve kaynak tüketicileri olarak kamu kurumlarının sivil sorumluluğu bu ek versiyon ile vurgulanmaktadır (GRI 2005; Dumay vd., 2010, s. 532). Kamu Kurumları için GRI Sektör Ekinde Sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamanın faydaları aşağıda sıralanmaktadır:

- ✓ Şeffaflığı ve hesap verebilirliği teşvik etmek,
- ✓ Örgütsel taahhütleri güçlendirmek ve ilerleme göstermek,
- ✓ İç yönetimi iyileştirmek,
- ✓ İfşa beklentilerini karşılamak ve diyalogu kolaylaştırmak için bilgileri erişilebilir kılmak,
- ✓ Paydaşlarla etkin katılımı sağlamak (GRI 2005, s. 8).

Yukarıda faydalar nedeniyle kamu kurum ve kuruluşları için sosyal, çevresel ve ekonomik politikalar

ile stratejiler, eylemler ve sonuçları değerlendirmek, açıklamak ve raporlamak hayati önem taşımaktadır. Sürdürülebilirlik raporları, paydaşlara kuruluşun performansı ve sürdürülebilirlikteki ilerlemesi hakkında iletişim kurmanın zorlu bir yolu haline gelmiştir. Kamu yönetiminde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması gönüllü olmasına rağmen, raporların yayınlanmasında küresel bir artış gözlenmektedir (Roberto vd., 2020, s. 20).

Kamu işletmeleri, kamu kaynaklarını kullanırken çevresel ve sosyal uyumluluk da dahil olmak üzere kamu hizmetlerini etkin ve verimli bir şekilde sunduklarını göstermelidir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik raporlaması kamu işletmeleri için önemlidir (Greiling & Grüb, 2014, s. 211). Literatürde sürdürülebilirlik raporlamasının itici güçlerini açıklamak için politik ekonomi teorisi, meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori gibi çeşitli teoriler kullanılmaktadır.

Politik ekonomi teorisinde siyasal, toplumsal ve içinde bulunulan kurumsal çevreyi dikkate almadan ekonomik alan incelenmeyeceğine vurgu yapılmaktadır. Bu nedenle ekonomi, siyaset ve toplum birbirinden ayrılamaz ve alınan kararların sonuçlarının tümü bir arada düşünülmesi gerekmektedir (Branco & Rodrigues, 2007, s. 79). Paydaş teorisi, sürdürülebilirlik raporlamasının bel kemiği olarak ortaya çıkmıştır. Paydaş teorisindeki temel varsayım, paydaş katılımının daha yüksek düzeyde bir değer yaratmaya izin veren bir rekabet avantajına yol açacağı öngörüsüdür (Greiling & Grüb, 2014, s. 211).

Özel işletmelerin aksine, kamu hizmetleri, genişletilmiş bir paydaş çoğunluğu ile karşı karşıyadır. Kamu işletmeleri genellikle finansal, çevresel ve sosyal konularda bilgi ifşa etme konusunda meşru bir çıkarı olan oldukça fazla sayıda paydaşla ilgilenmek zorundadır. Paydaşların çok sayıda olması nedeniyle (vatandaşlar ve genel olarak toplum, kamu girişimlerinin ana paydaşlarıdır), görünürlük ve hesap verebilirlik konularına ilişkin ek bilgileri ifşa etme baskısının, özel şirketlere göre çok daha fazla olması gerekmektedir (Cormier & Gordon, 2001, s. 603).

Meşruiyet teorisi, bir organizasyonun eylemlerinden sorumlu olması gerektiğini vurgulamaktadır. Meşruiyet teorisine göre meşruiyet (geçerlilik kazanmak)

bir organizasyonun paydaşları tarafından verilen bir hak olduğu için paydaş teorisi ile ilişkilidir. Şirketler, eylemlerini gerekçelendirmeli ve çeşitli paydaşları arasında kabul görmelidir. Kamu işletmeleri, kamu refahına nasıl katkıda bulduklarını göstermelidir. Çevresel olarak sürdürülebilir bir şekilde faaliyet gösterirken yaratılan sosyal değeri göstermenin önemini vurgulayan bir raporlamaya ihtiyaçları bulunmaktadır (Greiling & Grüb, 2014, s. 211). Meşruiyet teorisi, örgütlerin toplumla sözleşmeleri olduğunu ve bu sözleşmeleri yerine getirmenin örgütleri ve eylemlerini meşrulaştırdığı kavramına dayanmaktadır (Cormier & Gordon, 2001, s. 589). Raporlama, bir kuruluşun toplumla ve paydaşlarıyla iletişim kurma yollarını temsil etmektedir. Bu sayede raporlamanın, kuruluşun eylemlerini meşrulaştırmasını sağlayan önemli bir araç olduğu görülmektedir.

Devlete ait firmaların, varlıklarını ve eylemlerini meşrulaştıran kamu sözleşmeleri nedeniyle özel firmalardan bile daha fazla sosyal ve çevresel açıklama yapmaları beklenmektedir (Greiling vd., 2015, s. 406). Paydaş teorisi ve meşruiyet teorisi, birbiriyle örtüşen iki perspektif olarak tanımlanabilir. Kurumsal teori ise meşruiyet teorisinin merkezi ekseninde görülmektedir. Kurumlar meşruiyete ulaşmak için "ihtiyaçları, değerleri ve yerleşik standartları karşılayan belirli kurumsal uygulama ve stratejilerin benimsenmesi ve kuralların yerine getirilmesi" gerekmektedir. Kamu kesimi muhasebesi alanında kurumsal teoriye diğer teorilerden daha fazla önem atfedilmektedir. Kamu kurumlarının hesap verebilirlik göstermesi gerektiği ve muhasebenin kamu sektörü kurumlarının faaliyetlerini meşrulaştırabilecekleri bir yol olarak görüldüğü göz önüne alındığında bu odaklanmanın anlaşılabilir olduğu kabul edilebilir (Ribeiro & Monteiro, 2018).

Sürdürülebilirlik raporlamasının hazırlanması hem özel hem de kamu sektörü kuruluşları tarafından kabul görülmektedir. Kamu sektörü kuruluşlarının özel şirketler gibi hissedarlara ve kurumlara karşı hesap verebilirlik ve şeffaflık endişeleri olmamasına rağmen (yani kurumsal ve meşruiyet teorileri), çok çeşitli paydaşlara (yani paydaş teorisine) karşı hesap verebilmesi gerekmektedir. Paydaşların (yani vatandaşların) katılımı, kamu sektöründe sürdürülebilir kalkınma ile güçlü bir şekilde bağlantılıdır. Kamu yönetiminin

amacı, vatandaşlarının refahını artırmak olduğuna göre sürdürülebilirlik hususu bu refahın sağlanması amacıyla için son derece önem arz etmektedir. Çünkü sürdürülebilirlik raporlaması bu amaca yönelik ilerlemeyi tanımlamanın ve değerlendirmenin bir yoludur. Bu nedenle kamu kuruluşlarının sosyal ve çevresel açıdan sorumlu uygulamalarda bulunmaları ve sürdürülebilirlik raporları yayımlamaları oldukça makul ve uygundur (Uyar vd., 2019, s. 1).

Kamu kaynaklarının daha fazla tüketilmesinin ve bunların çevresel etkilerinin ortaya çıkartılması açısından sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması ile kamuoyuna karşı hesap verebilirlik ihtiyacının karşılanması sağlanmaktadır. Ayrıca sürdürülebilir kalkınma açısından kamu kurum ve kuruluşları özel sektör kuruluşlarına karşı bir rol modellik üstlenmektedir. Bu anlamda, büyüklükleri ve etkileri dikkate alındığında, kamu kurumlarının sürdürülebilirliği teşvik etmeye yönelik faaliyetlerini kamuya açık ve şeffaf bir şekilde raporlayarak öncülük etmeleri beklenmektedir (Ribeiro & Monteiro, 2018, s. 216). Fakat kamu kesiminin bu raporlamayı benimsemesini engelleyen birçok faktör de bulunmaktadır. Bu faktörler kamu kesimi ile özel sektör arasındaki farklılıklar dolayısıyla oluşmaktadır.

Kamu kesimi, birçok açıdan özel sektörden farklılıklara sahiptir: Birincisi; kamu kesimi yalnızca ekonomik getiriler açısından değil, kamu politikasının oluşturulmasında ve kamu hizmetlerinin sunumunda yer alan sosyal değerler açısından yönlendirilmektedir. İkincisi, özel sektör kuruluşlarıyla karşılaştırıldığında, kamu kuruluşlarının, mali ve mali olmayan bilgilerin ifşa edilmesinde meşru bir çıkarı olan daha fazla sayıda paydaşı (yani vergi mükellefleri, kamu hizmeti kullanıcıları, seçmenler ve çalışanlar) bulunmaktadır. Üçüncüsü, kamu sektöründe belirli bir paydaş grubunun bile oldukça farklı ve bazen çelişkili bilgi ihtiyaçları olabilmektedir. Örneğin, vatandaşların bilgi ihtiyaçları, kamu hizmetlerinin tüketicisi olarak rolleri ile vergi mükellefi olarak rolleri bakımından farklılık gösterebilir. Ayrıca, kamu sektörünün sürdürülebilirlik projelerinin sonuçları kolayca ölçülemez ve etkilerini görmek için zaman çizelgeleri uzundur. Bu durum, kamu kuruluşlarını özel sektör kuruluşlarına kıyasla sürdürülebilirlik hedeflerini

gerçekleştirmeye daha uzun vadede sonuca ulaşılır hale getirmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlaması özel sektör kuruluşlarına önemli bir rekabet avantajı sağlarken, kamu sektörü kuruluşlarının faaliyetlerinin rekabetçi olmayan yapısı nedeniyle kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasından rekabet avantajı elde edilememektedir (Uyar vd., 2020, ss. 322-323).

### 3. SONUÇ

Günümüzde kamu kesimi, salgın hastalıklar, iklim değişikliği, ekonomik krizler, vergiden kaçınma, biyolojik çeşitliliğin korunamaması, yoksulluk gibi küresel olarak ortaya çıkan sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Bu ortak küresel sorunlar ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları olan günümüz insanını etkileyen ve gelecek nesilleri de derinden etkileyecek geniş kapsamlı sorunlardır. Gelecek nesiller için yaşamı sürdürülebilir biçimde iyileştirmek için, bugünden en rasyonel ve doğru seçimlerde bulunulmalıdır. Sorunların çözümü uluslararası uzlaşmayı ve mücadeleyi gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası kuruluşların ve ulus devletlerin yanı sıra kamu veya özel kesim fark etmeksizin sürdürülebilir kalkınma için tüm insanlık beraber hareket etmelidir.

Kamu veya özel kesimdeki herhangi bir kurumun faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçlarıyla ilgili performansının ortaya çıkartılması sürecinde mali olmayan bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama teknikleri ve muhasebenin katkısıyla mali olmayan bilgilerin sistematik bir şekilde ölçülüp raporlanarak açıklanması önem arz etmektedir. Sürdürülebilir ilerlemenin potansiyel bir yolu olarak ortaya çıkan bu yeni muhasebe ve raporlama biçimi özellikle özel sektör tarafından ele alınırken, kamu sektörü kuruluşları tarafından kullanımına gereken önemin verilmediği literatürde görülmüştür. Kamu kuruluşları tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik rapor sayısı oldukça azdır. Bu çalışmanın amacı sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının kamu yönetimi için önemini ortaya koymaktır. Çalışma kamuda sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına ilişkin olarak ülkemizde ileride yapılacak çalışmalar için teorik bir başlangıç sunulmak istenmiştir.

Çalışmada bu alanda yapılan çok az sayıda çalışmayla ortaya koyulan literatür bir araya getirilerek kamu yönetimi için bu yeni muhasebe ve raporlama tekniği tanıtılmıştır. Yayınlanan raporlardaki ifşa edilen bilgilerin içerik analiziyle kalitesini ve niceliğini ortaya koyan çalışmalar derlenmiştir. Teorik yaklaşımlarla raporlamanın kamu için gerekliliği ortaya koyulmuştur. Sürdürülebilirlik muhasebesinin ve raporlamasının özel sektör kadar kamu kurumları için de gerekli olduğu görülmüştür. Bu iki birbirinden bağımsız ve farklı uygulama olarak kabul edilen muhasebe ve raporlama faaliyeti birbirini tamamlayarak kamu yönetiminin hesap verebilirlik sorumluluğunu desteklemesi açısından önem arz etmektedir.

Sürdürülebilir kalkınma için kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması uygulamalarına yönelik gönüllü uygulamaların yerine kanuni zorunluluklar getirilmesi ulusal kalkınma sürecini destekleyeceği öngörülmektedir.

Özellikle Türk kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik raporlaması ve muhasebe uygulamasının kanuni bir zorunluk getirilmesi halinde uygulanma düzeyinin artması beklenmektedir. Kamu kurumlarının ve belediyelerin sürdürülebilirlikle ilgili çalışmaları olmakla birlikte Türkiye'nin ilk Sürdürülebilirlik Kalkınma Raporunu, GRI Sürdürülebilirlik Standartlarına uygun bir şekilde hazırlayarak kamuoyu ile paylaşan sadece bir belediyenin raporuna belediyenin resmi internet sayfasından ulaşılmaktadır. Türk kamu mali yönetiminde bu raporların sayısının daha da artırılarak sürdürülebilir kalkınma yolunda daha fazla adım atılması gerekmektedir.

## Kaynakça

Alonso-Almeida, M.D.M., Marimon, F., Casani, F. & Rodriguez-Pomeda, J. (2015). Diffusion of sustainability reporting in universities, Current situation and future perspectives. *Journal of Cleaner Production*, (106), 144-154.

Altınay, A. T. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 47-64.

Aras, G. & Sarioğlu, G.U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama*. TÜSİAD Yayını.

Ball, A., Grubnic, S. & Birchall, J. (2014). *Sustainability accounting and accountability in the public sector*. in Beggington, J., Unerman, J. ve O'Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability*: Routledge, London, 176-196.

Bellini, E. C. de O., Rodrigues, R. N., Lagioia, U. C. T. & Lima De Freitas, M. A. (2019). Public sector (Un) sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 28-45.

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.C. (2017). Assessing and improving the quality of sustainability reports: the auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703-721.

Bostan, I., Tudose, M.B., Clipa, R.I., Chersan, I.C. & Clipa, F. (2021). Supreme audit institutions and sustainability of public finance. Links and Evidence along the Economic Cycles. *Sustainability*, 13(17-9757), 1-24.

Branco, C. M. & Rodrigues, L. L. (2007). Issues in corporate social and environmental reporting research: an overview. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 1(1), 72-90.

Cormier, D. & I. M. Gordon (2001). An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), 587-617.

Dumay, J., Guthrie, J. & Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations. *Public Management Review*, (12), 531-548.

Farneti, F. & Guthrie, J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report? *Accounting Forum*, 33(1), 89-98.

Farneti, F., Guthrie, J. & Canetto, M. (2019). Social reports of an Italian provincial government: a longitudinal analysis. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 580-612.

Gao, S. S. & Zhang, J. J. (2006). Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability. *Business Process Management Journal*, 12(6), 722-740.



- Gherardi, L., Linsalata, A. M., Gagliardo, E. D. & Orelli, R. L. (2021). Accountability and reporting for sustainability and public value: Challenges in the public sector. *Sustainability*, 13(3), 1097.
- Giacomini, D., Rocca, L., Carini, C. & Mazzoleni, M. (2018). Overcoming the barriers to the diffusion of sustainability reporting in Italian LGOs: better stick or carrot? *Sustainability*, 10(1), 1-14.
- Greco, G., Sciulli, N. & D'Onza, G. (2012). From Tuscany to Victoria, s. some determinants of sustainability reporting by local councils. *Local Government Studies*, 38(5), 681-705.
- Greiling, D. & Grüb, B. (2014). Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises. *Journal of Economic Policy Reform*, 17(3), 209-223.
- Greiling, D., Traxler, A.A. & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 28 (4/5), 404-428.
- Guthrie, J. & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and management*, 28(6), 361-366.
- Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, (59), 5-21.
- Kaur, A. & Lodhia, S. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils, *Account. Audit. Account. J.*, (31), 338-368.
- Kaur, A. & Lodhia, S. (2019a). Key issues and challenges in stakeholder engagement in sustainability reporting, s. A study of Australian local councils. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 2-18.
- Kaur, A. & Lodhia, S. K. (2019b). Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector, s. An overview and suggestions for future research. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498-504.
- Lodhia S. & Hess N. (2014). Sustainability accounting and reporting in the mining industry, s. current literature and directions for future research. *Journal of Cleaner Production*, (84), 43-50.
- Lodhia, S., Jacobs, K. & Park, Y.J. (2012). Driving public sector environmental reporting. The disclosure practices of Australian commonwealth departments. *Public Management Review*, 14(5), 631-647.
- Manes-Rossi, F., Nicolò, G. & Argento, D. (2020). Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 639-669.
- Marcuccio, M. ve Steccolini, I. (2005). Social and environmental reporting in local authorities-A new Italian fashion? *Public Management Review*, 7(2), 155-176.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: Alternatives, trends and opportunities. *Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128.
- Papi, L., Bigoni, M., Bracci, E. & Deidda Gagliardo, E. (2018). Measuring public value: A conceptual and applied contribution to the debate. *Public Money Management*, (38), 503-510.
- Ribeiro, V. & Monteiro, S. (2018). Social and environmental accounting (SEA) research in public sector, the Portuguese case. In D. Crowther, S. Seifi & T. Wond (Eds.), *Responsibility and governance: The twin pillars of sustainability, series: Approaches to global sustainability, markets, and governance* (215-236). Spring Nature Singapore Pte Ltd.
- Roberto, F., Maglio, R. & Rey, A. (2020). Accountability and sustainability reporting in the public sector evidence from Italian municipalities, D. Crowther & S. Seifi (Eds.), *CSR and Sustainability in the Public Sector* (19-34). Springer.
- Safari, M. & Areeb, A. (2020). A qualitative analysis of GRI principles for defining sustainability report quality, s. An Australian case from the preparers' perspective. *In Accounting Forum*; Routledge: London, UK, 1-32.
- Senal, S. & Ateş, A.B. (2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan (2012), 83-96.
- Tommasetti, A., Mussari, R., Maione, G. & Sorrentino, D. (2020). Sustainability accounting and reporting in the public sector, s. towards public value co-creation? *Sustainability*, 12(5-1909), 1-19.



- Tüm, K. (2014). Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeyeye yansımaları. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 4(1), 58-81.
- Uyar, A., Kuzey, C. & Kılıç, M. (2019). Testing the spillover effects of sustainability reporting, s. Evidence from the public sector. *International Journal of Public Administration*, 44(3), 1-10.
- Uyar, A., Kuzey, C. & Kılıç, M. (2020). Sustainable stock market and sustainability reporting propensity of the public sector, s. Mediating role of the private sector. *International Journal of Public Administration*, 44(4), 322-335.
- Williams B., Wilmshurst, T. & Clift, R. (2011). Sustainability reporting by local government in Australia, s. Current and future prospects, *Accounting Forum*, 35(3), 176-186.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2020). Sustainability Accounting-Cognitive and Conceptual Approach. *Sustainability*, 12(9936), 1-24.

## İnternet Kaynakları

- Brundtland, G. H. (1987). *Our common future, the report of the world commission on environment and development*. Oxford University Press, Oxford & New York, <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*, Global Reporting Initiative: Boston, MA. <https://www.r3-0.org/wp-content/uploads/2020/03/GRIguidelines.pdf> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 29.09.2021).
- GRI (2005). *Sector Supplement for Public Agencies*, Pilot Version 1.0, GRI: Amsterdam. [\[source\\\_document.pdf\]\(#\) adresinden alındı \(Erişim Tarihi, 29.09.2021\).](http://www.aeca.es/old/comisiones/rsc/documentos_fundamentales_rsc/gri/resource_documents/gri_public_agency_re-</a></p></div><div data-bbox=)

- GRI (2011a). *G3 sustainability reporting guidelines*. Amsterdam, GRI. <https://www.mas-business.com/docs/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2011b). *GRI application levels*. [www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1ApplicationLevels.pdf](http://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1ApplicationLevels.pdf) adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2013). *G4 sustainability reporting guidelines*. [www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf](http://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf) adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2018). *About sustainability reporting*. <https://www.globalreporting.org/information/sustainabilityreporting/pages/default.aspx> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- TC Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019). *Sürdürülebilirlik Kalkınma Amaçları Raporu* [http://www.surdurulebilir-kalkinma.gov.tr/wp-content/uploads/2020/03/Surdurulebilir-Kalkinma-Amaclari-Degerlendirme-Raporu\\_13\\_12\\_2019-WEB.pdf](http://www.surdurulebilir-kalkinma.gov.tr/wp-content/uploads/2020/03/Surdurulebilir-Kalkinma-Amaclari-Degerlendirme-Raporu_13_12_2019-WEB.pdf) adresinden alındı (Erişim Tarihi, 17.02.2022).
- TC Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2021). *Sürdürülebilirlik Kalkınma Hakkında Temel Bilgiler*, <http://www.surdurulebilir-kalkinma.gov.tr/temel-tanimlar/> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 26.09.2021).

# KAMU İÇ DENETÇİLERİNİN KARŞILAŞTIKLARI ETİK İKİLEMLER<sup>1</sup>

## (ETHICAL DILEMMAS FACED BY PUBLIC INTERNAL AUDITORS)

Oya KORKMAZ\* / Ali DERAN\*\* / Orhan Veli ALICI\*\*\*

### ÖZ

Türkiye’de 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim faaliyeti kamu idareleri ile kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlanmıştır. Süreç içerisinde mevzuat anlamında giderek gelişen iç denetçilik sistemi idareye değer katma, makul güvence sağlama çerçevesinde denetim ve danışmanlık faaliyeti sunmaya devam etmektedir. Ancak iç denetçilerin söz konusu faaliyetleri sırasında gerek denetim ve danışmanlığa konu faaliyetin mevzuata ve kamu yararına göre değerlendirilmesinde gerekse üst yönetim ile konuya bakış açısı özelinde etik ikilemde kaldıkları görülmüştür.

Bu çalışmada çeşitli teşkilatlarda çalışan iç denetçilere etik ikilem yaşadıkları konular özelinde açık uçlu sorular yöneltilmiş; alınan yanıtlara istinaden iç denetçilerin yaşadıkları etik ikilemlerin muhteviyatı değerlendirilerek söz konusu durumların yaşanmaması adına alınması gereken önlemlerin neler olması gerektiği hususuna değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Denetçi, Etik İkilem, Üst Yönetici, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

**JEL Kodları:** H83, M42

### ABSTRACT

*With the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which inured in 2003 in Turkey, internal audit activity has started to be implemented in public administrations, public institutions and organizations. The internal auditing system, which is gradually developing in terms of legislation, continues to provide audit and consultancy activities within the framework of adding value to the administration and providing reasonable assurance. However, it has been observed that internal auditors are in an ethical dilemma during their activities, both in the evaluation of the activity subject to audit and consultancy according to the legislation and public interest, and*

*in the perspective of the top management. In this study, open-ended questions were asked to the internal auditors working in various organizations on the issues where they experienced ethical dilemmas. Based on the responses received, the content of the ethical dilemmas experienced by the internal auditors was evaluated and the measures to be taken in order to avoid such situations were referred.*

**Keywords:** Internal Audit, Internal Auditor, Ethical Dilemma, Top Manager, Internal Audit Coordination Board.

**JEL Classification:** H83, M42

1 Bu araştırma için Tarsus Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulundan (26/05/2021 tarihli ve 2021/9 karar sayılı) izin alınmıştır.

\* Doç. Dr., Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, Orcid Id: 0000-0003-4570-803X, oyakorkmaz67@tarsus.edu.tr

\*\* Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Finans ve Bankacılık Bölümü, Orcid Id: 0000-0001-5377-6740, alideran@tarsus.edu.tr

\*\*\* Doç. Dr., Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Orcid Id: 0000-0002-8670-3879, orhanvelialici@tarsus.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 13.12.2021, Yazı Kabul Tarihi:28.02.2022

## 1. GİRİŞ

Bütün mesleklerde etik ve etik dışı davranışı tanımlamak oldukça önemlidir. İç denetçilik mesleğinde ise etik ve etik dışı davranışların neler olduğunu tanımlamak bir kat daha önemlidir. Çünkü iç denetçiler sık sık etik ikilemle karşı karşıya kalmakta ve verdikleri kararlarla tüm organizasyonu etkilemektedirler. İç denetçiler hizmet ettikleri idare-kurum-kuruluşa, kamuoyuna ve mesleklerine karşı duydukları sorumluluk gereği etik davranmak zorundadırlar. Aksi takdirde etik dışı alınan bir karar organizasyonu birçok yönden sıkıntıya sokabilmektedir.

İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen Uluslararası İç Denetim Standartları konusunda iyi eğitim almış kişilerdir. Ancak işin yürütülmesi sırasında iç denetçilere yapılan baskı bu denetim görevlilerini zor durumda bırakabilmektedir. İç denetçiler zaman zaman bu tür baskılarla karşı karşıya kaldıklarında etik ikilem yaşamakta ve yaşanan bu etik ikilemler zamanla onların çalışma hayatının bir parçası haline gelmektedir. İç denetçiler böyle bir durumda içine düştükleri hadiseyi yönetmeye kişisel olarak hazırlıklı olmalıdır. Ayrıca iç denetçiler sadece yönetimden gelen baskı nedeniyle değil, kendi aralarında yaşadıkları çatışma nedeniyle de zaman zaman etik ikilem yaşayabilmektedirler. Öte yandan anılan denetim görevlilerinin herhangi bir sebepten dolayı etik ikilemle karşılaştıklarında genellikle etik davranışı geliştirecek şekilde bir yönelim gösterdikleri görülmektedir.

İç denetçilerin mesleklerinin doğasında etik ikilem riski bulunmaktadır. İç denetçiler bu riski ancak etik standartlara uymakla bertaraf edebilmektedir. Çünkü iyi etik değerler etik ikilem yaşanmasının önüne geçmektedir. Fakat zaman zaman iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirirken etik kurallara uymadıkları, idare-kurum-kuruluş için bir risk unsuru oluşturdukları görülmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin yaşadığı etik ikilemlerin önemsizleştirilmemesi gerektiği bu çalışmada vurgulanmaktadır.

Söz konusu çalışma iç denetçilerin etik kurallara meydan okuyan bir kararla karşılaştıklarında nasıl tepki verdiklerini ve karşılaştıkları etik ikilemlerin geniş bir yelpazesini, bireysel ve örgütsel düzeyde neler yapıl-

ması gerektiğini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma iç denetçilerin görevlerini icra ederken karşılaşılabilecekleri etik ve etik dışı durumları tanıma ve değerlendirme yeteneğini iç denetçilere kazandırmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda söz konusu çalışma iç denetçilerin iç denetim rolünü yerine getirirken etik standartların uygun bir şekilde yönetilmesinin önemini anlamalarına yardımcı olmaktadır. İç denetçilerin etik muhakemelerine yönelik araştırma bulgularının gerek iç denetçiler gerekse örgüt açısından birçok faydası olmasına rağmen, bu konuda yapılmış çalışmaların seyrekliği anılan çalışmayı değerli kılmaktadır. Ayrıca bu çalışmanın iç denetçilerin karşılaştığı özel ikilemleri çözmeye yardımcı olacak yeni anlayışlar kazandıracağı da umut edilmektedir. Bu çalışma hem akademik camiaya hem de iç denetçilere yönelik olarak etik sorunlarla karşı karşıya kalındığında bu sorunları çözmek için nasıl hazırlıklı olunacağına ilişkin bazı fikirler sunmakta ve etik davranmayı teşvik etmektedir.

## 2. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİLİK MESLEĞİ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, bir kuruluşun kurumsal olarak etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesinde ancak kritik önem taşıyan, katma değerli hizmetler sunan ve profesyonel olarak yetkin bir iç denetim personeli tarafından denetim ve danışmanlık hizmeti verilmek suretiyle sağlanabileceğini ifade etmektedir. Yönetim ekibinin ayrılmaz bir parçası olan iç denetçiler, üst yönetime gözden geçirdikleri faaliyetler hakkında analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve bilgiler sunmaktadır. İç denetçiler bu faaliyetlerini yürütürken örgütsel etiği de gözetmektedirler (IIA, 2000, s. 2).

Gelişen teknolojileri değerlendirmek; fırsatları analiz etmek; kaliteyi, ekonomiyi ve verimliliği değerlendirmek, doğru ve zamanında iletişim sağlamak iç denetçilerin günlük olarak yürüttüğü faaliyetlerden sadece birkaçıdır. İç denetçiler; iç kontrolün etkinliği ve kalitesi, iş süreçlerinin uygunluğu ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlamakla sorumludurlar (Uzun, 2009, s. 4). İç denetçiler, sorumlulukları gereği organizasyona geniş bir bakış açısı ile bakarlar.

Bu husus onları üst yönetim ve yönetim kurulunun genel amaç ve hedeflerine ulaşmada, ayrıca iç kontrol ve yönetişimi güçlendirmede değerli bir kaynak haline getirmektedir. İç denetim, bir kuruluşun liderleri tarafından bir yönetim faaliyeti olarak kabul edilip onaylandığında, iç denetçiler örgütsel hedeflere ulaşmada yönetimi ve yönetim kurulunu destekleyerek en temel rollerini yerine getirirler. Yetkin iç denetim uzmanları ise tarafsızlığı, dürüstlüğü, iletişimde uzmanlığı, kurum çapındaki riskleri belirleme becerisini ve bu riskleri azaltmak için yönetim tarafından uygulanan kontrollerin etkinliğini değerlendirme becerisini masaya yarırlar. Yönetim ortakları olarak iç denetçiler, organizasyonu hem geleneksel hem de ortaya çıkan yeni risklere karşı korumaya yardımcı olacak şekilde kendilerini konumlandırmışlardır. Başka bir deyişle iç denetçiler risk analizleriyle idarenin yönetim ve kontrol yapılarını kapsamlı bir şekilde değerlendirirler (Güldüler, 2021, s. 351). Ayrıca iç denetçiler fırsatların ve kırılmalıkların nasıl dengelenebileceği konusunda yönetime danışmanlık yapmak ve kurumsal yönetimin değerlendirilmesi ve güçlendirilmesi için değerli tavsiyelerde bulunmakla görevlendirilmişlerdir. İç denetçilerin, kurumun iç kontrol sistemine risk temelli denetim yaklaşımlarını uygulaması ve denetim komitesine kapsamlı raporlar sunması kritik öneme sahiptir. Denetime yönelik risk temelli yaklaşım IIA'nın uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartları tarafından zorunlu kılınmıştır. Bu yaklaşım iç denetim faaliyetine ilişkin önceliklerin kurum hedefleriyle tutarlılığını sağlamanın tek yoludur. Böyle bir yaklaşım iç denetçilere kurumun risk iştahı ve toleransı hakkında derinlemesine bilgi sahibi olma fırsatı vererek, yüksek etkili alanları hedeflemelerine, kıt kaynakları uygun şekilde tahsis etmelerine ve yönetime güvenlik açıkları ve düzeltici eylemler konusunda tavsiyede bulunmak için iyi bir konumda olmalarına olanak tanımaktadır. Yönetim kurulunun denetim komitesi ile iç denetçiler birbirine bağımlıdır. İç denetçiler, denetim komitesine; nesnel görüşler, bilgiler, destek ve eğitim sağlarken, denetim komitesi iç denetçilere doğrulama ve nezaret (gözetim) sağlamaktadır. Ayrıca iç denetçiler, denetim komitesini organizasyonun risk, kontrol, yönetişim ve izleme faaliyetlerinin koordinasyonu ve etkinliği ile ilgili olarak bilgilendirmekte ve onları güncel tutmaktadır. İç denetçilerin iç kontrolleri değerlen-

dirme ve tavsiye etme sorumluluklarına ek olarak, risk yönetimindeki becerileri ve kuruluşa ilişkin geniş tabanlı bakış açıları onları güçlü kurumsal yönetim için değerli bir kaynak haline getirmektedir. Özetle üst düzey yönetici kişi ve yönetim kurullarının, operasyonların analizi ve risk değerlendirmesinden daha iyi kurumsal yönetişime yönelik tavsiyelere kadar her konuda iç denetçilere güvenmeleri beklenmektedir. Ayrıca iç denetçiler uzmanlıklarını her zamankinden çok daha geniş bir şekilde uygulama konusunda (örneğin; ortaya çıkan teknolojileri değerlendirmek, dolandırıcılığı tespit etmek ve caydırmak, politika ve prosedürlerin etkinliğini analiz etmek, kuruluş ve hissedarlarının parasını kurtarmak için fırsatları belirlemek) giderek daha fazla zorlanmaktadırlar (IIA, 2000, ss. 2-6). Bu bakımdan iç denetçilerin, sürekli bir gelişim ve yenilenme içinde görevlerini ifa etmeleri, özellikle çalıştıkları idare-kurum-kuruluşun faaliyet alanları özelinde ihtisaslaşması beklenmektedir.

### 3. İÇ DENETÇİLERİN UYACAKLARI MESLEK AHLAK KURALLARI

12/7/2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesine göre iç denetim birimi başkanı ile iç denetçilerin İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenen etik kurallara uymakla yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmeliğin 13 üncü maddesi ile de iç denetim faaliyetinin etik kurallara uygun bir şekilde yürütülmesi konusunda üst yönetici ile iç denetim birimi başkanına gerekli önlemleri alma sorumluluğu verilmiştir.

Yönetmeliğin tanımlar kısmında ise etik kurallar “Uluslararası genel kabul görmüş etik kurullarla uyumlu olarak İDKK tarafından belirlenen ve iç denetçilerin uyacakları Meslek Ahlak Kuralları” olarak açıklanmıştır.

Zikredilen yönetmelik uyarınca İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, başta Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Meslek Ahlak Kuralları olmak üzere diğer mesleki kuruluşlarca hazırlanan metinler esas alınarak yürürlüğe konul-

muştur. Söz konusu meslek ahlak kuralları “Dürüstlük”, “Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık”, “Gizlilik” ve “Yetkinlik” ilkelerinden ve bu ilkelerden türetilen davranış kurallarından oluşmaktadır (Gökçelik, 2010, ss. 59-60).

Meslek ahlak kurallarından “Dürüstlük” ilkesi, iç denetçinin raporlarında güven verme ve dolayısıyla da varmış olduğu kanaat ve değerlendirmenin üst yönetim tarafından kabul görmesine dayanak oluşturmaktadır. Yine aynı şekilde iç denetçinin, denetimin başlangıcından nihayete erdiği zamana dek bütün süreçlerde mesleki bir tarafsızlık içerisinde hareket etmesi, adil, hakkaniyetli ve önyargısız bir şekilde davranması, ayrıca denetime konu edilen hususlarda gizliliği de gözeterek görevini lüzum bulunan bilgi, beceri ve tecrübeyle ifa etmesi gerekmektedir (Güldüler, 2021, ss. 344-345).

Söz konusu meslek ahlak kuralları kapsamında anılan davranış kuralları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021) :

“1. **Dürüstlük:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 1.1. *Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.*
- 1.2. *Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.*
- 1.3. *Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girmez.*
- 1.4. *İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.*
- 1.5. *Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.*

2. **Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 2.1. *Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.*
- 2.2. *Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.*

2.3. *Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.*

2.4. *Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.*

2.5. *Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).*

2.6. *Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.*

2.7. *Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.*

2.8. *Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.*

3. **Gizlilik:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

3.1. *Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.*

3.2. *Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.*

4. **Yetkinlik:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

4.1. *Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.*

4.2. *İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.*

4.3. *Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.”*



Görüleceği üzere iç denetçilerin mesleki ahlak kuralları gerek ilke gerekse de davranış kuralları olarak İDKK tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. İç denetçilerin uymakla yükümlü olduğu; birim başkanı ve üst yöneticinin ise uymakla ve uyulması için gerekli önlemleri almakla sorumlu oldukları meslek ahlak kuralları ayrıca Kamu İç Denetim Standartlarında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

#### 4. ETİK İKİLEM

Genel olarak etik ikilem, bir kişinin (veya işletmenin) karşı karşıya kaldığı ve alması gereken uygun bir eylem hakkında karar vermesini gerektiren karmaşık bir durumdur. Etik ikilem, eylemlerin doğruluğu veya yanlışlığı ile eylemlerin sonuçlarının iyiliği veya kötülüğü arasındaki çatışmadan kaynaklanmaktadır. Başka bir deyişle ahlaki olarak doğru olanı yapmak bazen kötü bir sonuca yol açabilirken, yanlış olanı yapmak daha iyi bir sonuca yol açabilmektedir. Başka bir bakış açısından ise etik ikilem her ikisi de eşit derecede iyi veya her ikisi de eşit derecede kötü bir sonuca yol açabilecek en az iki etik ilke arasında yaşanan bir çatışmadır. Eşit derecede geçerli görünen her iki ilkedenden birine uymak, diğerini çiğnemek anlamına gelmektedir. Doğru olanı yapmak kötü bir şey üretiyorsa veya yanlış olanı yapmak iyi bir şey üretiyorsa bu durumda ahlaki sorumluluk iyi sonuçlar veren kararları desteklemeyi gerektirmektedir. Bu durumda yanlış yapılmasına bakılmaksızın en iyi sonucu üreten ilke hedeflenmektedir (Tota & Shehu, 2012, s. 557).

Bir konunun çatışan iki tarafının olması ve sorunu analiz ederken bu iki tarafı ele almanın gerekliliği, ahlak felsefesinin bir konusu olan etik ikilem kavramını ortaya çıkarmıştır. Bir olayın her iki tarafında da tartışılmalı gerçekler varsa başka bir deyişle bir konu hakkında çatışan her iki tarafın tartışacak doğru tarafları varsa bu durumda etik ikilemler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle etik ikilemi tanımlamak oldukça zor ve karmaşıktır (Nalbantoğlu, 2018, s. 78). Genel olarak işletme içinde ortaya çıkan etik ikilemler; bireylerin kişisel ahlaki değerleri, mesleki değerleri ve örgütsel etik değerleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır (Nalbantoğlu, 2018, s. 91). Ortaya çıkacak etik ikilemler işletmelerin rehberlik edeceği etik ilkeler sayesinde daha az zararla atlatılmaktadır (Nalbantoğlu, 2018, s. 96).

Etik ikilem, bir kişi ya da kurumun iki iyi veya iki kötü çözüm arasında karar vermesini gerektiren bir durumdur. Şayet, bir kişi bir değer ya da amaç lehinde karar verirken aynı zamanda önemli olan bir diğer seçeneği ihmal etmek zorunda kalıyorsa, bu durum o kişinin etik ikilem yaşamasına yol açmaktadır (Stükelberger, 2014, s. 24).

Etik ikilem, birbirinden farklı, hatta birbiriyle çelişen iki etik teoriye dayanan iki farklı çözümü olan bir sorunu, yani problemlili bir durumu ifade etmektedir. Etik ikilem, her iki çözümü de etik olan ve bunlardan sadece birinin tercih edildiği iki çözümlü problematik bir durumdur (Kuhlen, 2014, s. 27).

Etik ikilemler özellikle kamu sektöründe planlama sürecinden başlayarak, onay süreci ve uygulama sürecinden geçerek bütçenin kontrolüne kadar tüm yönetim süreçlerinde ortaya çıkmaktadır. Bu durum iç denetçilerin meslek hayatları boyunca görevlerinin her aşamasında etik ikilemlerle karşılaşacaklarını göstermektedir (Yuhertiana vd., 2019, ss. 481-482). Etik ikilemlerle yüzleşmede kişinin kararlılığını etkileyen bireysel faktörler manevi ve etik yönelim iken, etik karar vermeyi destekleyen durumsal faktörler ise kişinin etik yargısı olmaktadır (Agustia vd., 2018, s. 148).

Bir problemin çözümünde iki ya da daha fazla alternatif olduğunda etik ikilem yaşanmaktadır. Yaşanan bu etik ikilemleri çözmek için alternatiflerin önceliklerini içeren bir liste hazırlanmalı ve daha sonra bu listeden seçim yapılmalıdır. Yani etik ikilemleri çözmek için önce hiyerarşi kuralından, daha sonra da seçim kuralından yararlanılmalıdır. Seçim kuralına göre listedeki ilk alternatifin seçilmesi beklenirken, farklı bir alternatifin seçilmesi, tercihlerin genellikle duygulardan ve durumlardan etkilendiğini göstermektedir. Duygular ampirik ve bilişsel olmak üzere iki bileşene sahiptir. Ampirik duygular bir kişinin etik ikilemi çözerken kazandığı pozitif ve negatif duyguları ifade ederken, bilişsel duygular etik ikilemi çözenin süreci hakkındaki inançları ifade etmektedir. Alternatiflerin seçimini etkileyen bir diğer faktör olan durumlar ise acil ya da acil olmama durumuna göre alternatiflerin seçimini etkilemektedir. Bu durum hiyerarşi kuralına mı yoksa seçim kuralına mı (*verilen hiyerarşiyi değiştiren önceliklere mi*) saygı gösterilmeli

ikilemini ortaya çıkarmaktadır (Figar & Dordeviç, 2016, s. 349).

Etik ikilemi çözüme kuralları basit ve çoklu da olabilir. Basit etik kurallar kararı veren kişi veya bir temsilci için sonuçlarla ilgilidir. Basit etik kurallar “altın kural” ve “kategorik zorunluluk kuralından” oluşmaktadır. Altın kural bir kişinin kendisine nasıl davranılmasını istiyorsa başkalarına da öyle davranacağı bir eylemi ifade etmektedir. Altın kural, simetri ya da orantılılık kuralı ile ilgili bir kavramdır. Kategorik zorunluluk kuralı ise herkesin aynı şekilde davranmasını gerektirmekte ve davranıştaki evrenselliği ifade etmektedir. Çoklu etik kurallar ise görev kuralı, maksimum adalet kuralı ve orantılılık kuralı gibi birkaç basit kuraldan oluşmaktadır. Görev kuralı bir yöneticinin ahlaki yükümlülüklerini (*doğruluk, minnettarlık, adalet, hayırseverlik, öz saygı ve başkalarına zarar vermeme*) yerine getirmesi; maksimum adalet kuralı da sosyal ve ekonomik eşitsizlik durumları dışında bir yöneticinin herkese eşit hak ve özgürlük sağlaması; orantılılık kuralı ise bir yöneticinin sebepsiz yere başkalarını istememesi, izin ve zarar vermemesi gerektiğini savunmaktadır. Etik ikilem aynı zamanda sonuçlarla veya yapılan eylemlerle de ilişkili bir kavramdır. Sonuçların ve yapılan eylemlerin her ikisinin etik ikilem üzerindeki etkisi farklı olmaktadır. Sonuç kuralı alternatiflerin sonuçlarını dikkate almakta ve en fazla sayıda insan için en iyi sonuçları üreten bir alternatifi seçmeyi gerektirmektedir. Eylem kuralı ise etik olan faaliyetlerin seçilmesi gerektiğini savunmakta ve etik faaliyetlerin sonuçlarını ikinci plana atmaktadır. Ancak bu kuralların ifade ettiği durumla uygulamada gerçekleşen durum birbiriyle çelişmektedir. Örneğin ortaya çıkan en iyi alternatif etik olmayan faaliyetlerin sonucu olabilmekte veya etik faaliyetlerin sonuçları her zaman en iyi olamamaktadır. Kurallar arasındaki bu ilişki, etik ikilemin çözümünü zorlaştırmakta ve etik ikilemin çözümünde kullanılacak olan kuralın önemli olduğunu göstermektedir (Figar & Dordeviç, 2016, s. 349-350).

Yöneticiler, çalışanlar ve yönetim giderek daha karmaşık kararlarla karşı karşıya kaldıkça etik konular bir kuruluşta merkezi bir aşamaya gelmektedir. Bu kararların çoğu; farklı değer sistemlerine, ahlaki felsefelere, rekabet baskısına ve politik ideolojilere sahip

bir organizasyon ortamında alınmakta ve bunların tümü suiistimal edilmeye ve etik değerlerden ödün vermeye oldukça geniş fırsatlar sunmaktadır. Bu tarz durumlardan kaynaklanan etik ikilemi çözmek amacıyla deontolojik ve teleolojik olmak üzere iki tür yaklaşım tercih edilmektedir. Deontolojik (eylem odaklı) yaklaşımda etik standardın rasyonel veya özgür bir kişi tarafından gerçekleştirildiği kabul edilmektedir. Ancak sadece bu yaklaşımın benimsenmesi etik ikilemi dar bir bakış açısıyla çözmektedir. Bu yaklaşımda; “*Hangi eylemler doğası gereği iyidir?*”, “*Alınan kararlar ilgili tarafların temel haklarına saygılı mıdır?*”, “*Aldatmadan, zorlamadan ve manipülasyondan kaçınılmakta mıdır?*”, “*İnsanlara eşit mesafede mi davranılmaktadır?*” sorularıyla karşı karşıya kalınmaktadır. Etik ikilemin çözümüne yönelik bir diğer yaklaşım ise teleolojik (sonuç odaklı) etiktedir. Bu yaklaşım; pragmatik, sağduyulu ve meslekten olmayanların etiğe yaklaşımını içermektedir. Bu düşünce okuluna göre eylemlerin ahlaki karakteri eylemlerin insanlara gerçekte ne ölçüde yardım ettiği veya zarar verdiği gibi basit, pratik meseleye bağlıdır. Eylemler zarardan çok fayda getiriyorsa bu eylemler bu yaklaşıma göre doğru kabul edilmektedir. Sonuç olarak bu yaklaşımların her ikisi de etik ikilemleri çözmek için birbirini tamamlayıcı stratejiler üretmektedirler (Gupta, 2019, ss. 17-18).

Bahsedilen bu yöntemlerin dışında etik ikilemi çözmeye yönelik Ralph B. Potter tarafından Potter Kutusu Modeli geliştirilmiştir. Potter Kutusu Modeli altı farklı adımı dikkate almaktadır (Tota & Shehu, 2012, s. 557);

- İkilemi (veya durumu) tanımlayın,
- Değerleri tanımlayın,
- Bir hesap verebilirlik sistemi geliştirin (ilkelere belirleyin),
- Alternatifleri karşılaştırın,
- Kararları uygulayın,
- Sonuçları izleyin ve bir politika geliştirin.

Bu çerçeveyi kullanmanın özellikle belirsiz durumlarda veya çelişkili bağlılıkları açıklığa kavuşturmada oldukça faydalı olduğu değerlendirilmektedir.

Yaşanan bir etik ikilemi etkin bir şekilde çözenin diğer bir yolu da etik eğitimidir. Etik eğitiminin yanı sıra örgüt içerisinde oluşturulacak güçlü bir örgüt kültürü (Boatright, 2013, s. 6) etik kodlar, etik komiteler, prosedürler ve politikalar, etik denetimi gibi hâlihazırda bilinen diğer araçların kullanımı, yaşanması olası etik ikilemi çözüme yol gösterici olmaktadır (Puu, 2015, s. 61).

Etik ikilem; sahipleri, seviyeleri, sayısı, etik ikilemin karmaşıklığı, seçilen alternatiflerin sayısı ve farklı etik seviyeler arasındaki ilişkiye göre çeşitlere ayrılmaktadır. Etik ikilemlerin sahipleri, asil adına en iyi alternatifleri seçmeleri gerektiğinden “vekil” olarak adlandırılmaktadır. Ancak bir kişi hem vekil hem de asil olabilmektedir ve bu durumda kişisel etik ikilem gerçekleşmektedir. Bir vekil ve bir asil kişinin, grup veya organizasyon olması mümkündür. Bir veya her iki tarafta birden fazla asil/vekil varsa etik ikilemin çözülmesi daha da karmaşık hale gelmektedir. Etik ikilem; bireysel, kurumsal, sektörel, ulusal ve küresel olmak üzere birden fazla düzeyde de gerçekleşebilmektedir. Etik ikilemin her bir alt seviyesi daha yüksek bir seviye ile çatışabilmektedir. Bu duruma bireysel ve kurumsal, kurumsal ve sektörel, sektörler arası, ulusal ve küresel etik ikilem arasındaki çatışmaların örnek olarak verilebilmesi mümkündür. Böyle bir durumda hiyerarşi kuralının uygulanması gerekmektedir. Yani yüksek seviye, alt seviyeye göre sürekli olarak daha fazla avantaja sahip olmaktadır (Örneğin; bir çalışanın etik ilkelerini çalıştığı kurumun etik ilkelerine tabi tutması gerekir; işletmenin etik ilkeleri genellikle aynı sektördeki tüm şirketler için geçerlidir; küresel etik kuralları tüm devletleri, işletmeleri, şirketleri ve bireyleri bu kurallara uymaya zorlar) (Figar & Dordeviç, 2016, s. 350).

Etik ikilem, bu ikilemlerin çözümünde yer alan kişilerin (ajanların/temsilcilerin) sayısına bağlı olarak basit ve çoklu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Basit etik ikilemde, yalnızca bir temsilci etik ikilem çözümüne katılmakta, başka bir deyişle sadece bir temsilci iki alternatif arasında seçim yapmaktadır. Birden fazla etik ikilemin çözülmesi durumunda ise en az iki temsilcinin etik ikilem çözümüne katılması gerekmektedir. Böyle bir durumda bir temsilci A alternatifini uygularken, diğer temsilci B alternatifini kullanmalıdır. Bir

temsilcinin davranışı diğer temsilcinin davranışını etkilediğinden dolayı etik ikilemin çözümünde her iki temsilci birbirinden bağımsız davranmamakta, hatta davranışları birbiriyle çelişebilmektedir. Örneğin; ikinci temsilcinin B alternatifini seçmesi birinci temsilcinin A alternatifini seçip seçmediğine bağlı ise simetrik etik ikilem ya da birinci temsilci A alternatifini seçtiği halde ikinci temsilci B alternatifini seçmiyorsa bu durumda da asimetric etik ikilem meydana gelmektedir. Bu nedenle çoklu etik ikilem, kişilerarası çatışma etik ikilemi olarak adlandırılmaktadır. Basit etik ikilem yalnızca bir temsilci ve iki alternatif içerirken, çoklu etik ikilem basit etik ikileme göre daha fazla temsilci ve daha fazla alternatif içermektedir) (Figar & Dordeviç, 2016, s. 350-351).

Alternatiflerin sayısına bağlı olarak etik ikilemler yasaklanmış veya zorunlu olabilmektedir. Yasaklı etik ikilemler sadece bir seçeneğin seçilmesine izin vermekte diğer seçeneklerin seçilmesine izin vermemektedir. Zorunlu etik ikilemler ise birden fazla alternatif seçilebildiği durumları içermektedir. Zorunlu etik ikilemler genel (yaygın) ve koşullu olabilmektedir. Genel etik ikilemler bir temsilcinin ahlaklı bir kişi olması gerçeğine dayanırken koşullu etik ikilemler bir temsilcinin yükümlülüğünü; onun mesleğine, toplumdaki rollerine ve konumuna dayandırmaktadır (Figar & Dordeviç, 2016, s. 351).

Farklı etik düzeyleri arasındaki ilişkiler genellikle etik ikilemin kaynağıdır. Bu nedenle etik ikilemler ya birbirleriyle uyumlu olmakta ya da çatışmaktadır. Çatışan etik ikilemde, karar vermenin tüm seviyeleri arasında ve etik ikilemi çözmeye dâhil olan tüm aktörler arasında bir anlaşma yoktur. Çatışan etik ikilem, özellikle şirket ile çalışanları arasında oldukça güçlüdür. Çünkü çalışanların çıkarları ile şirketin çıkarları uyuşmamaktadır. Çatışan etik ikilem şu şekilde ifade edilebilmektedir: Çalışanların kişisel menfaatlerine öncelik verilmesi, şirketin menfaatlerinin tercih edilmesi ve bunların genel menfaate uygun hale getirilmesi. Uygulamada bu formların hepsi mevcut olmasına rağmen bu formların bir şirketin ayakta kalabilmesi üzerindeki etkileri farklı olmaktadır (Figar & Dordeviç, 2016, s. 351).

Bu sınıflandırmaların dışında etik ikilemler dikkate alınan kriterlere göre de epistemik ve ontolojik olmak

üzere iki gruba ayrılmaktadır. Epistemik ikilem bir kişinin hangi gereksinimin ahlaki önceliğe sahip olduğunu bilmesi halinde iki alternatif arasında rahatlıkla seçim yapabileceğine işaret etmektedir. Ontolojik ikilemde ise iki olasılığın varlığına atıfta bulunulmakta, ancak karar vermesi gereken kişi hangi seçeneğin geçerli olacağını bilmemektedir (Puu, 2015, s. 58).

## 5. İÇ DENETÇİLERİN YAŞADIĞI ETİK İKİLEMLER

İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye ve geliştirmeye sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmekte ve bu sayede bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Etik ise Chambers Dictionary tarafından “doğru kabul edilen davranış kuralları” olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çıkarılan etik kurallarının temel amacı, bu meslekte bir etik kültürü oluşturmaktır (Nand, 2016). Tüm mesleklerde olduğu gibi, iç denetçiler de işlerinde çelişen ilkelerden, davranış kurallarından ve çıkar çatışmalarından kaynaklanan etik ikilemler yaşamaktadır (Karssing vd., 2017, s. 27). Bu sorunlardan bazıları şunlardır (Nand, 2016):

### 5.1. Hukuka Uygun İşanın Önlenmesi

Çoğu kuruluş ve firma mevzuat gereği mali ve mali olmayan sonuçları devlet kurumlarına açıklamakla yükümlüdür. Ancak gerekli güvenceyi sağlamak için iç denetçiler, bu bilgileri yayımlamadan önce gözden geçirmelidirler. Çoğu durumda iç denetçilerin bu bilgileri gözden geçirmesi engellenir veya izin verildiği durumlarda da eksikliklerin ve hataların düzeltilmesine müsaade edilmez. Üstelik suç şüphesi taşıyan faaliyetlerin ve mevzuat ihlallerinin raporlanmasını engelleyen katı şirket politikaları da iç denetçileri zora sokmaktadır. Aynı zamanda iç denetçiler gizli bilgileri rapor ettiklerinde şirket/kurum politikalarını ihlal ettikleri için disiplin cezasına çarptırılmaktadırlar.

### 5.2. Yönetimden Gelen Baskı

Şirketlerin iç denetçilerden ihale değerlendirmeleri, işe alım süreci ve disiplin soruşturmaları gibi operasyonel görevlerde taraf olmalarını istemeleri iç denetçilerin bağımsız olma durumuyla çelişmektedir. Bu yüzden iç denetçilerin idarenin günlük işlerinde, başka bir deyişle icrai süreçlerde rol almaması gerekmektedir.

### 5.3. İç Denetçilerin Tarafsızlığını ve Dürüstlüğü Etkilemek

Kurum ya da firma işleyişiyle ilgili geniş bilgi birikimi nedeniyle kıdemli iç denetçilere başka bir firma tarafından yüksek ücretli iş teklifinde bulunulabilir. Bu durumda kıdemli iç denetçilerin iç denetim işlevinin zayıflayacağı değerlendirilmektedir.

### 5.4. Yönetim Tarafından Denetimlerin Zamanında Tamamlanmasının Engellenmesi

Denetim için gerekli olan bilgi ve kayıtların zamanında açıklanmaması veya yönetimden istenen cevapların gereksiz yere ertelenmesi denetimlerin zamanında tamamlanmasını etkileyebilir. Bazen yönetim, genel olarak sağlanması gereken kritik bilgileri gizlilik veya hassasiyet temelinde askıya alabilir veya yayımlamayı erteleyebilir. Bu tür gecikmelerin nedeni bazen nihai denetim raporunun denetim komitesine iletilmemesi veya denetim raporunun kesinleşmesinden önce özellikle taslak raporlarda yapılan denetim tavsiyelerinin uygulanmasına bağlanabilir.

### 5.5. Bağımsızlığı Sürdüremeyen İç Denetçiler

Kişisel açgözlülük bazen iç denetçilerin bağımsızlığının ve dürüstlüğüne önüne geçebilmektedir. İç denetçiler çoğu durumda rolleri ve sorumluluklarıyla çelişen faaliyetlerde bulunurlar. Ayrıca iç denetçilerin bazen denetim yaptıkları sırada öğrendikleri gizli bilgileri kuruluş içindeki yetkisiz kişilerle veya kuruluş dışındaki kişilerle paylaşması söz konusu olabilir. Bazı durumlarda iç denetçiler kişisel kazanç elde



etmek, yönetimi memnun etmek ve meslektaşlarını itibarsızlaştırmak için iç denetim işlevi içindeki gizli bilgileri kullanabilmektedir.

Etik ilkeler özellikle iç denetçiler için oldukça önem taşımaktadır. Çünkü iç denetçiler standartlarını zorlayabilecek etik ikilemlerle, başka bir deyişle seslerini çıkarmaları gereken durumlarla sık sık karşı karşıya kalabilmektedir. Fakat iç denetçilerin karşılaştıkları bu durumlar karşısında ses çıkarmaları her zaman kolay değildir. Çünkü üst yönetim iç denetçilere idarenin işleyişini bozmamaları yönünde baskı yapmaktadır (Stewart & O'Leary, 2006, ss. 3-4). İç denetçiler etik ikilemle karşı karşıya kaldığında; etkili bir denetim komitesinin, güçlü kurumsal davranış kurallarının ve yüksek yönetim bütünlüğünün varlığı bile iç denetçilerin etik davranmalarına yardımcı olmamaktadır (Stewart & O'Leary, 2007, ss. 19-20). Ayrıca yapılan araştırmalarda, kurumsal yönetim mekanizmalarının iç denetçilerin etik ikilem yaşamaları halinde ve etik davranış sergilenmesinde çok az etkili olduğunu göstermiştir (Stewart & O'Leary, 2006, s. 17).

Uygulamada iç denetçiler; çeşitli taraflardan hangisine/hangilerine bağlılık gösterecekleri konusunda, beklentilerinin karşılanmaması gibi durumlarda ve taraflar arasında çıkan çatışmadan dolayı ahlaki karar vermeyi gerektiren birçok etik ikilem yaşamaktadırlar. İç denetçilerin yaşadığı bu etik ikilemler karşısında onların ahlaki seçimleri, değerleri ve etik ikileme karşı gösterdikleri duyarlılıkları yaşanan bu etik ikilemleri aşmada önemli bir rol oynamaktadır (Jachi & Yona, 2019, s. 108).

İç denetim mesleği bakımından etik ikilem riski doğal mahiyettedir. Çünkü iç denetçiler genellikle, yönetim için rahatsız edici veya elverişsiz olan denetim uygulamaları yapmak zorunda kalacakları bir konumdadır. Bu nedenle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetçilere iç denetimin yürütülmesinde bireylerin ve kuruluşların davranışlarını yöneten açık bir dizi ilke ve beklenti sunmaktadır. Eğer bir iç denetçi bu kurallara rağmen uygulamalarında etik davranmazsa kuruluş için bir risk unsuru olacaktır. Örneğin olağanüstü bir durumda, iç denetçinin ihbarda bulunması ya da durumu ifşa etmesi gerekebilir. Çünkü sonradan yapılan ihbar/ifşa nedeniyle iç denetçiler zor duruma düşebilirler. Bu nedenle bir iç denetçinin

suiistimalleri zamanında bildirmesi gerekmektedir. Ancak bazen iç denetçilerin olağanüstü bir durumu bildirip bildirmeme konusunda ikileme düştükleri de görülmektedir. Oysa iç denetçiler olağanüstü bir durumla karşılaştıklarında bu durumu ilgili kişi/kişilere ya da kurum/kuruluşlara ahlaki açıdan bildirmek zorundadırlar (IIA, 2020).

## 6. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın amacına, örneklem seçimine ve araştırma kapsamında belirlenen ölçek ile verilerin elde edilme yöntemine ve nihayetinde tespit edilen bulguların analiz sürecine yer verilmiştir.

“İç Denetçilerin Karşılaştıkları Etik İkilemler” başlıklı bu araştırma için Tarsus Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulundan (26/05/2021 tarihli ve 2021/9 karar sayılı) izin alınmıştır.

### 6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma iç denetçilerin etik yargılarına odaklanan nadir birkaç çalışmadan birisidir. Çalışmanın amacı iç denetçilerin yaşadıkları etik ikilemleri saptamak ve böyle bir durum karşısında nasıl davrandıklarını tespit etmek ve etik ikilemi ortadan kaldırmak için bireysel ve örgütsel düzeyde neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktır. İç denetçilerin yaşadığı etik ikilemler konusunda yapılan çalışmaların azlığı, bugüne kadar iç denetimin önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olarak ele alınmadığını göstermektedir. Oysa yapılan bu çalışmalarla etik ikilemin iç denetimin önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olduğuna, başka bir deyişle etik ikilemin yeni rolüne dikkat çekilmektedir. Özetle bu çalışma iç denetçilerin etik ikileme karşı olan duyarlılığını ve etik ikileme neden olan kurumsal yönetim mekanizmasının etkisini ölçmekte, bireysel ve örgütsel düzeyde alınması gereken önlemleri belirlemektedir. Bugüne kadar iç denetçilerin yaşadığı etik ikilemler üzerine az sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri Pappa ve Filos (2019)'un çalışmasıdır. Pappa & Filos (2019) kamu sektöründe görev yapan iç denetçilerin daha geniş



çeşitlilikte ve yoğun derecede etik ikileme maruz kaldıklarını; etik ikileme karşı karşıya kaldıklarında özel sektördeki iç denetçilere göre etik davranış geliştirmede daha başarılı olduklarını tespit etmiştir (Pappa & Filos, 2019, s. 41). Bu çerçevede Türkiye’de görev yapan iç denetçiler özelinde etik ikilemin ele alınması çalışmanın önemini ve özgünlüğünü yansıtmaktadır.

## 6.2. Araştırmanın Örnekleme

Yapılan literatür araştırmaları sonucunda kamu iç denetçilerinin sık sık etik ikileme karşı karşıya kaldıkları görülmüştür. Bu tespitten hareketle etik kaygının kayda değer ölçüde yaşandığı kesimlerden biri olduğuna karar verdiğimiz kamu iç denetçileri bu çalışmanın kapsamına alınmıştır. Hâlihazırda kamu idare ve kurumlarında 2.069 iç denetçi kadrosu bulunmakta olup, 898 iç denetçi kadrosu doludur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021). Dolayısıyla araştırmanın evrenini Türkiye’deki kamu iç denetçileri, örneklemini ise çeşitli idare-kurum ve kuruluşlarda çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Başka bir deyişle “Bakanlık-Müstakil Genel Müdürlük”, “Üniversite”, “Belediye (Büyükşehir-il-ilçe)” ve “Büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar” şeklinde her bir idare ve kurum düzeyinde en az beş iç denetçi olmak üzere örneklemin belirlenmesi yoluna gidilmiştir.

Öte yandan çalışmanın zaman ve maliyet baskısı nedeniyle sadece kamu sektöründe yapılıyor olması araştırmanın sınırlanmasını gerektirmiştir. Konunun özellikle iç denetçiler nazarında hassasiyet taşıması nedeniyle birçok iç denetçinin araştırmaya katılmak istememesi, araştırmaya katılmayı reddetmesi ise araştırmanın sınırlılığını oluşturmaktadır.

## 6.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada verilerin toplanmasında nitel veri toplama yaklaşımı benimsenmiş olup, veriler 2021 yılı Mayıs-Temmuz ayları arasında “yarı yapılandırılmış görüşme formu yaklaşımı” ile toplanmıştır. Toplanan bu verilerin analizinde içerik analizi türlerinden kategorisel analizden faydalanılmıştır. Araştırmaya katılacak olan iç denetçilerin kendilerini rahat hissed-

bilmeleri ve sorulara objektif yanıt verebilmeleri için internet ortamında daha önceden hazırlanan ve açık uçlu sorular barındıran, çalışmanın amacını, verilen cevapların gizli kalacağını ve sadece araştırma amacıyla kullanılacağını belirten bir form aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırma soruları literatürden ve alanında uzman kişilerin fikirlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Araştırma formunun ilk bölümünde katılımcılara; yaşları, cinsiyetleri, mesleki deneyimleri ve görev yaptıkları kurumun adını içeren demografik bilgiler sorulmuştur. Formun ikinci bölümünde ise yaşadıkları etik ikilemlerin neler olduğu, maruz kaldıkları bu etik ikilemler karşısında nasıl bir davranış sergiledikleri, kendilerinin ve örgütün karşılaştıkları bir ikilem karşısında ne şekilde davranırlarsa daha etik bir davranış sergilemiş olabilecekleri sorulmuştur. Araştırmaya 54 kamu iç denetçisi katılım sağlamış ve elde edilen bilgi ve bulgulara herhangi bir yorum eklenmeksizin toplanan veriler çalışmaya doğrudan aktarılmıştır.

## 6.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada; iç denetçilerin profili, yaşanan etik ikilem konuları, etik ikilem durumunda gerçekleştirilen davranışlar ve etik ikilemin giderilmesinde yapılması gerekenler olmak üzere dört farklı tespite bulunulmuştur.

### 6.4.1. Katılımcıların Profili

Araştırmaya katılan 54 kamu iç denetçisinin % 24,1’i kadın, % 75,9’u ise erkektir. Söz konusu 54 iç denetçinin % 25,9’u 30-40; % 44,4’ü 41-50 ve % 29,6’sı ise 51-65 yaş aralığındadır. İç denetçiler mesleki deneyim açısından değerlendirildiğinde, iç denetçilerin % 13’ünün 1-5 yıl; %20,4’ünün 6-10 yıl; %42,6’sının 11-15 yıl; % 3,7’sinin 16-20 yıl ve % 20,4’ünün ise 21 yıldan daha fazla iş tecrübesine sahip oldukları görülmüştür. İç Denetçilerin görev yaptıkları teşkilatların % 9,3’ünün Bakanlık-Müstakil Genel Müdürlük; % 27,8’inin üniversite; % 48,1’inin belediye (büyükşehir-il-ilçe) ve % 14,8’inin ise büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar olduğu tespit edilmiş olup, bu demografik özellikler Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Kamu İç Denetçilerin Demografik Özellikleri

KONTROL DEĞİŞKENLERİ (n=54)		f	%
Cinsiyet	Kadın	13	24.1
	Erkek	41	75.9
Yaş	30-40	14	25.9
	41-50	24	44.4
	51-65	16	29.6
Mesleki Deneyim	1-5 yıl	7	13.0
	6-10 yıl	11	20.4
	11-15 yıl	23	42.6
	16-20 yıl	2	3.7
	21 yıldan fazla	11	20.4
İç Denetçilerin Görev Yaptıkları Kurumlar	Bakanlık-Müstakil Genel Müdürlük	5	9.3
	Üniversite	15	27.8
	Belediye (Büyükşehir-il-ilçe)	26	48.1
	Büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar	8	14.8

#### 6.4.2. Etik İkilem Konularına İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerine ilk olarak “Kamu İç Denetçileri Olarak Meslek Ahlak Kuralları kapsamında yer alan 1-) Dürüstlük, 2-) Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, 3-) Gizlilik ve 4-) Yetkinlik ilkelerinden kaynaklı herhangi bir etik ikilem durumu yaşadınız mı?” sorusu yöneltilmiştir.

54 İç Denetçiden 30’u yukarıdaki hususta etik ikilem yaşamadığını belirtirken 24 İç Denetçi ise meslek ahlak kuralları kapsamında etik ikilem yaşadığını ileri sürmüştür. Söz konusu etik ikilemlerin denetimler sırasında gerek üst yönetim gerekse üst yönetici ile iç denetim birimi içerisinde cereyan ettiği, bulguların yazılmasında ve belirlenen süre sonrasında izleme raporlarının hazırlanması sürecinde kimi bulguların yazılmaması, aynı durumda farklı zamanlarda farklı uygulamalarda bulunulmasının istenilmesi, iç denetim raporlarının üst yönetici dışında hiyerarşik silsile içerisinde yer almayan kişilerce incelenmesi, bilhassa üst yöneticinin seçimle göreve geldiği idarelerde siyasi saiklerle hareket edilmesi hususlarının yinelenildiği görülmüştür.

Bu çerçevede Meslek Ahlak Kurallarının gerek idare içerisinde üst yöneticiler tarafından gerekse iç denetim birimleri içerisinde yeterince içselleştirilmediği ve gereği gibi tatbik edilmediği sonucuna varılmıştır.

Kamu iç denetçilerine ikinci soru olarak “İş ortamında yukarıdaki belirtilen etik ilkeler dışında başkaca bir etik ikilem yaşadığınız iseniz bu hususlara dair konu ya da konular nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir. İç Denetçiler ise genel olarak aşağıdaki hususları ileri sürmüşlerdir:

1. Denetim Gözetim Sorumlusunun kendisi tarafından yapılması gereken iş ve işlemleri iç denetçiye yaptırarak nesnellik ve yetkinlik ilkelerine aykırı davranması,
2. Denetim programının sebep gösterilmeden onaylanmaması ya da bekletilmesi,
3. Raporların neticelerinin sirayet ettiği kişi, olay ve süreçlerin hukuki olarak ele alınmayıp politik bir değerlendirmeye tabi tutulması,
4. Bulguların paylaşılması sırasında üst yöneticinin söz konusu bulguları danışmanlarına iletmesi neticesinde tarafsızlık, bağımsızlık ve gizlilik ilkelerinin ihlal edilmesi,
5. İç Denetim Birimi Başkanının iç denetim mevzuatına göre değil de üst yönetimin önceliklerine ve istemlerine göre hareket etmesi,
6. Denetimlerin devamı sırasında kimi denetimlerin üst yönetici tarafından durdurulması,

7. Üst yönetici ve ekibi tarafından denetimin idamesini engelleyici faaliyetlerde bulunulması, kimi verilere erişilememesi,
8. İdarenin faaliyetlerinin tatbiki için iç denetçilerden idarenin “takdir yetkisini” aşacak şekilde geniş bir yoruma tabi tutulmasının beklenilmesi,
9. Kimi bulguların yazılmamasının istenilmesi,
10. Üst yönetici tarafından benzer konularda farklı kararlar verilmesi nedeniyle çekincede kalınması,
11. İç denetim ekibi arasında görüş farklılıkları sebebiyle aksiyon almada ve bulguların yazılmasında uyumsuzluk yaşanması,
12. İç denetim mevzuatı ile ilgili yaşanan olumsuzlukların giderilmesi noktasında üst yöneticiler ile İDKK'nın sorunu çözecek mahiyette karar almaması,
13. İş ortamında iç denetim birimi başkanlığı içerisinde görevlerin dağıtımı, iç denetim birim başkanının mevzuattan ziyade önceliğinin üst yönetimin istemleri noktasında yoğunlaştırılması.

Açık uçlu soruya ayrıntılı bir şekilde yanıt veren kamu iç denetçilerinin belirttiği hususlar yukarıda yer almakta olup, genel olarak iç denetçilerden mevzuatın geniş bir yoruma tabi tutularak takdir yetkisini üst yönetimin bakış açısına göre kullanmaları istenildiği görülmekte, ayrıca iç denetçilerin oldukça farklı hususlarda etik ikileme maruz kaldıkları gözlemlenmektedir.

İç Denetçilere üçüncü olarak “Denetim ve danışmanlık faaliyetleri sırasında mevzuatın gerekliliği ile kamu yararı veya hizmet gereklilikleri arasında bir etik ikilemde kaldınız mı? Kaldı iseniz bu ikilemin konusu nedir? (Örneğin: Mevzuatın uygulanması halinde kamu yararı gerçekleşmeyecek; kamu yararını tesis edecek şekilde yoruma gitmek ise mevzuatın uygulanmadığı sonucuna yol açacaktır)” sorusu yöneltilmiştir.

Açık uçlu bu soruya yanıt veren iç denetçilerden 23’ü mevzuatın gerekliliği ile kamu yararı veya hizmet

gereklilikleri arasında bir etik ikilemde kalmadığını ifade ederken 31 iç denetçi denetim ve danışmanlık faaliyetleri sırasında mevzuatın uygulanması ile kamu yararı veya hizmet gereklilikleri arasında etik ikilem yaşadığını ileri sürmüştür. Söz konusu yanıtlar arasında dikkat çekecek nitelikte olan etik ikilemlere bakacak olursak:

1. Bulguların belli makamlardaki yöneticilere veya idareye zarar verme olasılığı karşısında iç denetim başkanının ve üst yönetimin bulguların yazımı noktasında ikna toplantıları yapması,
2. İhaleler ile ilgili konularda mevzuattan kaynaklanan bir eksikliğin fark edilmemesi neticesinde devam eden bir işin iptali konusunda mevzuatın gerekliliği ile ivedi bitirilmesi gereken, gecikmesi halinde telafisi güç veya imkânsız hadiselerle sebebiyet verecek bir işin aksamaması arasında bir etik ikilem yaşanması,
3. Tek bir ihale incelenirken mevzuata göre bir aykırılık tespit edilmezken bütün ihalelerin incelenmesi neticesinde firmalar arası kurulan karteller ile ihalelere yön verilerek mal-hizmet ve yapım işlerinde cüzi kırımların gerçekleşmesi ve firmaların ihalenin kaderini belirlemesi,
4. Vatandaş memnuniyeti ve kamu yararının sağlanması için mevzuatın geniş bir şekilde yorumlanması,
5. Mevzuatın lafzı ile felsefesinin örtüşmemesi nedeniyle iç denetçilerin gerek kendi aralarında gerekse üst yönetici ile harcama birimleri yöneticileriyle bulguların yazılması ve yorumlanması noktasında görüş ayrılıklarına düşmesi,
6. Teknolojinin hızla gelişmesi, kamu hizmetlerinin sunumunda yeni yöntemlerin uygulanmasının gerekliliği karşısında mevzuatın güncelliğini yitirmesi sebebiyle gerek iç denetçilerin gerekse yöneticilerin etik ikilem yaşamaları,

7. Mevzuatın uygulanması noktasında denetim organları ile yönetimin farklı bakış açılarına sahip olmaları nedeniyle üst yönetimin kararlarına binaen gerçekleşen kimi ödemelerin muhatapları dışında o ödemeyi yapan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin sorumlu tutulması noktasında bir etik ikilem yaşanması,
8. Mevzuatın uygulanmasının fiilen imkânsız olduğu bir noktada idarenin kamu yararını tesis edecek mahiyette işlem tesisine gitmesi sonrasında iç denetçinin etik bir ikilemde kalması.

Yukarıda yer verilen hususlar değerlendirildiğinde;

Pandemi nedeniyle özellikle belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerinde su faturalarının iki ay ödenmemesi halinde suların kesilmesi ilgili yönetmeliğe göre zorunluluk arz etmektedir. Ayrıca tahsil edilemeyen fatura bedelleri ile ilgili olarak da icra sürecinin başlatılması gerekmektedir. Ancak pandemi koşulları, ekonomik kriz ve özellikle yerel yöneticilerin vatandaşlara daha yakın olması sebebiyle mevzuatın gereği yerine getirilmemekte, bu konuda gerek iç denetçiler gerekse de dış denetim elemanlarının etik ikilem yaşadığı, akabinde de baskın bir şekilde kamu yararı adına bu bulguyu kaleme almadıkları anlaşılmaktadır.

Bir diğer örnek ise Kamu İhale Kanunundan kaynaklanan hususlardır. Mevzuat açıkça belirli bir durumda en uygun teklifi veren istekliye işin ihale edilmesini hüküm altına alınırken bazen şirketlerin kendi aralarında kurmuş oldukları kartellerin fiyat teklifleri üzerinde anlaşılmasına rağmen özellikle süreklilik arz eden işlerin aksatılmaması adına kamu yararı ile mevzuatın gerekliliği arasında bir etik ikilem yaşanmakta, ama yaygın bir şekilde mevzuatın gereği yerine getirilmektedir. Örnek olayda şirketlerin özellikle belirli iş kollarında ihaleleri kendi aralarında paylaşarak piyasa araştırmalarında fiyat teklifi vererek yaklaşık maliyeti yükselttikleri, ihalede de piyasa rayicine nazaran daha yüksek bir bedel vererek işi aldıkları, bu süreçte rekabeti ortadan kaldıracak şekilde sınırlı sayıda isteklinin ihaleye girdiği, dikkat çekmemesi adına bazı hallerde de birlikte çalışan şirketlerin ihaleye

teklif vererek eksik evrak vermek suretiyle ihalenin iptal edilmesine yol açacak “rekabetin sağlanamaması” gerekçesini de ortadan kaldırdıkları görülmektedir. Bu örneklerden hareketle KİK mevzuatı karşısında basiretli birer tacirden öte kamu yararını hiç edecek davranışlarda bulunan firmaların davranışları karşısında yaşanan etik ikilem neticesinde ağırlıklı olarak mevzuatın esas alındığı görülmektedir. Burada da iç denetçilerin vermiş oldukları yanıtlara göre bir ihaleyi alabilecek durumda olan bir istekli varken ihalenin iptal edilmesi halinde söz konusu işleme karşı KİK’e yapılan itirazın şikâyet veya akabinde de açılacak iptal davası neticesinde idare aleyhine verilecek bir karar karşısında isteklinin o ana dek yaşadığı maddi kaybın da bu kararın müsebbiplerine rücu edilmesi seçeneği bizzat akçeli işlerde etik ikilemin sürekliliğine sebep olmaktadır.

Mevzuatın uygulanmasının fiilen imkânsız olduğu bir noktada idarenin kamu yararını tesis edecek mahiyette işlem tesisine gitmesi sonrasında iç denetçinin bir etik ikilemde kaldığı hususuna değinilmiştir. Bu noktada bir örnek veren iç denetçi; “ulaşımda enerji verimliliği ile ilgili mevzuat gereği rejeneratif fren sisteminin kullanılması öngörülürken kamu kurumlarının alabileceği araçlar cetvelinde bu sisteme sahip araçların yer almaması” durumunu örnek olarak göstermiştir.

Netice itibarıyla iç denetçilerin önemli bir kısmının kamu yararı ve mevzuat ikileminde mevzuatın uygulanması noktasında bir kanaate varacağı hususu anlaşılmaktadır.

İç Denetçilere dördüncü olarak da “*Etik ikilem yaşamamıza sebep olan dışsal etkenler nelerdir?*” şeklinde açık uçlu bir soru yöneltilmiştir.

Bu soruya 40 iç denetçi yanıt vermiş olup, genel olarak etik ikilem yaşanmasına sebep olan etmenleri iç denetçiler; mevzuatta yaşanan sık ve anlamsız değişimler, mevzuatta yer alan muğlaklıklar ve hukuki boşluklar, mobbing, üst yönetici değişikliği, yerel ve genel seçimler, üst yöneticinin denetime bakış açısı, iç denetim birimi başkanının değişmesi, denetim yapılan yerin yöneticisinin üst yönetici ile olan yakınlığı ve etkinliği şeklinde sıralamışlardır. Bunlar arasında en baskın yanıtın yerel ve genel seçimler neticesinde

üst yöneticinin değişmesi ve buna bağlı olarak da üst yöneticinin iç denetime olan bakış açısının oldukça belirleyici bir dışsal etken olarak görüldüğü anlaşılmıştır.

İç Denetçilere beşinci olarak “İş ortamında yaşadığınız etik ikilemler karşısında nasıl bir tavır sergilediniz?” sorusu yöneltilmiştir. 54 yanıt incelendiğinde iç denetçilerin baskın bir şekilde mevzuat ile kamu yararı ve hizmet gerekliliği arasında bir etik ikilemde kalması halinde mevzuatı uygulamayı tercih ettikleri, içlerinden sadece dört iç denetçinin mevzuat değil de kamu yararını ve hizmetin gerekliliğini esas alacak şekilde davrandığını ifade ettiği görülmüştür. Yine bu kapsamda verilen yanıtlara göre iç denetçilerin etik olan davranışı esas aldıkları, mesleki etik kurallara uydukları, ancak üst yönetici ile de karşı karşıya kalmayacak şekilde hareket etmeye çalıştıkları da anlaşılmıştır.

İç Denetçilere altıncı olarak “Çalıştığımız idarelerde ayrıca teftiş kurulları veya diğer denetim birimlerinin de varlığına bağlı olarak çift başlı denetim mekanizmasının varlığına bağlı olarak da etik ikilem yaşadınız mı?” sorusu yöneltilmiştir.

Bilindiği üzere üniversitelerde İç Denetim Birimi Başkanlığı haricinde Teftiş Kurulu Başkanlıkları bulunmamaktadır. Bu yüzden üniversiteler dışında kalan idare-kurum ve kuruluşların iç denetçileri tarafından verilen 39 yanıt incelendiğinde 15 iç denetçinin iki başlı denetim sistemi nedeniyle teftiş ve iç denetim arasında görevlerin ifası noktasında etik ikilem yaşadıklarını ileri sürdüğü görülmüştür. Özellikle gerçekleşen etik ikilemin sebebinin ise büyük oranda üst yöneticinin değişmesi ve akabinde de teşkilatın genel olarak denetlenmesi noktasında bu iki denetim biriminden birini tercih etmesi olarak gösterildiği anlaşılmıştır. İç denetçiler tarafından verilen yanıtlar incelendiğinde üst yöneticinin teftiş sırasında uygun görmediği bir sonucun veya raporun ortaya çıkması halinde iç denetime yöneldiği, burada da yine denetimler sırasında uygun görmediği durumların yaşanması halinde de üst yöneticinin teftişe yöneldiği, bazen aynı konuda ayrı zamanlarda her iki denetim mekanizmasının da çalıştırıldığı verilen yanıtlardan anlaşılmıştır. Dolayısıyla iç denetim ve teftiş birimlerinin her ne kadar denetim ve teftiş yöntemleri ile

vakalara yaklaşım usulleri farklılık arz etse de bazı teşkilatlarda üst yöneticinin bu iki denetim birimini birbirinin muadili olarak gördüğü tespit edilmiştir.

İç denetçilere son olarak “İş ortamında yaşadığımız etik ikilemin ortadan kaldırılması için bireysel (kendiniz) ve örgütsel (yönetim/idare ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu) düzeyde ne yapılmalıdır? Başka bir deyişle yaşanan bu etik ikilemi ortadan kaldırmak için size göre siz ve yönetim veya Kurul ne yapmalıdır? Yapılması gerekenleri kendiniz ve yönetim açısından yazar mısınız?” sorusu yöneltilmiştir.

İç Denetçiler tarafından bağlı bulunduğu üst yöneticiler tarafından aşağıda sıralanan hususların tatbik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

1. Yönetim, iç denetim kaynağından denetim ve/veya danışmanlık faaliyetleri özelinde yararlanmaya gayret göstermelidir.
2. İç denetim birimi başkanlarına, özellikle belediye ve bağlı idarelerin iştiraklerinde, tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak ve iç denetçiler arasında çekişmeye sebep olacak şekilde ücret karşılığı yönetim kurulu üyeliği gibi görevler verilmemelidir.
3. Yönetim, iç denetçilerden beklentilerini mevzuatın kendilerine tanıdığı takdir yetkisi ile sınırlı tutmalıdır.

Görülebileceği üzere iç denetçiler, esasen birçok hususta etik ikilem yaşadıkları merci özelinde fazlaca bir talepte ve kanaatte bulunmadıkları görülmektedir. Yine aynı şekilde şahsi olarak da iç denetçilerin kendilerince yapılması gereken hususlarda da yeterince yanıtı veremedikleri görülmüştür. Aşağıda iç denetçilerin etik ikilem yaşamamak için yapılabileceklerle ilişkin cevaplara yer verilmiştir.

1. İç denetimin güvence ve danışmanlık faaliyetini üst yönetici ve diğer harcama birimlerine aktararak süreç içerisinde etkin bir rol oynamalıdır.
2. Üst yönetim ve harcama yetkililerinin de gereksinimlerini tespit ederek onların da öncelik verdiği konuları/süreçleri denetim ve



danışmanlık faaliyetleri kapsamına almalıdır.

3. İç denetime dair ikincil ve üçüncül mevzuat içselleştirilerek tatbik edilmeli, özellikle meslek ahlak kurallarına titizlikle riayet edilmelidir.
4. İç denetçilerin mesleki gelişimleri yönünde gerekli hassasiyeti göstererek idarelerin gereksinimlerine uygun bir mesleki yetkinlik kazanarak idareye değer katmalıdır.

İç denetçilerin etik ikilem yaşadıkları konuların ortadan kaldırılması için esasında İDKK'nın olabildiğince etkin çalışması ve herhangi bir iç denetçinin yaşadığı sorunu başka bir iç denetçi yaşamadan çözebilmesi gerekmektedir. Bu yüzden iç denetçiler tarafından en yoğun yanıtın bu konuda verildiği görülmektedir. Bu çerçevede alınan yanıtlara binaen iç denetçilerin iş ortamında yaşadıkları etik ikilemlerin ortadan kaldırılması için İDKK tarafından yapılması gerekenler aşağıda sıralanmıştır.

1. İç Denetçilerin süreç içerisinde kadrolarından ayrılarak farklı kadrolara ve kurumlara geçmeleri de dikkate alındığında İDKK bütün bunların sebebini araştırarak iç denetimin daha etkili olabilmesi için aksiyon alınmalıdır.
2. Kamu Konutları Yönetmeliği'nde iç denetçilere yer verilmemesi bir sorundur. Bu sorun en kısa sürede giderilmelidir.
3. Kamu İç Denetim Yazılımına (İçDen) yüklenerek İDKK'ya iletilen raporların incelenmesi sağlanarak geri bildirimde bulunulması ve rapor göndermeyen idarelerin raporlarını göndermesi temin edilmelidir.
4. İDKK, Devlet Denetleme Kurulu veya Sayıştay Başkanlığı'nın uhdesinde örgütlenmeli; bu yöndeki bir değişiklik akabinde iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığı ile sistem içerisindeki yeri güçlendirilmeli ve bağlayıcı karar alabilmeleri sağlanmalıdır.
5. İç denetimin üst yöneticiye bağlı olması ve disiplin amirinin de üst yönetici olması nedeniyle yeterince bağımsız ve tarafsız olama-

yacağı için iç denetçilerin disiplin amirinin İDKK olması yönünde girişimde bulunulmalıdır.

6. İç denetimin etkinliğinin artırılması için iç denetçilerin atamaları İDKK tarafından merkezden yapılmalı ve bütün iç denetçi kadroları bu şekilde doldurulmalıdır.
7. İç denetim raporlarının söz konusu idare-kurum-kuruluşun varsa meclislerine veya bağlı-ilişkili oldukları idarelere de sunulması yönünde düzenleme yapılmalıdır.
8. İç Denetim Genel Tebliği'nde yer alan ve 23/04/2021 tarih ve 31463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile mülga kılınan "İç denetim plan ve programının Aralık ayı sonunda onaylanması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağına dair" düzenleme tekrar yürürlüğe koyulmalıdır.
9. İDKK'nın uzun süreden beri yapmadığı iç denetçi eğitimleri uygulama birliğinin sağlanması ve iç denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması maksadıyla tekrar gerçekleştirilmelidir.

Yukarıda yer verilen talepler esasında güçlü bir İDKK tesis etmeye yönelik olup, neticede bağımsız ve güçlü bir İDKK'nın her bir idare, kurum ve kuruluş özelinde de iç denetçilerin daha bağımsız ve tarafsız denetim yapabilmelerine olanak sağlayacak ve bu durumun da hâlihazırda yaşanan etik ikilemleri olabildiğince azaltacağı düşünülmektedir.

## 7. SONUÇ

Tüm mesleklerde olduğu gibi, iç denetçiler görevlerini ifa ettikleri sırada çeşitli etik ikilemler yaşamaktadır. Bunun yanı sıra iç denetçiler örgütsel değişimin getirdiği yeni şartlara uyum sağlarken başka bir deyişle geleneksel iş yapma usullerinin dışına çıkmak zorunda kaldıklarında ortaya çıkan bu yeni durum karşısında nasıl davranmaları gerektiği konusunda bir ikileme düşmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin

artık sıklıkla karşılaştıkları bu etik ikilemlerle yüzleşmeleri gerekmektedir. Görüldüğü üzere iç denetçiler artık günümüzde zaman ve bütçe baskısının yanı sıra etik ikilemlerle de başa çıkmak zorundadır.

İç denetçilerin yaşadıkları bu etik ikilemlerle başa çıkmaları için yönetimin, kendilerinin ve örgütün üzerine düşen birtakım sorumluluklar bulunmaktadır. İç denetçiler yönetimden kaynaklı etik ikilemlerle karşı karşıya kaldıklarında onların yönetimden kaynaklı bu baskıya dayanma güçlerini artırmak için kendilerine örgüt tarafından özellikle etik kodlar konusunda eğitim verilerek destek olunması gerekmektedir. İç denetçiler ise yönetimi iç denetimin rolleri, işlevleri ve sorumlulukları hakkında bilgilendirmeli ve yönetimin iç denetim işlevine yönelik farkındalıklarını artırmalıdır. Öte yandan iç denetçiler, gerekli hizmetleri yerine getirecek kadar özgüvenli ve hırslı olmalıdır. Aksi takdirde iç denetçilerin katma değerli denetim hizmetleri sunması mümkün olmayacaktır. İç denetim sırasında yönetimin nitelikli iç denetçileri ataması da son derece önem taşıdığı açıktır. Yönetimin ise iç denetim kalitesine değer katmak için gerekli kaynakları iç denetçilere tahsis etmesi, nitelikli ve bağımsız iç denetçileri görevlendirmesi yerinde olacaktır. İç denetçiler ile üst yönetimin birbiriyle uyumlu çalışabilmesi için her iki tarafın koordinasyonunu sağlayacak bilgilendirme toplantıları yapılması da var olan sorunların giderilmesi noktasında önemli olduğu değerlendirilmektedir.

İç denetçilerin etik ikilem yaşamaması için teknoloji-deki hızlı değişmeye bağlı olarak mevcut düzenlemelerin güncelliğini yitirmesi nedeniyle uygulanmakta olan mevzuatın yenilenmesi de gerekmede olup, var olan muğlaklıkların ve hukuki boşlukların giderilmesi bu aşamada önem taşımaktadır. Ayrıca üst yönetim pozisyonunda bulunan yöneticinin sürekli değişmesi, mobbing uygulaması ve denetim faaliyetine yönelik yaklaşımı ve denetçilere olan yakınlığı iç denetçinin performansını etkilemektedir. İç denetçiler en çok ikilemi özellikle üst yönetimle karşı karşıya gelme konusunda yaşadığı anlaşılmaktadır. Bu önemli sakıncanın giderilmesi için iç denetçilerin bağımsızlığının daha nesnel mahiyetteki güvencelerle desteklenmesi yerinde olacaktır. Öte yandan iç denetçilere, kendi aralarında çekişmeye ve bağımsızlıklarını yi-

tirmeye neden olacak şekilde ücret karşılığı yönetim kurulu üyeliği gibi görevlerin de verilmemesi gerekmektedir. Başka bir deyişle iç denetçilerin mesleki ahlak kurallarına titizlikle riayet etmesini sağlayacak koşulların oluşturulması sağlanmalıdır. Bu öneriler kapsamında yaşanan veya yaşanması muhtemel etik ikilemlerin asgariye indirgenmesi adına iç denetimin etkinliğinin ve bağımsızlığının artırılması için iç denetçilerin atamalarının İDKK tarafından merkezden yapılması ve bütün iç denetçi kadrolarının bu suretle doldurulması da önemli bir düzeltici aksiyon olarak değerlendirilmektedir. İç denetim raporlarının söz konusu idare-kurum-kuruluşun varsa meclislerine veya bağlı-İlgili ve ilişkili oldukları idarelere de sunulması yönünde düzenleme yapılması da önem taşımaktadır. İç denetim plan ve programının Aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağına dair düzenlemenin tekrar yürürlüğe konulmasında da yarar görülmektedir. İDKK'nın uzun süreden beri yapmadığı iç denetçi eğitimleri uygulama birliğinin sağlanması ve iç denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması maksadıyla tekrar gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışma kapsamında tespit edilen hususların giderilmesi noktasında yukarıda zikredilen aksiyonların alınması etik ikilemlerin asgariye indirgenmesine yardımcı olacaktır. Başka bir deyişle bu yöndeki çalışmaların, iç denetçilerin daha bağımsız ve tarafsız denetim yapabilmelerine olanak sağlayacağı ve bu durumun da hâlihazırda yaşanan etik ikilemleri olabildiğince azaltacağı değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

- Agustia, D., Nahartyo, E. & Sudaryati, E. (2018). The mediating effect of ethical judgment on the relationship between ethical orientation and ethical decision. *The 2018 International Conference of Organizational Innovation (ICOI-2018)*, 7-9 July 2018, Fukuoka University, Japan.
- Boatright, J. (2013). Confronting ethical dilemmas in the Workplace. *Financial Analysts Journal*, 69(5), 6-9.
- Figar, N. & Dordeviç, B. (2016). Managing an ethical dilemma. *Economic Themes*, 54(3), 345-362.

- Gökçelik, Ö. (2010). Etik kavramının kamu yönetimi ve iç denetim bağlamında değerlendirilmesi. *Denetişim Dergisi*, 2010/5, s.54-63.
- Gupta, R. (2019). Ethics and ethical dilemmas-a practical approach. *Vinimaya*, 40(1), 5-19.
- Güldüler, E. S. (2021). Kamuda denetim türleri. Ruveyda Kızılboğa Özaslan (Ed.), *Kamuda iç denetim ve aşamalarıyla bir iç denetim uygulama örneği* içinde (329-375. ss.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2021). “08.02.2021 Tarihi İtibarıyla Kamu İdarelerindeki İç Denetçi Kadroları”, (E.T. 28/05/2021) <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari>
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2021). “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”, (E.T. 29/05/2021) [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/meslek\\_ahlak\\_kurallari.doc](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/meslek_ahlak_kurallari.doc)
- IIA (Institute of Internal Auditors) (2000). Internal auditing: Adding value across the board. corporate brochure, Lake Mary, FL, U.S.A: IIA [https://na.theiia.org/awareness/PublicDocuments/Internal\\_Auditing-Adding\\_Value\\_Across\\_](https://na.theiia.org/awareness/PublicDocuments/Internal_Auditing-Adding_Value_Across_)
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/ Sayı: 12.7.2006/26226.
- Jachi, M. & Yona, L. (2019). The impact of ethics & Objectivity of internal audit personnel on transparency & Accountability case of Zimbabwe Local Authorities. *European Journal of Business and Management*, 11(7), 108-124.
- Karssing, E., Jeurissen, R. ve Zaal, R. (2017). *Moral Courage and Internal Auditors*. The Institute of Internal Auditors Netherlands, Nyenrode Business Universiteit.
- Kuhlen, R. (2014). Ethical Dilemmas in the Information Society (Ed. Preisig, A. V., Rösch, H. ve Stückelberger, C.) İçinde Discourse Ethics as a Means for Resolving Information Ethics Dilemmas sayfa 27-35.
- Nalbantoğlu, A. (2018). The Effect of Ethics on Management and Ethical Dilemmas Encountered in Enterprises. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*,7(2), 78-99.
- Nand, A. (2016). Five ethical dilemmas facing internal auditors-Find Out How You Can Help? (Part One). <https://fijisun.com.fj/2016/05/21/five-ethical-dilemmas-facing-internal-auditors-find-out-how-you-can-help-part-one/>
- Pappa, E. & Filos, J. (2019). Benchmarking the Ethics of Internal Auditors: A Comparative Analysis of Private and Public Sector. *SPOUDAI Journal of Economics and Business*, 69(1-2), 30-44.
- Puuu, S. (2015). Ethical dilemmas in the public sector. *Management and Marketing Journal*, (1), 57-62.
- Stewart, J. D. & O’Leary, C. (2006). Factors affecting internal auditors’ ethical decision making: Other corporate governance mechanisms and years of experience. In Proceedings Accountability, Governance and Performance Symposium, Brisbane, Australia.
- Stewart, J. D. & O’Leary, C. (2007). Governance factors affecting internal auditors’ ethical decision making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- Stückelberger, C. (2014). Ethical dilemmas in the information society (Ed. Preisig, A. V., Rösch, H. & Stückelberger, C.) İçinde Globethics.Net Principles on Ethics in The Information Society. ss. 19-24.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). Learn at Lunch: Ethical Dilemmas in Profession and Management: An Internal Auditor’s Moral Compass. [https://iia.org.sg/News-and-Advocacy/Our-Presence/Past-Events/2018/Learn-At-Lunch-Ethical-Dilemmas-in-Profession-and-Managementthe\\_Board.pdf](https://iia.org.sg/News-and-Advocacy/Our-Presence/Past-Events/2018/Learn-At-Lunch-Ethical-Dilemmas-in-Profession-and-Managementthe_Board.pdf)
- Tota, I. & Shehu, H. (2012). The Dilemma of Business Ethics. *Procedia Economics and Finance*, 3, 555-559.
- Uzun, A. K. (2009). The role of internal audit in internal control quality in corporate organizations, IX. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.
- Yuhertiana, I., Patrioty, C. N. & Mohamed, N. (2019). The moderating effect of organizational changes on the influence of ethical decision making on public sector internal auditor performance. *Contemporary Economics*, 13(4), 480-493.

# YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞININ ETİK TEMELLERİ VE KAMU YÖNETİMİNDE ETİK YÖNETİMİN GELİŞMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

## (THE ETHICAL FOUNDATIONS OF THE CONCEPT OF NEW PUBLIC MANAGEMENT AND ITS IMPACT ON THE DEVELOPMENT OF ETHICAL MANAGEMENT IN PUBLIC ADMINISTRATION)

Ömer ÇAMUR\* / Abdurrahman AYDIN\*\*

### ÖZ

Yeni Kamu Yönetimi anlayışı, kamu yönetiminin verimsizliğinin giderilmesi ve daha başarılı hizmet sunan bir kamu yönetimi oluşturulması düşüncesine dayanmaktadır. Yeni Kamu Yönetimi anlayışının ortaya koymuş olduğu yönetsel değerler, neredeyse tüm dünyada etkili olmuş ve dünyadaki kamu yönetimlerinde oldukça önemli dönüşümlerin yaşanmasını beraberinde getirmiştir. Yeni Kamu Yönetimi anlayışının etkili olduğu dönüşüm alanlarından biri, etik ilkelerin kamu yönetiminde geçmişe oranla daha fazla yer edinmesini sağlamasıdır. Bu

bilgiler ışığında yapılan bu çalışmada, öncelikle Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ve kamu yönetiminde etiğin neyi ifade ettiği açıklanmıştır. Çalışmanın devamında ise, Yeni Kamu Yönetimi anlayışının etik temelleri ortaya konmaya çalışılmış ve kamu yönetiminde etik yönetim anlayışının gelişmesindeki rolü tartışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Yönetimi, Yeni Kamu Yönetimi, Etik.

**JEL Kodları:** H83, D63

### ABSTRACT

The concept of New Public Management is based on eliminating the inefficiency of public administration and establishing a public administration system that provides more successful services. The administrative values set forth by the concept of New Public Management have been effective in almost the whole world and have led to very significant transformations in the public administration systems around the world. Further inclusion of ethical principles in public administration is among the areas of transformation where the concept of New Public Management has been effective. At the beginning of the present study, which has been conducted in light of this information, the

concept of New Public Management and what ethics represent in public management were explained. Afterwards, it was attempted to reveal the ethical foundations of the concept of New Public Management and the role of the ethical management approach in public administration was discussed.

**Keywords:** Public Administration, New Public Management, Ethics.

**JEL Classification:** H83, D63

\* Dr. Öğr. Üyesi, Bingöl Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Orcid Id: 0000-0001-6447-1475, omercamur44@gmail.com

\*\* Doktora Öğrencisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, Kamu Yönetimi Bölümü, Orcid Id: 0000-0003-3749-8095, a.rahmanaydin@hotmail.com.tr  
Yazı Gönderim Tarihi: 18.05.2022, Yazı Kabul Tarihi: 11.06.2022

## 1. GİRİŞ

Kamu yönetimi, hem teorik hem de pratik anlamda devlet ve hükümetin yapısı ve işleyişini konu edinen oldukça geniş bir alanla ilgilidir. Genel anlamda, kamusal nitelikteki hizmetlerin üretilmesi ve sunulması amacıyla oluşturulan örgüt olarak tanımlanan kamu yönetimi, devletin vatandaşlara yansıyan yüzüdür. Halkın ihtiyaçlarının giderilmesi için faaliyet gösteren kamu yönetimi, tarihin farklı dönemlerinde farklı anlayışlarla şekillenerek gelişmiş ve günümüzdeki halini almıştır.

Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı, 1970'lerden sonra ortaya çıkan bir paradigmadır. Temel amacı, kamu yönetiminin daha etkin ve verimli olması olan KYK anlayışı, ortaya koymuş olduğu yönetim anlayışıyla ilk günden itibaren kamu yönetiminde etkili olan ve kamu yönetimini şekillendiren bir yönetim anlayışıdır. KYK, kamu yönetiminin başarılı olması için devletin faaliyet alanının küçültülmesi, işletme yönetimine ait yönetim tekniklerinin kamu yönetiminde kullanılması, vatandaş/müşteri odaklı bir yönetimin benimsenmesi ve esnek bürokratik yapının oluşturulması anlayışları üzerinde yükselmektedir.

YKY anlayışı, etik ilke ve değerlerin kamu yönetiminde uygulanması konusunda oldukça etkili olmuştur. KYK anlayışı ile birlikte kamu yönetiminde etik standartlar konusunda ve yaşanan etik dışı davranışların oranında önemli değişimler yaşanmıştır. Ayrıca, KYK anlayışı doğrultusunda kamu yönetiminde gerçekleştirilen reformların, etik yönetimi destekleyici nitelikte olduğu da bir gerçektir. Dolayısıyla, KYK anlayışı ile etik arasında önemli bir ilişkinin olduğu düşünülmektedir.

Yapılan bu çalışmada, öncelikle KYK anlayışının ne olduğu ve hangi değerler üzerinde yükseldiği, etik kavramı ve kamu yönetimi açısından etiğin ne anlama geldiği açıklanacaktır. Çalışmanın devamında ise, KYK anlayışı ile etik arasındaki ilişki incelenerek, bir taraftan KYK anlayışının etik temellerinin neler olduğu açıklanacak, diğer taraftan da KYK anlayışının, kamu yönetiminde etiğin gelişmesindeki rolü tartışılacaktır.

## 2. YENİ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI

1970'lerin sonunda başlayıp 1990'larda gelişen KYK anlayışı, geleneksel yönetim düşüncesinin bir alternatifi olarak yönetsel ve ekonomik sistemin faaliyetleri ve yapısındaki değişimleri yorumlayan ve yönlendiren yönetsel bir yaklaşımdır (Aydın, 2016, s. 207). 1980'lere gelinceye kadar olan süreçte, geleneksel yönetim anlayışı doğrultusunda örgütlenmiş olan kamu yönetiminin birçok ülkede başarısız olmasına, kendisinden beklenenleri karşılayamamasına, refah devleti anlayışı ile devletin aşırı büyümesine rağmen halkın taleplerini karşılayamayan bir sektör halini almasına bağlı olarak yönetsel ve toplumsal alanda yaşanan sorunların giderilebilmesi amacıyla, dünyada kamu hizmetlerinin yeniden tanımlanmasına ve yürütülmesine ilişkin usullerin belirlenmesi konusunda yeni arayışlara gidilmiştir. Bu doğrultuda, devletin yeniden yapılandırılması ve klasik sınırlarına dönmesi, verimliliğin yönetimin temel hedefi haline gelmesi ve devlet örgütlenmesinin verimlilik esasına göre şekillenmesi, özel sektöre ait başarılı uygulamaların kamu yönetiminde uygulanması düşünceleri gündeme gelmiştir (Boztepe, 2018, s. 193). Bu düşünceler doğrultusunda KYK anlayışı; kamu yönetiminde birçok sorunun baş gösterdiği ve kamu yönetimi ile ilgili yeni uygulamaların geliştirilmesine dair önerilerin sunulduğu bir dönemde ortaya çıkmış ve getirdiği yeniliklerle dünyada büyük oranda kabul görmüş oldukça önemli bir düşüncedir.

YKY anlayışının tanımı ile ilgili çeşitli yaklaşımlar ortaya konmaktadır. Bu yaklaşımlarda, KYK anlayışının halen devam eden bir reform hareketi olduğu görülmektedir. KYK anlayışı belirli bir kurucusu olan, formel bir teoriden hareket ederek üretilmekten çok, tam tersine, tek tek yaşanan deneyimlerle oluşturulan ve teorik gelişmesini halen devam ettiren bir idari reform hareketi olarak değerlendirilebilir (Tortop vd., 2017, s. 318). Bu durum, KYK anlayışının sınırlarının belirlenmesini ve ne olduğunun tam anlamı ile ortaya konmasını zorlaştırmaktadır.

YKY anlayışı genel anlamda, kamu hizmetlerinde yerinden yönetimi ve şirketleşmeyi ön plana çıkaracak şekilde yeniden yapılanmaya, hizmetlerde piyasa veya yarı piyasa anlayışına yer vermeye çalışan bir yaklaşımdır (Demirel, 2015, s. 140). Bu anlayış,



devletin toplumdaki rolünü değiştirmeye; hükümet, piyasalar, vatandaşlar ve bürokrasi arasındaki ilişkileri tekrar tanımlamaya ve biçimlendirmeye yöneliktir. Devletin klasik fonksiyonlarına çekilmesi ve daha etkin ve verimli hale getirilmesi amacıyla olan bu anlayış, aynı zamanda vatandaşların hem devlet hem de kamu yönetimi karşısındaki yerini ve yönetime katılma olanaklarını geliştirmek üzerine odaklanmıştır (Eryılmaz, 2015, s. 44).

Hood'a (1991, 3) göre, yeni bir düşünce olarak YKY anlayışı, kendi içerisinde farklı hedefleri barındıran önemli bir düşüncedir. YKY anlayışının temel hedefleri; kamu harcamaları ile personel alımını kısırarak yönetimin büyümesini yavaşlatmak veya büyümeyi tersine çevirmek, yerleşmeye ağırlık vermek, özelleştirme ve yarı özelleştirmeler ile kamu yönetimin faaliyet alanını küçültmek, kamu hizmetlerinin üretimi ve dağıtımında bilgi teknolojilerinden faydalanmak ve karar stilleri, politika dizaynları ve uluslararası birlikleri kapsayacak şekilde yeni bir gündem geliştirmektir.

Birçok yönetsel ve yapısal değişimi barındıran YKY anlayışı, devletin tüm toplumsal alanlarda yeniden şekillenmesini ifade etmektedir. Yeni yönetim düşüncesi özelleştirmelerle devletin yükünü hafifleterek klasik, hiyerarşik, katı kamu yönetimi yerini piyasaya dayalı esnek örgütlenme modelini esas alan kamu yönetimine bırakmıştır (Tunç, 2015, 192; Tarhan ve Ezici, 2011, s. 16).

Kamu yönetiminde yaşanan bu değişim, bir paradigma değişikliğidir. Bu değişimin temellerini hiyerarşik bürokrasi yerine piyasa odaklılık, müşterilere karşı sorumluluğun ön planda tutulması, süreçlerden daha çok sonuçlara odaklanma, kaçınmak yerine sorumluluk alma, kamu yönetiminden çok işletme yönetimine ağırlık verme, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik üzerine yoğunlaşmak ilkeleri oluşturmaktadır (Ömürgönülşen, 1997, s. 531). Ayrıca, yerel taleplerin hızlı ve etkin bir şekilde giderilmesi amacıyla adem-i merkeziyet ilkesini önemseyen ve böylece yerel aktörlerin yönetimde daha etkin olmasını sağlayan demokratik bir anlayışa sahiptir (Çevikbaş, 2012, s. 11).

Esasen YKY anlayışı, özel sektör ile klasik kamu yönetimi arasında oldukça özel bir yerde bulunmak-

tadır. YKY anlayışı, kamu sektörüne ilişkin yaklaşımların uygun kısaltılmış şekli olarak değerlendirilebilir. Teknikleri, normları, değerleri ve kamu yönetimine ilişkin pratikleri barındırmaktadır. YKY anlayışı ile insanların yönetime katılmalarına öncelik verilmekte, kaynaklar ve programlar yönetim süreci ve düzenlemelerine göre belirlenmektedir (Tortop vd., 2017, s. 315).

YKY anlayışı, ortaya çıktığı dönemden bugüne kadar sürekli gelişen ve yenilenen bir anlayış olarak, kamu yönetiminde farklı yönetim yaklaşımlarının uygulanmasını sağlamıştır. Etik yönetim anlayışının, YKY anlayışı ile birlikte kamu yönetiminde önem kazanan yaklaşımlardan biri olduğu düşünülmektedir. Etik ile YKY anlayışı arasındaki ilişkinin belirlenmesi ve YKY anlayışının hangi etik ilke ve değerleri kendi içerisinde barındırdığının ortaya konabilmesi için öncelikle etik ve kamu yönetiminde etik yönetimin neyi ifade ettiğinin açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla, çalışmanın bir sonraki başlığında etik kavramının ne olduğu ve kamu yönetimi açısından neyi ifade ettiği açıklanacaktır.

### 3. ETİK KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE ETİK

Devletin varlık nedeni halka hizmet etmek ve güvenliği sağlamaktır. Devlet bu görevini kamu yönetimi vasıtasıyla gerçekleştirmektedir. Fakat devletin hizmet üretip güvenliği sağlaması ona her istediğini yapma hürriyeti sağlamaz. Devlet, bu görevlerini yerine getirirken halka karşı sorumluluk anlayışı çerçevesinde hareket etmek zorundadır. Buradaki sorumluluk, demokrasinin bir gereği olarak etik sorumluluktur (Öztürk, 2013, s. 255). Bu durum, başta kamu yönetimi olmak üzere devletin tüm alanlarında etğin temel bir unsur olarak kabul edilmesini gerektirmektedir.

Etik, Yunanca "ethos-ethikos" sözcüğünden türemiştir. Etik, kelime anlamı itibarıyla insan davranışı, ahlak sistemi, ilke, gelenek gibi anlamlara gelmektedir (Aktaş, 2014, s. 23).

Etik, felsefenin ahlaklılıkla, ahlaki değerlerle ilgili olan alt dalına veya disiplinine karşılık gelmektedir

(Cevizci, 2018, s. 11). Yani etik, ahlaki kuralların, değerlerin, emirlerin, ilkelerin üzerinde düşünme, anlamlandırma, geçerliliğini tartışma, gerekirse eleştirme ve bunlara uygun eylemde bulunmanın niteliğini ifade eden felsefe dalıdır (Gürler, 2007, s. 15).

Etik, ahlak üzerine düşünebilme etkinliğidir. İyi ve kötü hakkındaki inancın epistemolojik olarak temellendirilme çabasıdır (Takiş, 2004, s. 8). Etik, insan davranışlarının bilinç düzeyini konu edinmekte ve bir davranış veya tutumu ortaya çıkaran iradeyi irdemektedir. Etik, evrensel ve yerel olma noktalarında daha çok ilk noktaya odaklanmakta ve evrenselleşme çabası taşımaktadır. Etik, bir pusula gibi faaliyet göstererek yolun yönünü belirtmekte, lakin hangi yoldan gidileceğini insanın takdirine bırakmaktadır (Mahmutoğlu, 2009, ss. 227-228).

Etik, insanların birbirleriyle, gruplarla ve toplumla doğru ilişkiler kurabilme yöntemlerini araştıran bir disiplindir (Aktaş, 2014, s. 23). Etik, *“ahlaksal olanın özünü ve temellerini araştıran bilimdir. Ahlak fenomenlerinin teorik incelemesidir. Etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlaki bakımdan iyi veya kötü, doğru veya yanlış olanların özelliklerinin araştırıldığı ahlak felsefesi olarak özetlenebilir”* (Sayım, 2015, s. 24).

Birçok anlama gelen etik kavramı kamu yönetimi açısından da farklı bir anlamı ifade etmektedir. Kamu yönetiminde etik, kamusal iş görme ve hizmet süreçleri ile ilgilidir. Kamu yönetiminde etik, kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirirken yönetsel etik ilkelere bağlı kalmalarını ifade etmektedir (Sayan, 2010, s. 147).

Kamu yönetiminde etik oldukça geniş kapsamlı bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu etiğinde, devletin vatandaşlarına karşı yapması gereken hizmet yükümlülükleri vurgulanır. Ayrıca bu yükümlülük belirli bir grup insana değil, vatandaşların tümüne aynı ölçüde gerçekleştirilmesi gereken bir anlayışı barındırmaktadır (Öztürk, 2013, s. 261). Bu durum, etiğin devletin tüm alanlarını kapsayıcı bir yükümlülük olduğunu ifade etmektedir.

Kamu yönetiminde etiğin ortaya çıkması ile ilgili farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, kamu

yönetiminde etik, yönetimde yaşanan sorunların giderilmesi amacıyla ortaya çıkmıştır. Bir diğer görüş, kamu yönetiminde etiğin günümüz dünyasında siyasal ve toplumsal alanda yaşanan gelişmelerin devlet ve vatandaş ilişkilerini yoğunlaştırdığı ve devlet ile vatandaş ilişkilerinin düzenlenmesi amacıyla etiğin kamu yönetimine hâkim olduğunu ifade etmektedir. Konuya eleştirel bir şekilde yaklaşan bir diğer görüşe göre ise, kamu yönetiminde etik, yeni liberal politikaların sıkıştırdığı iktisadi krizlerin günah keçisi olarak ilan edilen yolsuzluğu önlemek amacıyla ortaya çıkmıştır (Sayan, 2010, ss. 148-149).

Kamu yönetiminde etiğin yaygınlaşması farklı nedenlere bağlı kılınca da kamu yönetimi kendi içerisinde etiği barındıran bir niteliğe sahiptir. Vatandaşlara hizmet sunmak amacıyla faaliyet gösteren kamu yönetiminin, kendisinden beklenenleri sağlıklı bir şekilde gerçekleştirmesi ve yönetim ile vatandaşlar arasındaki zorunlu ilişkilerin en iyi şekilde kurulabilmesi için etik bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Etik kamu yönetiminde var olan temel bir değer olmakla birlikte bazı dönemlerde daha az popüler olan, bazı dönemlerde ise kendisini güçlü bir şekilde hissettiren önemli kavramlardan biridir. 1980’lerden sonra kamu yönetiminde etik kendisini güçlü bir şekilde hissettirmeye başlamıştır ve günümüzde de bu baskı devam etmektedir.

YKY anlayışı, etiğin kamu yönetiminde güçlü bir şekilde kendisini hissettirdiği dönemde ortaya çıkan bir anlayıştır. Bu durum, KYK anlayışı ile etik arasında bir ilişkinin oluşmasını sağlamıştır. Çalışmanın bir sonraki bölümünde öncelikle KYK anlayışının etik ile olan ilişkisi incelenecektir. Devamında ise KYK anlayışının etik temellerinin neler olduğu ve kamu yönetiminde etiğin gelişmesindeki rolü incelenecektir.

#### 4. YENİ KAMU YÖNETİMİNİN ETİK TEMELLERİ VE KAMU YÖNETİMİNDE ETİĞİN GELİŞMESİNDEKİ ROLÜ

YKY anlayışı kamusal etiğin oluşturulmasında oldukça önemli bir yere sahip temel yönetsel anlayışların başında gelmektedir. KYK anlayışının ortaya koymuş

olduğu değer yargıları bir yandan birer etik ilke olarak kamu yönetiminde yer edinirken, diğer yandan kamu yönetiminde etiğe dayalı yönetim anlayışının yaygınlık kazanmasını sağlamıştır.

YKY anlayışının güçlü bir şekilde ortaya çıktığı 1980'ler kamu yönetiminde etik ile ilgili çalışmaların da yoğunluk kazandığı dönemdir. Bu dönemde, toplumda kamu yönetimine karşı güven problemlerinin yaşanması, yaşanan ekonomik ve siyasal krizlerin altında yozlaşma ve ahlaki değerlerden uzaklaşmanın bulunması, yolsuzluğun küresel anlamda yaygınlık kazanması gibi nedenler, kamu yönetiminde etik ile ilgili çalışmaların yapılmasını ve etiğin kamusal hayata uygulanması ile ilgili adımların atılmasını beraberinde getirmiştir.

Etiğin kamu yönetiminde gelişme gösterdiği dönemde ortaya çıkan YKY anlayışı etik ile ilişkili bir şekilde gelişme göstermiştir. Bu durum, YKY anlayışının temel ayaklarından birinin etik olmasını beraberinde getirmiştir (Ateş, 2018, s. 264-265).

YKY anlayışının etik temelli bir anlayış olduğu, YKY düşüncesinin kurucularından olan H. George Frederickson'un düşünceleri ile daha da netlik kazanmaktadır. Frederickson, YKY anlayışının temel değerlerinden birinin yönetim diğerinin ise etik olduğunu ifade etmektedir. Frederickson özellikle kamu yönetiminde etik ilkelere riayet etmenin önemine dikkat çekerek, kamu görevlilerinin başta anayasa olmak üzere, yasalara, profesyonelliğe, dürüstlüğe ve bireysel ahlaka bağlı olmasının gerekliliğini ortaya koymuştur (Ciğeroğlu & Özgür, 2011, s. 279; Demirci, 2007, s. 186).

YKY anlayışının etik temelleri, onun temel ilke ve özellikleri doğrultusunda açıklanabilir. Bu düşünce, YKY anlayışının hangi etik ilkeler üzerinde yükseldiğini açıklamakla birlikte, kamu yönetiminde etik bir kültürün inşa edilmesine kadar geniş bir alanı kapsamaktadır. Dolayısıyla, YKY anlayışının temel özelliklerinin etik açısından değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki, YKY anlayışı temelde devletin küçültülmesi, işletme yönetiminin ilke ve yöntemlerinin kamu yönetiminde kullanıl-

ması, kamu yönetiminin sadece siyasi otoriteye değil, aynı zamanda vatandaşlara karşı da sorumlu olması ve bürokratik örgütlenmeden uzaklaşılması ilkeleri üzerinde yükselmektedir. Ancak YKY anlayışı ortaya çıktığı 1970'lerden günümüze kadar birçok gelişme göstermiştir. Bu durum, YKY anlayışının temel özelliklerinin süreç içerisinde ilkelere dönüşmesini ve kamu yönetiminde temel birer ilke olarak yer edinmesini sağlamıştır. Bu ilkeleri, sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık, vatandaş odaklı yönetim, verimlilik ve performans ölçümü şeklinde sıralamak mümkündür. YKY anlayışı ve onun kamu yönetiminde birer ilke haline alan özellikleri kamu sektöründe etiğe olan ilgiyi arttırmıştır (Arslan, 2010, s. 29; Kolthoff vd., 2007, ss. 401-418). Bu ilkelerin etik açıdan incelenmesi, YKY anlayışının etik temellerinin belirlenmesi ve kamu yönetiminde etik yönetim anlayışının gelişmesine sağladığı katkının anlaşılması açısından oldukça önemlidir.

#### 4.1. Sorumluluk

Sorumluluk en genel haliyle, kamu yönetiminin sergilemiş olduğu eylem ve işlemlerden dolayı yükümlülük altına girmesini ve bununla ilgili hesap vermesini ifade etmektedir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışında yalnızca siyasi otoriteye karşı sorumlu bulunan kamu yönetimi, YKY anlayışı ile birlikte halka karşı sorumlu hale gelmiştir. Bu durum, kamu yöneticilerinin sadece kural ve kaideleri yerine getirmekle sorumlu sayılmayacaklarını, aynı zamanda yapılan işlemin sonucundan da sorumlu olmayı gerektirmektedir (Bilgiç, 2013, s. 37).

YKY anlayışı ile birlikte alanı genişletilen sorumluluk ilkesi, YKY anlayışının etik ile olan ilişkisini ortaya koyan oldukça önemli bir ilkedir. Çünkü etik olgusunun temelinde sorumluluk bulunmaktadır (Doğan, 2015, s. 32). Kamu personelinin eylemlerinin hesabını vermesini, görevi itibarıyla yapması gereken işi, yetkilerini görevlerine uygun kullanıp kullanmadığını ve verilen işi amacına uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğini ifade eden sorumluluk, manevi bir yükümlülük duygusu olmakla birlikte bireyin iç dünyası ile ilgili bir kavramdır. Bu anlayışta kamu görevlilerinin öncelikle kendilerine karşı sorumlu

olmaları gerektiği ifade edilmektedir (Bayar, 2008, s. 13; Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011, s. 32; Özgür, 2003, s. 200). Etik bir ilke olan sorumluluk duygusunu içselleştirmeyen kamu personelinin, görevlerini gereği gibi yerine getirmeleri zorlaşmaktadır. Bu durum, kamusal hizmetlerin sunumunda verimsizliğin yaşanmasını beraberinde getirmekte ve kamu yönetiminin etkin bir şekilde hizmet sunmasını engellemektedir.

YKY anlayışının kamu yönetiminde vatandaşlara karşı sorumlu olmayı temel ilke olarak benimsemesi, kamu yönetiminde etik kültürün oluşturulması açısından oldukça etkilidir. Bayır'a göre, vatandaşların beklentilerine cevap vermek ve kamusal hizmetlerden yararlananların haklarına sahip çıkmak ve korumak kamusal ahlakın temel varlık nedenidir (2007, s. 17). Bu anlayış, sorumluluk ilkesi ile doğrudan ilişkili bir anlayıştır. Dolayısıyla, kamu yönetiminde vatandaşlara karşı sorumlu olmak, vatandaşların haklarına sahip çıkmayı ve sunulacak hizmetlerin en iyi şekilde sunulmasını sağlamayı beraberinde getirmektedir.

Topçu'ya (2015, s. 22) göre, ahlak sorumluluğun iradesidir. Yani, sorumluluğun temelinde etik felsefesi bulunmaktadır. Sorumluluk ilkesinin kamu yönetiminde uygulanması, sorumluluğun sahip olduğu ahlaki düşünce ekseninde, etik yönetim anlayışına katkı sağlamıştır.

#### 4.2. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik, kamu yönetiminde özellikle son yıllarda yönetim alanında önemli tartışma konularından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Gücün tek bir elde bulunmasının, kişisel özgürlüklere tehdit oluşturmaması ve yönetimin vatandaşların istekleri ve talepleri doğrultusunda hareket edebilmesi için farklı hesap verme mekanizmaları tartışılmaktadır. Devlet yönetiminde hesap verebilirlik anlayışının son dönemlerde uygulanması, özellikle kamu yönetiminde gündeme gelen yeniden yapılanma, reform, değişim, birey ve toplum odaklı YKY anlayışı ile birlikte önem kazanmıştır (Balci, 2013, s. 155; Aydın, 2016, s. 227).

Çeşitli disiplinler alanında değişen anlamı ve özelliğinden dolayı hesap verebilirliğin net bir tanımını yapmak kolay değildir. Hesap verebilirlik, genel ola-

rak, "eylemlerle ilgili sebep, bilgi ve hesap verme ve alma kapasitesi, yeteneği ve isteği" şeklinde tanımlanmaktadır (Zengin & Öztaş, 2008, s. 88).

Esasen yönetsel bir kavram olan hesap verebilirlik, yaptırım yetkisi bulunan bir otoriteye karşı davranışların sunulması ve haklı bulunması ihtiyacıdır. Yani, hesap verebilirlik ile kamu yönetimi, birbirlerinden ayrı bir şekilde düşünemeyecek ve incelenemeyecek derecede yakın bir ilişki içerisinde bulunmaktadırlar. Hesap verebilirliğin bulunmadığı bir yönetim, günümüz kamu yönetimi anlayışından uzak bir yönetimdir (Buckley vd., 2001, s. 16; Gül, 2008, s. 73; Demiroglu, 2014, s. 68).

Aydın'a (2016, s. 116) göre, kamu yönetimi yaptığı görev ve kullandığı yetkilerin sonucunda dolaylı olarak sorumludur ve bu sorumluluk kısaca "hesap verebilirlik" olarak ifade edilebilir. Hesap verme sorumluluğu, bir kişinin kendisine verilen görev ve yetkilerin gerektirdiklerini yapması yükümlülüğü ve yapmaması halinde ise hesap sorulması demektir. Yani, hesap verebilirlik, kamu görevlilerinin hem yetkilerini kullanmalarından hem de yaptıkları faaliyetlerden sorumlu tutulmalarını ifade eden bir kavramdır (Gül, 2008, s. 73).

Hesap verebilirlik temelde etik bir ödevdir. Bu nedenle, hesap verebilirlik ile etik arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Her iki kavram da bir kontrol mekanizması gibi faaliyet göstermekte ve hem kamu personelinin hem de kamu yönetiminin sorumluluk bilincini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Etik, bireyin içindeki akli ve vicdani sorumluluğunu ve kontrolünü, hesap verebilirlik ise bireye yönelik dıştan bir denetim sürecini ifade etmektedir (Yüksel, 2005a, s. 165; Eryılmaz, 2015, s. 404).

Etik temelinde ortaya çıkan kamu yönetiminin varlık sebebi, toplum tarafından önemsenen kamusal nitelikteki değerlere hizmet etmektir (Apa & Öktem, 2014, s. 72). Bu nedenle, etik kamusal hayatın her aşamasında destekleyici ve tamamlayıcı bir unsur olmak zorundadır. Özellikle hesap verebilirlik, kamu yönetiminde etiğin gelişmesini sağlayan temel öğelerden biridir (Yıldırım, 2014, s. 78; Yüksel, 2005a, s. 166). Poyraz'ın ifadeleri ile "kimseye hesap verme endişesi taşımazken ahlaklı olmaya devam eder miydik?"



(2005, s. 10). Platon, Devlet adlı eserinde herkesin fırsat bulduğunda haksızlık edebileceğini belirterek, mecbur olmadan kimsenin etik davranışlarda bulunmayacağını ifade etmiştir. Bu nedenle hesap verebilirlik, takdiri bir uygulama olmaktan ziyade bir zorunluluğu ifade etmekte ve kamu yönetiminin tüm eylem ve işlemlerden dolayı ortaya çıkabilecek sonuçlara katlanmalarını içermektedir (Demiroğlu, 2014, s. 69).

Aslında, kamu yönetiminde hesap verebilirlik, etik-sorumluluk ilişkisi açısından değerlendirilebilir. Bu anlayış ile Emmanuel Levinas'ın etik ile ilgili düşüncelerine değinmekte fayda vardır. Levinas, etiği sorumluluk olarak ele almış ve bu sorumluluğu bireyin kendisinden sorumlu olması değil, başkasından sorumlu olması şeklinde tasarlamıştır. Yani, kişi kendisinden önce başkasına karşı sorumludur (Çırakman, 2016, s. 186). Kamu yönetimi de insanlar için vardır ve yine insanlar için faaliyet göstermektedir. Bu bağlamda, kamu yönetiminin taşıdığı sorumluluk da başkasına karşı sorumlu olmayı gerektirmektedir. Ahlaki bir ilkeyi ifade eden sorumluluk (Topçu, 2014, s. 35), hesap verebilirliğin sağlanabilmesi açısından ayrı bir önem taşımaktadır.

### 4.3. Şeffaflık

Şeffaflık, kamu yönetiminin eylem ve işlemlerinden vatandaşların haberdar edilmesi anlamına gelmektedir (Yağmurlu, 2007, s. 67). Daha geniş bir ifade ile şeffaflık, halkın kamu yönetimi tarafından gerçekleştirilmiş olduğu işlemler ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşabilmesini, kamu yönetimini denetleyebilmesini ve bunun sonucunda hesap sorabilmesini, yönetimin işlemleri konusunda gerekli bilgilere ulaşabilmesini, temiz, dürüst ve demokratik bir yönetim anlayışını ifade etmektedir (Akpınar, 2011, s. 240).

Şeffaflık, YKY anlayışının kamu yönetimine kazandırdığı oldukça önemli ilkelerin başında gelmektedir. Çünkü şeffaflık, bir yandan halk adına kamu kaynaklarını ve gücünü kullanan kamu yönetiminin halk tarafından denetlenmesine imkân sağlarken, diğer yandan vatandaşlar ile devlet arasındaki ilişkileri güçlendirmektedir ve vatandaşların devlete olan güvenini arttırmaktadır. Vatandaşlar ile devlet arasında-

ki ilişkilerin güçlenmesi, aktif vatandaşlık anlayışının yönetime hâkim olmasını ve kamu yönetiminin alacağı kararlarda vatandaşlara danışmasını ve kararlara vatandaşların dâhil edilmesini sağlamaktadır. Bu durum, demokratik bir kamu yönetiminin inşası açısından da oldukça önemlidir (Yüksel, 2005b, s. 29).

Yönetimdeki kapalı ve karanlık noktalar, vatandaşların devlete olan güvenini zedelemekte ve uygulamada bazı istismarların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, kamu yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerle ilgili karanlık alanları ve perdelemeleri ortadan kaldırmak gerekmektedir. W. Wilson, yönetimdeki kötü uygulamaları kontrol etmede hiçbir şeyin şeffaflık kadar etkili olmadığını ifade etmiştir (Ceritli, 2012, s. 28; Aktan & Çoban, 2006, s. 17). Kamu yönetiminin ahlakiliği hususunda kural ve kaideler ne kadar iyi düzenlenmiş ve ihlalleri için belirlenen yaptırımlar ne kadar caydırıcı ve ağır olursa olsun, şeffaflık olmadan etik ilkelerin hepsi işlevsiz kalmaktadır. Dolayısıyla şeffaflık, kamu yönetiminin ahlakileştirilmesi veya kamu yönetiminde etik bilincinin oluşturulmasının ilk koşuludur. Yani, denilebilir ki, kamu yönetiminin etik bir yapıya kavuşturulmasında şeffaflık kadar etkili olan başka bir ilke bulunmamaktadır. Çünkü etik kodların kamusal ilkelere dönüştürülmesi ve bu ilkelerin bireysel davranışlara ve örgütsel kültüre kazandırılması, şeffaf ve katılımcı bir yönetim anlayışını gerektirmektedir (Yüksel, 2005b, s. 28; Sayılı & Kızıldağ, 2007, s. 242).

Şeffaflığın yeterince uygulanmadığı bir kamu yönetiminde kamu görevlileri keyfi davranışlarda bulunmaktadırlar. Keyfi davranışların bulunduğu ortamda, etik dışı faaliyetler her zaman vardır (Yüksel, 2005b, s. 186). Böyle bir kamu yönetiminde yolsuzluk, rüşvet, performans düşüklüğü, adam kayırma gibi olumsuzluklar oldukça yaygın bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu durum, vatandaşların kamu yönetimine karşı güvenlerini azaltmaktadır. Devlet ile vatandaşlar arasındaki ilişkilerde güvenin tesis edilmesinin ilk koşulu şeffaf bir yönetim anlayışının tesis edilmesidir (Kırıksık, 2013, s. 287; Ak, 2014, s. 49).

Şeffaflık ve etik kavramları birbirlerini tamamlayan iki temel unsurdur. Şeffaflık olmadan kamu yönetiminde etik bir kültürün oluşturulması mümkün değildir. Zira Sayılı ve Kızıldağ'a (2007, s. 242) göre,



etiğin kamu yönetiminde etkin bir şekilde uygulanmasının yolu şeffaflıktan geçmektedir. Etiğin dikkate alınmadığı kamu yönetiminde ise şeffaflığın temel bir ilke olarak benimsenmesi zorlaşmaktadır. Özetle ifade etmek gerekirse, YKY anlayışının kamu yönetimine kazandırdığı oldukça önemli kavramlardan biri olan şeffaflık, bir yandan etik bir ilke olarak YKY anlayışının önemli bir ayağını oluşturmakta, diğer yandan kamu yönetiminde etik yönetim anlayışının gelişmesini sağlamaktadır.

#### 4.4. Vatandaş Odaklılık

Halkın ihtiyaç duyduğu kamusal hizmetlerin, kaliteli ve etkin bir şekilde karşılanması günümüz modern dünyasında devletin en önemli görevlerinden biridir. Bu açıdan, kamusal nitelikteki hizmetlerin daha etkin, verimli ve kaliteli bir şekilde sunulması amacıyla tüm dünyada yeni dönüşümler ve değişimler yaşanmaktadır. YKY anlayışı, özel yönetimin benimsediği bazı ilke ve kaideleri ortaya koymaktadır. Kamu yönetimi alanında yaşanan küçülme ile beraber devletin daha etkin bir şekilde hizmet üretmesi, kamusal hizmetlerin daha hızlı sunulması ve kamu yönetiminde müşteri/vatandaş odaklı bir anlayışa gidilmesi şeklindeki düşünceler önem kazanmaya başlamıştır. Dolayısıyla, YKY anlayışı ile birlikte vatandaş odaklı yönetim anlayışı da önem kazanmıştır (Sezer, 2008, s. 148).

Kamu yönetiminin vatandaş odaklı bir yönetim anlayışını benimsemesi oldukça önemlidir. Çünkü vatandaş odaklı anlayışta vatandaş, kamu yönetiminin merkezine konulmaktadır (Aydın, 2016, s. 250). Bu anlayış, kamu yönetiminin vatandaşların arzu ve istekleri doğrultusunda faaliyette bulunmasını gerektirmektedir (Tarım, 2010, s. 106).

Vatandaş odaklı anlayışta temel hedef, kamu yönetiminin etkinliğinin, verimliliğinin ve hizmet kalitesinin artırılarak vatandaşlara en iyi hizmetin sunulmasıdır. Bunun sağlanabilmesi ile vatandaşa sunulacak hizmet öncelikli hale gelmekte, vatandaş anlaşılmaya ve yönetime dâhil edilmeye çalışılmakta, ihtiyaçların doğrudan giderilmesi üzerinde durulmakta ve vatandaşların kamu yönetiminin sunacağı hizmetlere erişimini kolaylaştırmaktadır (Karataş, 2007, s. 84-89).

Kamu yönetiminde etik, en genel haliyle devletin vatandaşlarına karşı yükümlülüklerini en iyi şekilde yerine getirmesini kapsamaktadır (Yatkın, 2013, s. 6). Bu yükümlülüklerin en iyi şekilde yerine getirilmesi ise vatandaş odaklı yönetimi ön plana çıkarmaktadır. Çünkü vatandaş odaklı yönetim, üretilen malın ya da sunulan hizmetin kalitesini geliştirmeyi amaçlamakta ve vatandaşların ihtiyaç duyduğu hizmetlerin sunulmasını kapsamaktadır (Akçakaya & Aksakaloğlu, 2017, s. 56).

Kamu yönetiminin varlık nedeni, vatandaşların ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin başarılı bir şekilde sunulmasıdır. Etik amaç ve anlayış ile aynı anlamı ifade eden bu düşünce, kamu yönetiminin ancak vatandaş istekleri ve beklentileri doğrultusunda faaliyet göstermesi ile başarılı olacağı sonucunu doğurmaktadır. Bu durum, kamu yönetiminde vatandaşların dikkate alınarak hizmet sunulmasının, başarı için bir kistas olduğunu göstermekle birlikte, vatandaş odaklılığın kamu yönetiminde etiğin inşası hususundaki rolünü de açıklamaktadır. Zira kamu yönetiminde etik anlayış vatandaşları kamu yönetiminin nesnesi olmaktan çıkarıp öznesi haline getirmiştir.

#### 4.5. Verimlilik

Verimlilik, kamu yönetimi alanının en önemli kavramlarından biridir. Yönetime, işletme bilimi tarafından kazandırılan verimlilik, önceden belirlenmiş bir amacı gerçekleştirmeye yönelik zamanı, emeği ve maddi kaynakları boşa harcamadan gösterilen çabayı ifade etmektedir. Bu tanıma göre, verimlilik, her türlü amaca göre uyarlanabilecek geniş bir içeriğe sahiptir (Aydın, 2016, s. 236; Zengin, 2010, s. 78).

Verimlilik, genel bir ifadeyle girdi olarak kullanılan kaynaklar ile elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir (Tortop vd., 2017, s. 285). Diğer bir ifade ile verimlilik, az kaynak ile en fazla çıktıyı elde etmektir. Burada çıktı, örgütün amacı olan üretim, üretilen mal veya hizmettir. Girdi ise, hammadde, sermaye, vergi, emek, diğer harcamalardır. Verimlilik, üretebilme yeteneği ile birlikte üretimde bir çoğalmanın da olması anlamına gelmektedir (Aydın, 2016, s. 237).

Bir başka tanıma göre verimlilik, bir birim ürünü, kalitesini değiştirmeden en ucuza mal etmektir (Başaran, 2004, s. 257). Yine verimlilik, doğru işleri, doğru bir şekilde ve ekonomik bir çalışmayla gerçekleştirmek ve bunu bir yaşam biçimi olarak kabul etmek şeklinde tanımlanabilir (Koçel, 2003, s. 198).

Verimlilik olgusu, tüm yönetimlerin temel amaçlarından biri olarak kamu yönetimi içinde önemli bir olgudur. Aslında, kamu yönetiminin temel amaçlarından biri kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasıdır. Bu doğrultuda, kamu yönetimi açısından verimlilik, devletin halka en uygun maliyetle hizmet sunmasını içeren bir anlayış olarak, kamu yönetiminde kaliteli kamusal çıktıların üretilebilmesi için çaba harcanması ve çıktılarının politika üreticilerinin amaçlarına uygun olmasını ifade etmektedir (Zengin, 2009, s. 14).

Etik ile verimlilik arasında oldukça önemli bir ilişki bulunmaktadır. Her iki kavram da yönetimin sunduğu hizmetlerde başarılı olmasını sağlamaktadır. Esasen etik, verimliliği beraberinde getiren temel yönetsel değerlerden biridir. Zira yönetimde verimlilik, etik temelinde ortaya çıkmaktadır.

Kamu yönetiminde etik-verimlilik ilişkisi kamu personeli ile ilgili bir durumdur. Kamu yönetiminin sunduğu hizmetlerde verimli olması, kamu görevlilerinin sahip olduğu niteliklerle yakından ilişkilidir. Çünkü Sayılı ve Kızıldağ'a (2007, s. 236) göre, etik standartlara sahip organizasyonlarda çalışan bireyler, etik standartlara bağlı olarak özgüven geliştirmekte ve bu özgüven örgütün verimliliğine katkı sağlamaktadır. Etik, iş sonuçlarının gelişmesine etki etmektedir. Yine etik, personelin daha büyük hedefleri gerçekleştirme eğilimlerini güçlendirmekte ve sonuç olarak örgütün verimlilik düzeyini arttırmaktadır.

Verimlilik, etik ilkelere bağlı olarak şekillenen temel yönetsel amaçlardan biridir. YKY anlayışının kamu yönetiminde temel ilke olarak benimsemiş olduğu verimlilik ilkesi, etik ilkelere dayalı yönetim anlayışının kamu yönetiminde varlığını gerekli kılmaktadır. Bu durum, verimlilik üzerine odaklanan YKY anlayışının kamu yönetiminde etik bir kültürün oluşturulmasına olumlu katkılar sağladığını göstermektedir.

#### 4.6. Performans Ölçümü

Performans kavramı ve bu kavrama bağlı bir şekilde

üretilen ilke ve değerler, son zamanlarda tüm yönetimlerin vazgeçilmez unsurları arasında yer almaktadır. Performans ile ilgili birçok tanıma ulaşmak mümkündür. Performans, en genel haliyle, planlanmış bir etkinlik sonucu elde edilen, ulaşılan neticeyi belirten bir kavramdır (Eryılmaz, 2015, s. 322). Yine performans, belirlenen koşullar doğrultusunda bir işin yerine getirilip getirilmediği veya işgörenin davranış biçimi olarak tanımlanabilir (Silah, 2005, s. 206).

Performans ölçümü ise, bir örgütte var olan personelin göstermesi gereken başarılı davranışları göstermediğinin saptanmasıdır (Özer vd., 2015, s. 520). Performans ölçümünün kapsamını, bireylerin herhangi bir konuyla ilgili etkinliğini ve başarı düzeyini saptamaya yönelik bütün çalışmalar oluşturmaktadır (Silah, 2005, s. 207).

Performans kavramı, bireysel ve örgütsel olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bireysel performans, çalışanların mesleklerini icra ederken ne kadar başarılı olduklarını ölçmek için kullanılan bir kavramdır. Belirli bir görevi yerine getiren bir çalışanın, işini hedeflenen belirli bir zaman dilimi içinde etkin, verimli, kaliteli ve tutumlu olarak gerçekleştirme düzeyinin belirlenmesidir (Eryılmaz, 2015, s. 323).

Örgütsel performans ise bireysel performansların toplamından oluşmaktadır. Dolayısıyla, bir örgütün sahip olduğu performans düzeyi, ancak personelin performansı kadar iyi olabilir. Çünkü personelin üretim-hizmet düzeyini olumlu veya olumsuz düzeyde etkilemesi kaçınılmazdır. Bu karşılıklı ilişkiden dolayı bireysel performansın artırılması örgütün performansını da arttıracaktır (Özer vd., 2015, s. 523).

Örgütsel performans, bireysel performansın maksimum düzeyde olduğu anda artmaktadır. Fakat bazı iç ve dış etkenlerden dolayı gerçek potansiyelin performansına dönüştürülmesi ve mesleğe yansıtılması bazen oldukça zorlaşmaktadır (Silah, 2005, s. 215). Bu etkenlerden en önemlisini etik oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile etik, bireysel performansın gerçekleştirilmesinde etkili olan temel unsurlardan biridir.

Yönetim sürecinin başarılı bir şekilde işletilebilmesi için oluşturulan etik programlar, ilkeler ve değerler yardımıyla bireysel değerler ile örgütsel değerlerin bütünleşmesi sağlanmaktadır. Etik faaliyetlerin artırılması, aynı zamanda çalışanların tatmin düzeyi-

ni yükseltmekte ve bu durum bireysel performansın artmasını sağlamaktadır. Sonuç itibarıyla örgütsel performans da artmaktadır (Bayraktaroğlu & Ersoy Yılmaz, 2012, s. 122).

Etik, kamu yönetiminde sadece performansın artırılması açısından değil aynı zamanda, performans ölçümü açısından da oldukça önemlidir. Çünkü Sayılı ve Kızıldağ'a göre, performans ölçme süreci, etik kodların uygulanma oranının test edildiği önemli bir aşamadır. Adalet, eşitlik gibi etik ilkeler performans ölçme sürecinde dikkate alınması gereken ve bu ölçümü anlamlı kılan temel değerlerdir (Sayılı & Kızıldağ, 2007, s. 246-246).

Hem bireysel performansın ve buna bağlı olarak örgütsel performansın artırılması, hem de sağlıklı bir performans ölçümünün gerçekleştirilmesi için etğin kamu yönetiminde benimsenmesi gerekmektedir. YKY anlayışının temel bir uygulama olarak benimsenmiş olduğu performans ölçümü, kamu yönetiminde etğin varlığı ile anlam kazanmaktadır. Bu durum, kamu yönetiminde etik anlayışın yaygınlık kazanması açısından da oldukça önemlidir.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

YKY anlayışı, 1970'lerin sonunda dünyada kamu yönetiminin içinde bulunduğu olumsuz durumların giderilmesi amacıyla ortaya çıkan önemli düşüncelerden biridir. YKY anlayışı, kamu yönetiminde bir paradigma değişimi olarak, geleneksel kamu yönetimi anlayışının ilke ve değerlerinden farklı bir yönetim anlayışı ile ortaya çıkmış ve gelişim göstermiştir.

YKY düşüncesinin temelinde, devletin özelleştirme ve benzeri yöntemlerle küçültülmesini, işletme yönetimine ait temel yönetsel ilke ve değerlerin kamu yönetiminde kullanılmasını, kamu yönetiminin halka karşı sorumlu hale gelmesini ve bürokratik örgütlenmeden uzaklaşılarak daha esnek bir kamu yönetiminin oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bu değerler üzerinde yükselen YKY düşüncesi, tarihsel süreç içerisinde gerçekleştirmiş olduğu dönüşüm ile gelişmiş ve birçok yönetsel ilkenin kamu yönetiminde var olmasını sağlamıştır. Günümüzde, kamu yönetimi açısından oldukça önemli bir yere sahip olan sorumluluk, hesap verebilirlik, şeffaflık, vatandaş odaklılık,

verimlilik ve performans ölçümü ilkeleri YKY anlayışının ürünüdür.

En genel haliyle, evrensel ahlaki ilke ve değerlerin neler olduğunu araştıran ve ortaya koyan etik, kamu yönetiminde oldukça önemli bir yere sahiptir. Ortaya koyduğu ilkelerle kamu yönetiminin kendisinden beklenen hizmetleri en iyi şekilde gerçekleştirmesini ve daha etkin ve verimli bir kamu yönetiminin oluşmasını amaçlayan etik, yönetim sürecinde mutlaka dikkate alınması gereken temel yönetsel değerlerin başında gelmektedir. Etik, tarihsel süreç içerisinde kamu yönetimi tarafından dikkate alınma oranı değişmekle birlikte, kamu yönetimi açısından sahip olduğu öneminden dolayı daima var olmuştur.

YKY anlayışı ile etik arasında oldukça önemli bir ilişki bulunmaktadır. YKY anlayışı ile birlikte kamu yönetiminde etik standartlar hususunda ve kamu yönetiminde yaşanan etik dışı davranışlarda önemli değişimler yaşanmıştır. YKY anlayışı çerçevesinde, kamu yönetiminde gerçekleştirilen reformların etik yönetimi destekleyici nitelikte olduğu da görülmektedir. YKY anlayışının ortaya koyduğu yönetim anlayışı ve ilkeleri kendi içinde etik anlayışı da barındırmakta ve kamu yönetiminde etğin gelişmesine katkı sağlamaktadır.

YKY anlayışının temel ilkeleri, günümüzde, bir yandan kamu yönetiminin daha başarılı bir hizmet sunmasını sağlarken, diğer yandan etik yönetim anlayışının kamu yönetiminde hâkim kılınmasında oldukça etkilidir. Günümüzde, YKY anlayışının kamu yönetiminde ön plana çıkardığı ilkeler, kamu yönetiminde birer etik ilke olarak yasal metinlerde yer edinmiş durumdadır. Bu durum, YKY anlayışının kendi içerisinde etik bir düşünceye sahip olduğunu göstermektedir.

### Kaynakça

- Akçakaya, M. & Aksakaloğlu, Y. (2017). Kamu hizmeti kapsamında yeni kamu yönetiminin vatandaşlık anlayışı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), 42-71.
- Akpınar, M. (2011). Gün ışığında yönetim açısından Türk kamu yönetiminde açıklık ve şeffaflık sorunu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 235-261.

Aktan, C. C. & Çoban, H. (2006). Kamu sektöründe iyi yönetimin ilkeleri. (Coşkun Can Aktan, Ed.) *Kamu mali yönetiminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme* içinde (13-40). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Aktaş, K. (2014). Etik-ahlak ilişkisi ve etiğin gelişim süreci. *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 22-32.

Apa, Y. & Öktem, M. K. (2014). Kamu hizmeti değerlerine ilişkin kavramsal bir analiz. (Feyzi Uluğ, Kuvılcım Akkoyunlu Ertan ve Hande Özgen, Ed.) *Kamu etiği seçilmiş kongre bildirileri* içinde (60-77). Ankara: TODAİE Yayını.

Arslan, N. T. (2010). Klasik-neo klasik dönüşüm süreci: Yeni kamu yönetimi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(2), 21-38.

Ateş, H. (2018). Kamu yönetiminde ahlak. (Nihat Erdoğan, Ömer Torlak ve Kübra Bilgin Tiryaki, Ed.) *Temelleri ve uygulamalarıyla iş ahlakı* içinde (260-292). İstanbul: İGİAD Yayınları.

Aydın, A. H. (2016). *Kamu yönetimine giriş*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Balcı, A. (2013). Kamu yönetiminde 'hesap verebilirlik' anlayışı. (Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun, Ed.) *Kamu yönetiminde çağdaş yaklaşımlar* içinde (155-180). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Başaran, İ. E. (2004). *Yönetimde insan ilişkileri*. Ankara: Nobel Yayınları.

Bayar, D. (2008). Mali sorumluluk nedir?. *Maliye Dergisi*, (154), 12-28.

Bayır, M. Ö. (2007). *Türkiye'de etik-yansızlık-katılım boyutları açısından bürokrasi ve siyaset ilişkisi* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Mersin Üniversitesi, Mersin.

Bayraktaroğlu, S. & Ersoy Yılmaz, S. (2012). İnsan kaynakları yönetiminde iş etiği uygulamaları ile örgütsel performans arasındaki ilişki: Fortune Türkiye en büyük 500 şirket örneği. *İş Ahlakı Dergisi*, 5(10), 117-148.

Bilgiç, V. K. (2013). Yeni kamu yönetimi anlayışı. (Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun, Ed.) *Kamu yönetiminde çağdaş yaklaşımlar* içinde (91-212). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Boztepe, M. (2018). Yeni kamu yönetimi anlayışı ve gelecekteki kamu personel rejimi üzerine etkileri. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(3), 191-210.

Buckley, M. R., BEU, D. S., Frink, D. D., Howard, J. L., Berkson, H., Mobbs, T. A. ve Ferris, G. R. (2001). Ethical issues in human resources systems. *Human Resource Management Review*, (11), 11-29.

Ceritli, İ. (2012). Türk kamu yönetiminde şeffaflaşma ve hesap verebilirliğe yönelik pozitif dönüşüm, dirençler ve zayıflıklar: Geleceğin gelenekle dansı. Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu.

Cevizci, A. (2018). *Etik-ahlak felsefesi*. İstanbul: Say Yayınları.

Çiğeroğlu, M. & Özgür, H. (2011). H. George Frederickson ve kamu yönetimi disiplinindeki yeri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29), 279-290.

Çevikbaş, R. (2012). Yeni kamu yönetimi anlayışı ve Türkiye uygulamaları. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 9-32.

Çırakman, E. (2016). Levinas'ta öteki ve adalet: eleştirel bir not. *Doğu Batı Düşünce Dergisi/Hukuk ve Adalet Üstüne*, (13), 185-206.

Demirci, M. (2007). Kamu yönetimi etiğinin normatif temelleri. (Bilal Eryılmaz, Musa Eken ve Mustafa Lütfi Şen, Ed.) *Kamu yönetimi yazıları* içinde (200-219). Ankara: Nobel Yayınları.

Demirel, D. (2015). Üçüncü yol politikalarında yeni kamu yönetiminin izleri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 137-153.

Demirel, D. (2014). Doğrudan hesap verebilirlik aracı olarak sosyal hesap verebilirlik: Nepal ve Türkiye örnekleri üzerinden bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, (92), 65-91.

Doğan, K. C. (2015). Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim ve kamu yönetimindeki yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*, (3), 107-141.

Eryılmaz, B. & Biricikoğlu, H. (2011). Kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve etik. *İş Ahlakı Dergisi*, 4(7), 19-45.

Eryılmaz, B. (2015). *Kamu yönetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Gül, S. K. (2008). Kamu yönetiminde ve güvenlik hizmetlerinde hesap verebilirlik. *Polis Bilimleri Dergisi*, 10(4), 71-94.

Gürler, S. (2007). *Ahlak ve adalet*. İstanbul: Legal Yayıncılık.

Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public Administration Review*, (69), 3-19.



- Karataş, H. (2007). Kamu yönetiminde yeni bir anlayış: vatandaş odaklı yönetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, (24), 83-94.
- Kırışık, F. (2013). Kamu yönetiminde küresel değişimler ve yeni sorun alanları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (38), 285-295.
- Koçel, T. (2003). *İşletme yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Kolthoff, E., Huberts, L. & Van Den Heuvel, H. (2007). The ethics of new public management: is integrity at stake?. *PAQ Articles*, 30(4), 399-439.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve ahlak: Benzerlikler, farklılıklar ve ilişkiler. *Türk İdare Dergisi*, (463-464), 225-249.
- Ömürgönülşen, U. (1997). The emergence of a new approach to the public sektör: the new public management. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 52(1), 517-565.
- Özer, M. A., Yaylı, H., Akçakaya, M. & Batmaz, N. Y. (2015). *Kamu yönetimi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özgür, H. (2003). Yeni kamu yönetimi hareketi. (Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, Ed.) *Çağdaş kamu yönetimi I* içinde (183-224). Ankara: Nobel Yayınları.
- Öztürk, N. K. (2013). Etik ve kamu yönetimi. (Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun, Ed.) *Kamu yönetiminde çağdaş yaklaşımlar* içinde (255-285). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Poyraz, H. (2005). Ahlaklı olmanın gerekçesi nedir?. 2. *Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu*, Sakarya.
- Sayan, İ. Ö. (2010). Yolsuzluk ve kamu etiği. (İpek Özkal Sayan, Ed.) *Prof. Dr. Kurthan Fişek için yönetim üzerine* içinde (143-168). Ankara: Ankara Üniversitesi Yayını.
- Sayım, F. (2015). Etik ve iş etiği kavramları. *Akademik ARGE Dergisi*, 15(1), 23-32.
- Saylı, H. & Kızıldağ, D. (2007). Yönetimsel etik ve yönetimsel etiğin oluşmasında insan kaynakları yönetiminin rolünü belirlemeye yönelik bir analiz. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 231-251.
- Sezer, Ö. (2008). Kamu hizmetlerinde müşteri (vatandaş) odaklılık: Türkiye'de kamu hizmeti açısından bir değerlendirme. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(8), 147-171.
- Silah, M. (2005). Yönetimde performans değerlendirme ve kariyer geliştirme kaygıları üzerine bir araştırma. (Nagehan Talat Arslan, Ed.) *Türkiye'de kamu yönetimi sorunları üzerine incelemeler* içinde (249-270). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Takiş, T. (2004). Etik. *Doğu-Batı Düşünce Dergisi*, 1(4), 8-9.
- Tarhan, A. B. & Ezici, E. (2011). Kamu hizmetlerinin üretiminde yeni kamu yönetimi anlayışı ve toplam kalite yönetimi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 13-21.
- TARIM, S. (2010). *Türk kamu yönetiminde yeniden yapılanma stratejileri (stratejik yönetim-performans-müşteri odaklılık)* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.
- Topçu, N. (2014). *İsyan ahlakı*. İstanbul: Dergah Yayınları.
- Topçu, N. (2015). *Ahlak nizamı*. İstanbul: Dergah Yayınları.
- Tortop, N., İspir, E. G., Aykaç, B., Yayman, H. & Özer, M. A. (2017). *Yönetim bilimi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Tunç, A. (2015). Yeni kamu yönetimi anlayışı açısından "sosyal yardım yönetimine" yönelik bir değerlendirme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 190-206.
- Yağmurlu, A. (2007). Bilgi edinme kanunu ve halkla ilişkiler. *Amme İdaresi Dergisi*, 40(4), 63-79.
- Yatkin, A. (2013). Kamu yönetimi etiği ve üst düzey yöneticilerin çalışanlarına karşı etik yükümlülükleri. *Akademik Bakış Dergisi*, (38), 1-17.
- Yıldırım, M. (2014). Bürokrasi ve tarafsızlık etiği: eleştirel bir yaklaşım. (Feyzi Uludağ, Kıvılcım Akkoyunlu Ertan ve Hande Özgen, Ed.) *Kamu etiği seçilmiş kongre bildirileri* içinde (78-90). Ankara: TODAİE Yayını..
- Yüksel, C. (2005a). *Devlette etikten etik devlete: Kamu yönetiminde etik-kavramsal çerçeve ve uluslararası uygulamalar I*. İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği Yayını.
- Yüksel, C. (2005b). *Devlette etikten etik devlete: Kamu yönetiminde etik-yasal altyapı, saydamlık ve ayrıcalıklar tespit ve öneriler II*. İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği Yayını.
- Zengin, E. & Öztaş, C. (2008). Kamu yönetiminde çağdaş gelişmeler ve Türkiye. *Alatoo Academic Studies*, 3(1), 85-91.
- Zengin, O. (2009). Günümüz kamu yönetiminde ön plana çıkan yaklaşımlar. (Barış Övgün, Ed.) *Kamu yönetimi: Yapı işleyiş reform* içinde (1-42). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını.
- Zengin, O. (2010). Verimlilik kavramı ve olgusu üzerine genel bir değerlendirme. (İpek Özkal Sayan, Ed.) *Prof. Dr. Kurthan FİŞEK için yönetim üzerine* içinde (77-98). Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları.



# SAYIŞTAY'IN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ DENETİMLERİNDE ULAŞTIĞI KAMU ALIMLARINA İLİŞKİN BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

## (EVALUATION OF THE FINDINGS REGARDING THE PUBLIC PROCUREMENTS REACHED BY THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN AUDITS ON MUNICIPALITIES)

Serkan IŞIK / Rıdvan ENGİN\*\*

### ÖZ

Türkiye'de belediye ve bağlı idarelerin mal veya hizmet alımı ile yapım işlerine ilişkin ihaleler Kamu İhale Kanunu'nda belirlenen esaslara göre yapılmaktadır. Belediye ve bağlı idarelerin alımlarının toplam kamu alımları içerisindeki payı oldukça fazladır. Belediye ve bağlı idarelerce yapılan alımların Kamu İhale Kanunu'nda yer alan temel ihale yöntemlerine ve ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Ayrıca ihale süreçlerinde kamu yararı gözetilmeli, şeffaflık ve rekabet ilkesi esas alınmalıdır. Tüm bunların ne derece yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi yalnızca denetimle mümkündür. Bu sebeple dış denetim birimi olarak Sayıştay'a önemli rol düşmektedir.

### ABSTRACT

In Turkey, tenders related to the procurement of goods or services and construction works by municipalities and affiliated administrations are made in accordance with the principles determined in the Public Procurement Law. The share of the procurements of municipalities and affiliated administrations in the total public procurement is quite high. Procurements made by municipalities and affiliated administrations must comply with the basic procurement methods and principles in the Public Procurement Law. In addition, the public interest should be considered in the tender processes, and the principle of transparency and competition should be taken as a basis. It is only possible to determine to what extent all these have been fulfilled through auditing. For this reason, the Turkish Court of Accounts plays an important role as an external audit unit.

Bu çalışmada belediye ve bağlı idarelerin mal veya hizmet alımı ile yapım işlerinde ortaya çıkan sorunlar tespit edilmiştir. Bu çerçevede 2020 yılı Sayıştay denetim raporları incelenmiş ve raporlarda yer alan bulgular gruplandırılmıştır. Araştırma sonucunda belediye ve bağlı idarelerin mal veya hizmet alımı ile yapım işlerine ilişkin ihalelerde tespit edilen sorunların önemli bir kısmının hazırlık sürecinde ortaya çıktığı belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Belediyeler, Kamu Alımları, Denetim, Sayıştay.

**JEL Kodları:** H70, M42, H83

In this study, the problems have been determined that the procurement of goods or services and construction works of the municipality and its affiliated administrations. In this framework, the audit reports of the Turkish Court of Accounts for 2020 were examined and the audit findings in the reports were grouped. As a result of the research, it has been determined that a significant part of the problems identified in the tenders for the procurement of goods or services and construction works of the municipalities and affiliated administrations arose during the preparation process.

**Keywords:** Municipalities, Public Procurement, Audit, Turkish Court of Accounts.

**JEL Classification:** MH70, M42, H83

\* Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Orcid Id: 0000-0001-5678-6020, srkn@comu.edu.tr

\*\* Dr. Araş. Gör., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Orcid Id: 0000-0001-7898-0131, ridvanengin@comu.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 22.04.2022, Yazı Kabul Tarihi: 19.07.2022

## 1. GİRİŞ

Belediyeler, yerel halkın ortak nitelikteki gereksinimlerini karşılamak üzere oluşturulan ve karar organları yine yerel halk tarafından seçim yoluyla belirlenen kamu tüzel kişiliğine sahip idari birimlerdir. Gerek halka en yakın hizmet birimi olmaları, gerekse sundukları hizmetlerle yerel halkın yaşam kalitesini doğrudan etkileyebilmeleri belediyelerin önemini arttırmakta ve belediye hizmetlerini günlük yaşamın elzem bir parçası haline getirmektedir. Buna karşın merkezi idareye bağımlı mali yapı, gelir kaynaklarının yetersizliği, artan bütçe açıkları ve borçlanma sorunu gibi faktörler belediye hizmetlerinin finansmanını ve dolaylı olarak da halkın refahını olumsuz etkilemektedir. Bu durum belediye bütçesinin harcama boyutunu ön plana çıkararak mevcut kaynakların verimli, ekonomik ve etkin bir biçimde kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir.

Yerel halkın müşterek ihtiyaçlarını gidermek amacıyla gerçekleştirilecek olan hizmet sunumu, nihayetinde belediye bütçesinden harcama yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu durumda belediyelerin piyasadan mal ve hizmet temin etmesi kaçınılmaz hale gelmekte ve bunların temin edilmesinde mevzuatta belirlenen yöntemlere başvurulmaktadır. Piyasadan tedarik edilmek suretiyle belediye bütçesinden finansmanı sağlanan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin ihale süreçlerinin nasıl yürütüldüğü ve söz konusu işlemlerin Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen temel ihale yöntemleri ve ilkelerine uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği önem arz etmektedir. Bunun temel gerekçesi, belediye ihalelerinde Kanunda öngörülen yöntemlerin dışına çıkılarak temel ihale ilkelerine aykırı hareket edilmesi sonucu kaynakların etkin biçimde kullanılamamasına, israfa ve hatta yolsuzluklara neden olunmasıdır.

Belediyeler bütçe imkânları dâhilinde halkın hizmet taleplerini karşılamak ve yasal düzenlemelerde öngörülen diğer görevlerini yerine getirmek zorundadırlar. Belediyelerin mevzuatta belirlenen görev ve yetki sınırları içerisinde faaliyetlerini gerçekleştirirken tahsis edilen gelir kaynaklarını etkili, tutumlu ve israfa yol açmayacak biçimde harcaması ve bu doğrultuda hazırladıkları mali tablo ve raporların doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu gerekliliğin sağlan-

masında yasama organı adına hareket eden Sayıştay'a önemli roller düşmektedir. Bu bağlamda Sayıştay gerçekleştirdiği denetimler sonucunda gerek belediyeler gerekse de belediyelere bağlı idareler hakkında denetim raporları hazırlayarak kamuoyunu bilgilendirmeye çalışmaktadır.

Çalışmada ilk olarak 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında belediyeler tarafından gerçekleştirilen kamu alımlarına ilişkin genel çerçeve ortaya konulmaktadır. Ardından Türkiye'de parlamento adına denetim yetkisine sahip Sayıştay'ın denetim görevi hakkında bilgi verilmekte olup, bu doğrultuda Sayıştay denetiminin kapsamı ve Sayıştay'ın belediyelerde gerçekleştirdiği denetim türleri ele alınmaktadır. Son olarak da 2020 yılında yayımlanan Sayıştay raporlarından hareketle belediye ve bağlı idarelerde tespit edilen kamu alımları ile ilgili bulgular değerlendirilmektedir.

## 2. 4734 SAYILI KAMU İHALE KANUNU ÇERÇEVESİNDE BELEDİYE ALIMLARI

Kamu kesimi; istihdamı, büyümeyi ve yatırımları arttırmak; kaynak ve enerji verimliliği açısından daha kapsayıcı ve yenilikçi bir ekonomi yaratmak için kamu alımlarını kullanmaktadır. Daha kaliteli kamu hizmetlerinin sunumu, modern, iyi yönetilen ve etkin kamu alım sistemlerine bağlıdır. Kamu kesimi başta enerji, ulaşım, atık yönetimi, sosyal koruma, sağlık ve eğitim olmak üzere pek çok sektörde başlıca alıcılar arasında yer almaktadır (Avrupa Komisyonu, t.y.). Dünya Bankası verilerine göre; her yıl ülkeler alımları için 9,5 trilyon dolar harcamakta, bu harcamaların 820 milyar dolarlık kısmı ise gelişmekte olan ülkeler tarafından yapılmaktadır. Bu durum dünya çapında kamu alımları piyasasını önemli bir iş fırsatı haline getirmektedir. Bunlardan okulların inşası, hastane malzemelerinin satın alınması, şehir içi otobüs filolarının yenilenmesi, yolların inşa edilmesi veya kamu binalarında bilgisayar sistemlerinin güvenliğinin sağlanması, kamu alımlarından en çok etkilenen sektörler olarak gösterilebilir (Dünya Bankası, 2018).

Ülkeler, ölçek ekonomileri yoluyla tasarruf sağlamak için kamu alımları uygulamalarını yeniden yapılan-

dırma ve konsolide etme yönünde çaba sarf etmişlerdir (Gurria, 2016, s. 7). Devletin mal, hizmet ve altyapı yatırımlarına harcadığı miktar, OECD ülkelerinde gayri safi yurtiçi hasılanın (GSYİH) ortalama %13'ünü oluşturmaktadır. Bu oran, OECD ülkelerinde su ve elektrik gibi kamu hizmetleri sunan devlete ait şirketler dikkate alındığında daha da yüksektir. Ancak, söz konusu miktarın tamamı merkezi hükümet tarafından harcanmamakta, alımların büyük bölümü, yerel yönetimler ya da bağlı kuruluşları aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Gurria, 2016, s. 5). Bununla birlikte, kamu alımlarının maliyet-fayda analizi de yetkili kurumlarca mutlaka yapılmalıdır. Kamu alımlarının ekonomik bir araç olarak iktisadi, sosyal veya çevresel amaçları desteklemek için kullanımının gizli ticaret engelleri şeklinde rekabeti bozucu etkiler göstermemesine de dikkat edilmesi gerekmektedir (Gurria, 2016, s. 11) Türkiye'de de 2001 yılında yaşanan ekonomik krizin ardından pek çok alanda önemli değişimler yaşanmış, bu alanlardan biri de kamu alımları olmuştur. Kamu alımlarının yapılması ile ilgili süreçleri düzenleyen 10.09.1983 tarih ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun değişen ekonomik koşullara ve ihtiyaçlara yeterince uyumlu olmaması nedeniyle, 2003 yılından geçerli olmak üzere kamu alımlarını düzenlemek üzere 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu 22.01.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin uluslararası mevzuatla uyumlu olarak çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerine uygun biçimde yaptırılması ile ilgili konuları düzenlemekte, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ise kamu alımları sürecinde düzenlenen sözleşmelerle ilgili hükümleri içermektedir.

Uygulanmaya başladığı yıldan günümüze kadar pek çok değişikliğe uğramış olmasına ve kamuoyu tarafından sıkça eleştirilmesine rağmen Kamu İhale Kanunu, kamu alımlarını düzenleyen, güncel alım yöntemleri ile ilgili hükümleri içeren, alımların temel ilkeler çerçevesinde yapılabilmesini sağlayan ve şikâyet süreçleri ile denetimine olanak sağlayan bir kamu alım düzenini sağlayan kapsamlı bir kanundur.

Kanun'un kapsamında yer alan idareler, kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere, uygulama birliğini

sağlayabilmek için oldukça geniş tutulmuştur. Bu çalışmanın konusunu oluşturan belediye alımları ile ilgili bölüm 4734 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (a) bendinde: "Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler (mesleki kuruluş şeklinde faaliyet gösterenler ile bunların üst kuruluşları hariç), tüzel kişiler" şeklinde belirtilmiştir. Buna göre belediyeler ve belediyelere bağlı kuruluşlar, yapacakları alımlarda istisna hükümleri hariç 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na tabi olacaktır.

Ülkemizde yıllar itibarıyla nüfusun daha büyük kısmı il ve ilçe merkezlerinde yaşamaktadır. TÜİK verilerine göre 2007 yılında 70,5 milyon toplam nüfusun yaklaşık %71'i yani 49,7 milyonu il ve ilçe merkezlerinde yaşarken, 2021 yılında 84,6 milyon toplam nüfusun yaklaşık % 93'ü yani 78,9 milyonu il ve ilçe merkezlerinde yaşamaya başlamıştır (TÜİK, 2021). Kent nüfusundeki artış doğal olarak belediye hizmetlerine olan talebi, dolayısıyla belediye harcamalarını önemli oranda arttırmıştır. Söz konusu artış, Kamu İhale Kurumu'nun hazırladığı "Kamu Alımları İzleme Raporu 2021"den de izlenebilmektedir. Raporda, doğrudan temin hariç tutulduğunda, toplam ihale tutarının yaklaşık 287,5 milyar TL olduğu, bunun 73,8 milyar TL'lik kısmının belediyelere, 9,6 milyar TL'lik kısmının ise belediye iktisadi teşekküllerine ait olduğu görülmektedir. Bu da ihalelerin yaklaşık % 29'luk kısmının belediyeler tarafından yapıldığını göstermektedir. Doğrudan temin dâhil edildiğinde belediye ve iktisadi teşekkülleri alımlarının toplam kamu alımları tutarının 1/3'ü civarında olduğu söylenebilir. Buna paralel olarak Kamu İhale Bülteni'nde en fazla ihale ilanı belediyeler tarafından yayımlanmıştır. İhalelere yönelik itirazın şikâyet başvurularının sayısı da toplam başvuruların % 26,46'sı düzeyindedir (KİK, 2022, s. 2).

Yukarıdaki veriler ışığında, belediyelerin ülkenin kamu alımları sisteminin en büyük paydaşı olduğu söylenebilir. Dolayısıyla belediyeler ve iktisadi teşekkülleri tarafından yapılan alımların temel ihale ilkelere ve kamu mali yönetim ilkelerine uygunluğunun denetlenmesi son derece önemlidir.

### 3. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY'IN DENETİM GÖREVİ VE KAPSAMI

Türkiye'de parlamento adına denetim yapma yetkisi Sayıştay'a aittir. Anayasal bir kurum olarak Sayıştay, biri denetim diğeri yargı olmak üzere iki temel fonksiyonu yerine getirmektedir. Sayıştay'ın denetim yetkisi, adına denetim yapılan makam bir diğere ifadeyle parlamento tarafından belirlenen yetki ile sınırlıdır (Mutluer vd., 2105, s. 99).

Sayıştay'ın denetim görevi ve denetimin kapsamına ilişkin hükümler başta T.C. Anayasası olmak üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlenmiştir. T.C. Anayasası'nın 160. maddesinde "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir... Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır." denilerek Sayıştay denetiminin kapsamına ve niteliğine açıklık getirilmekte ve mahalli idarelerin Sayıştay denetimine tabi olduğuna hükmedilmektedir.

Kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli bir biçimde kullanılmasını hedefleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Dış Denetim" başlıklı altıncı kısmında Sayıştay denetimine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu bağlamda Kanunun 68. maddesinde "Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğere hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir." denilmektedir. İlgili hükümde Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin içeriği ile ilgili bilgiler verilmekte olup dış denetim sonuçlarının raporlanarak parlamentoya sunulacağı belirtilmektedir.

Sayıştay'ın denetim alanı ve görevlerine ilişkin hükümlerin yer aldığı bir diğere yasal düzenleme 19.12.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'dur. Kanun genel itibarıyla Sayıştay'ın kurumsal yapısı ve işleyişinin yanı sıra görev ve yetkilerini düzenlemektedir. Kanunun Sayıştay'ın görevlerine ilişkin 5. maddesine göre Sayıştay;

"a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar.

b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğere hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.

c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

ç) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar." denilmektedir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere Sayıştay, kamu idareleri üzerindeki denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkında parlamentoyu zamanında bilgilendirmek ve rapor sunmakla görevlendirilmiştir.

Ayrıca Sayıştay Kanunu'nun 4. maddesinde Sayıştay'ın denetim alanı belirlenmektedir. Bu maddede yer alan hükümde Sayıştay'ın;

"a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahalli idareleri, sermayesinde doğrudan veya



dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

- b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,
- c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,
- ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini” denetleyeceği belirtilmektedir. Böylece Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin hangi kamu idarelerini ve faaliyetleri kapsayacağı belirtilerek denetim alanının sınırı çizilmektedir.

Gerek T.C. Anayasası gerekse 5018 ve 6085 sayılı kanunlardaki diğer hükümler değerlendirildiğinde Türkiye’de belediyeler ile belediyelere bağlı idareler ve bunun yanı sıra belediye şirketlerinin Sayıştay denetimi kapsamında yer aldığı görülmektedir.

#### 4. SAYIŞTAY’IN BELEDİYELER ÜZERİNDEKİ DENETİMLERİ

Sayıştay Kanunu’nun “Denetim ve Raporlama” başlıklı üçüncü kısmında yer alan 34. maddede Sayıştay denetiminin amacına ilişkin hükümler yer almaktadır. Sayıştay tarafından yapılan denetimler;

- “a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

- b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,
- c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,
- d) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla gerçekleştirilir.” denilmektedir.

Sayıştay Kanunu’nun denetime ilişkin 36. maddesinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimlerin düzenlilik ve performans denetimini kapsadığı belirtilmektedir. Ayrıca Kanunda belirtilen denetim türlerinin yanı sıra Sayıştay’ın son yıllarda bilişim sistemleri ve konu denetimleri yapmaya başladığı ve bu denetimlere ilişkin raporları resmi internet sayfası üzerinden kamuoyuna açıkladığı görülmektedir.

##### 4.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay tarafından yapılan en eski ve yaygın denetim türlerinden biri düzenlilik denetimidir. Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin görüşlerini açıklaması, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2018, s. 3).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri, denetim programına alınan her bir kamu idaresi için ayrı ayrı yapılan ve raporlanan sürekli bir denetim biçimidir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, s. 185). Denetlenen kamu idaresinin yıl içerisinde gerçekleştirdiği mali işlemleri kapsayan düzenlilik denetimi; mali denetim ve uygunluk denetimini kapsamaktadır.

Sayıştay Kanunu’na göre mali denetim, “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim” olarak tanımlanmaktadır. Finansal denetim ya da mali tabloların denetimi gibi terimlerle de ifade edilen mali denetim, denetle-



nen kurumun muhasebe kayıt ve işlemlerinin doğru ve güvenilir olup olmadığının bir başka ifadeyle genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesini içeren bir denetim türüdür (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, s. 64). Sayıştay tarafından yapılan mali denetimin amacı, uygun ve yeterli kanıt toplanarak mali bilgi ve tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda bir denetim görüşü bildirmek suretiyle kamuoyuna makul güvence sağlamaktır (INTOSAI 2020, s. 8).

Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesinde uygunluk denetimi, “*kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim*” şeklinde ifade edilmektedir. Uygunluk denetimi, denetlenen kamu idaresinin kanunlara, bütçe mevzuatına, idari düzenlemeler ile üzerinde uzlaşılan sözleşme şartlarına ne ölçüde uygun hareket edip etmediğinin incelenmesini içeren geniş kapsamlı bir denetim türüdür. Sayıştay tarafından yapılan uygunluk denetiminin konusunu yalnızca mali bilgi ve işlemler değil, denetlenen kurumun bütün faaliyet ve işlemleri oluşturmaktadır (Mutluer vd., 2015, s. 112).

Özetle mali denetimde denetlenen kurumların hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin güvence sağlanırken; uygunluk denetiminde ise kurumların gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerinin hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının belirlenmesi esastır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2018, s. 9).

## 4.2. Performans Denetimi

Denetim tarihinde ortaya çıkışı oldukça yeni sayılan performans denetimi, zamanla denetim anlayışında meydana gelen gelişmelere bağlı olarak çıktı ve sonuçlara odaklı hesap verme yükümlülüğünün önem kazanmasıyla birlikte ülkelerin gündemine gelmiştir. Farklı ülkelerde “paranın karşılığı denetim”, “program denetimi” ya da “verimlilik etkenlik ve tutumluluk denetimi (VET)” olarak da adlandırılmaktadır (Demirbaş & Engin, 2016, s. 29).

Performans denetimi, kamu kaynaklarının en ekono-

mik şartlarda elde edilip edilmediğini, kaynaklardan mümkün olan en verimli biçimde faydalanılıp faydalanılmadığını ve önceden belirlenen amaç ve hedeflerin etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini tetkik eden bir denetim türüdür (Kubalı, 1998, s. 30). Bu denetim türünde kamu yönetiminin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde faaliyet gösterip göstermediği değerlendirilmektedir. Performans denetimi salt mali işlemleri değil, aynı zamanda hem kurumsal hem de yönetsel sistemler dâhil olmak üzere tüm devlet faaliyetlerini kapsamaktadır (ISSAI, 1998).

Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi, “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” olarak tanımlanmaktadır. Performans denetimi, devletin kurumları, faaliyetleri, sistemleri ve programlarının verimli, etkin ve etkili bir biçimde çalışıp çalışmadığının bağımsız, tarafsız ve objektif olarak incelenmesidir (INTOSAI, 2019, s. 8).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminin amacı, denetlenen kamu idarelerinin kaynaklarını verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde kullanıp kullanmadıkları hususunda parlamentoya ve nihai olarak da vergi ödeyen vatandaşlara bağımsız bilgi sağlamak ve bu bağlamda denetlenen kamu idaresinin faaliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik öneriler getirmektir (Coşkun, 1997, s. 6).

## 4.3. Bilişim Sistemleri Denetimi

Bilişim sistemleri denetimi; bilgi sistemlerinin gizlilik, bütünlük, erişilebilirlik, güvenilirlik, verimlilik, etkinlik ve uygunluk gibi birtakım ölçütler çerçevesinde değerlendirilmesidir. Bilişim sistemleri denetimi Sayıştay tarafından bağımsız bir denetim faaliyeti olarak yürütülüp raporlanabileceği gibi, düzenlilik denetimi ya da performans denetimi uygulamalarının bir parçası olarak da gerçekleştirilebilmektedir. Bu denetim türü, alanında yetkin ve gereken eğitimleri almış uzmanlarca Bilişim Sistemleri Denetimi Rehberine uygun bir biçimde yürütülmekte olup bununla birlikte düzenlilik denetimleri sırasında denetçiler tarafından temel düzeyde bilişim sistemlerinin değerlendirilme-

sine yönelik çalışmalar da yapılmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, t.y.).

T.C. Sayıştay Başkanlığı'nın resmî internet sitesinde yayımlanan raporlar incelendiğinde “diğer raporlar” kısmında bilişim sistemleri denetimine ilişkin üç adet raporun yer aldığı ve bunların tamamının 2019 yılında yayımlandığı görülmektedir. Raporların denetim konuları sırasıyla e-Nabız Projesi, Göçnet Projesi ve BELBİS Projesi ile ilgilidir. Bunlardan BELBİS Projesi, belediyelerin mali ve idari iş ve işlemlerini izleyebilecekleri, modüler yapıda, açık kaynak kodlu, web tabanlı, belediyelere standart bir işleyiş sunma amacıyla geliştirilen bir bilişim projesidir (Sayıştay Başkanlığı, 2019).

#### 4.4. Konu Denetimi

Sayıştay Kanunu'nun “Sayıştay'ın yetkileri” başlıklı 6. maddesinde Sayıştay'ın “*kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibarıyla denetleyebileceği gibi sektör, program ve konu bazında da denetleyebileceği*” hükmüne yer verilerek konu denetimi yapabileceği belirtilmektedir. T.C. Sayıştay Başkanlığınca yayımlanan Konu Denetimi Rehberi'nde konu denetimi, “*iyi yönetimin, şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kamu idarelerinin sistem, program, faaliyet, taahhüt, işlem ve projelerinin tarafsız ve sistematik bir incelemesi*” olarak tanımlanmaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan konu denetimlerinin diğer denetim türlerine nazaran daha yeni olduğu ve son dönemlerde konu bazlı denetimler yapmaya başladığı görülmektedir. T.C. Sayıştay Başkanlığı resmî internet sitesinin “Konu Denetimi Raporları” kısmında üç adet denetim raporu mevcuttur. Bunlar sırasıyla “Sürdürülebilir Kalkınma Amaçlarının Gerçekleştirilmesine Yönelik Hazırlık Süreçlerinin Değerlendirilmesi (2020)”, “Plastik Atık Yönetimi 2022” ve “Taşkın Risk Yönetimi (2022)” denetim raporlarıdır. Bu denetimler arasında özellikle Plastik Atık Yönetimi ile ilgili denetimin, konusu itibarıyla kısmen belediyeleri yakından ilgilendirdiği söylenebilir. 2017-2021 yıllarını kapsayan söz konusu denetim kapsamında, plastik ve

ambalaj atık yönetimini düzenleyen hukuki düzenlemeler, atık yönetiminden sorumlu kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenen plastik atıklara yönelik hedefler ile bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetler ve izleme çalışmaları değerlendirilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2022).

## 5. SAYIŞTAY'IN BELEDİYE VE BAĞLI İDARELER ÜZERİNDEKİ DENETİMLERİ SONUCUNDA ULAŞTIĞI BULGULARIN ANALİZİ

### 5.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye'deki kamu ihale sisteminin en büyük paydaşı olan belediyeler ve bağlı idarelerce yapılan alımların gerek temel ihale esaslarına gerekse kamu mali yönetim ilkelerine uygun bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu kamu idarelerinin Sayıştay tarafından denetime tabi tutulması kamu kaynaklarının verimli, etkili ve ekonomik olarak kullanılmasını açısından son derece önemlidir.

Araştırmanın amacı, belediye ve bağlı idarelerce gerçekleştirilen mal ve hizmet alımlarında ortaya çıkan sorunları analiz ederek bunlara ilişkin öneriler sunmaktır. Bu amaç kapsamında Sayıştay raporlarında yer alan denetim bulguları incelenerek belediye ve bağlı idarelerin alımlarında sık karşılaşılan sorunlar tespit edilmiş ve gruplandırılmıştır.

### 5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma kapsamında Sayıştay tarafından denetlenen belediye ve bağlı idarelerin 2020 yılına ait denetim raporları incelenmiştir. 2020 yılında Sayıştay tarafından denetlenen ve bu denetimler sonucu hazırlanarak kamuoyu ile paylaşılan denetim raporu sayısı 200'dür (T.C. Sayıştay Başkanlığı, t.y.). Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi tekniği kullanılmıştır. Doküman analizi, basılı ve elektronik materyaller olmak üzere tüm belgelerin içeriğini özenle ve sistematik olarak analiz etmek için kullanılan bir nitel araştırma yöntemidir. Belgesel tarama olarak da bilinen doküman analizi, birincil araştırma verileri olarak çeşitli belgelerin toplanması, gözden

geçirilmesi, sorgulanması ve analiz edilmesini kapsamaktadır (Sak vd., 2021, s. 230; Kiral, 2020, s. 173).

Sayıştay tarafından 2020 yılı denetim programına alınan belediye ve bağlı idarelerin dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1. 2020 Yılında Sayıştay Tarafından Denetlenen Belediye ve Bağlı İdarelerin Dağılımı

Denetlenen Kamu İdaresi	Denetlenen İdare Sayısı	Toplam Bulgu Sayısı	Kamu Alımlarına İlişkin Bulgu Sayısı
Büyükşehir belediyesi	30	545	52
İl belediyesi	21	323	7
Büyükşehir ilçe belediyesi	95	1.575	127
İlçe belediyesi	8	78	5
Belediye şirketi	29	186	41
Su ve kanalizasyon idaresi	15	223	18
Diğer bağlı idareler (EGO, ESHOT)	2	16	1
<b>Toplam</b>	<b>200</b>	<b>2.946</b>	<b>251</b>

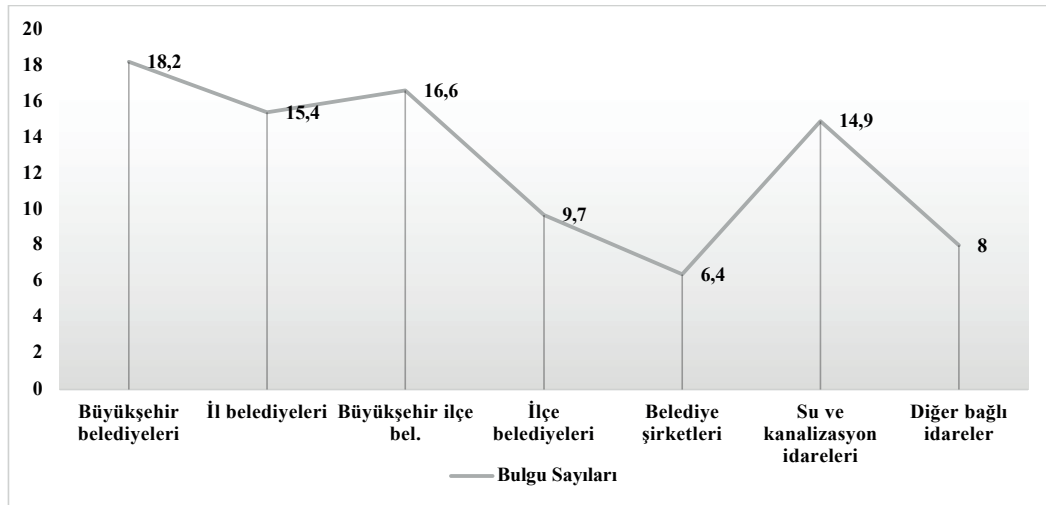
(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 2020 yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu'na göre Türkiye'de 30'u büyükşehir, 51'i il, 519'u büyükşehir ilçe, 403'ü ilçe ve 387'si belde belediyesi olmak üzere 1.390 belediye bulunmaktadır. Ayrıca 30 su ve kanalizasyon idaresine ek olarak İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeler Genel Müdürlüğü (İETT), Ankara Elektrik Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) ve İzmir Elektrik Su Havagazı Otobüs ve Trolleybüs Genel Müdürlüğü (ESHOT) bağlı idareleri mevcuttur (T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 2021, ss. 28-29)

Bu bağlamda Sayıştay tarafından 2020 yılında büyükşehir belediyelerinin %100'ü, il belediyelerinin %41,1'i, büyükşehir ilçe belediyelerinin %18,3'ü, ilçe belediyelerinin %1,9'u, su ve kanalizasyon idarelerinin %50'si denetime tabi tutulmuştur. Denetlenen belediye ve bağlı idarelerin sayısı 200 olup bunlara ait denetim raporları incelendiğinde kamu alımlarına ilişkin bulgu tespit edilen idare sayısının 116 olduğu görülmektedir.

Şekil 1'de Sayıştay'ın 2020 yılı denetim raporları göz önünde bulundurularak denetlenen kamu idaresi başına ortalama bulgu sayıları gösterilmektedir.

Şekil 1. Denetlenen Kamu İdaresi Başına Ortalama Bulgu Sayıları



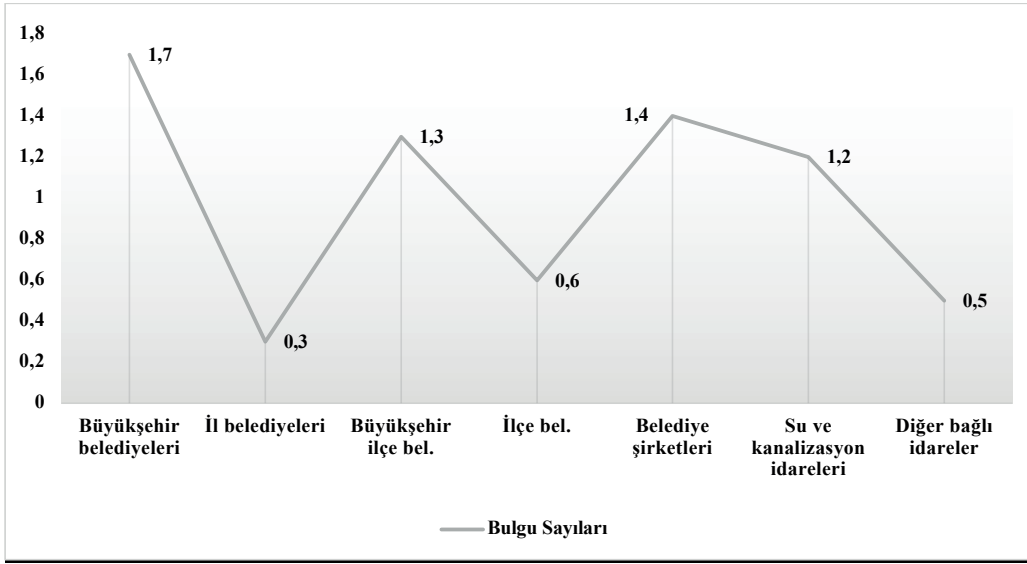
(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetim raporlarındaki her bir bulgu, denetçi tarafından tespit edilen bir soruna işaret etmekte olup bu doğrultuda bulgu sayısının miktarı, denetim sürecinde belirlenen sorunların sıklığı hakkında bilgi vermektedir. Şekil 1'e göre ortalama bulgu sayısı büyükşehir belediyeleri için 18,2; il belediyeleri için 15,4; büyükşehir ilçe belediyeleri için 16,6; ilçe belediyeleri için 9,7; belediye şirketleri için 6,4; su ve kanalizasyon idareleri için 14,9 ve diğer bağlı idareleri için 8 olarak

hesaplanmıştır. Denetlenen kamu idareleri arasında ortalama bulgu sayısı en yüksek olan idareler büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyeleridir. Bunun yanı sıra belediye şirketleri ile diğer bağlı idarelerdeki ortalama bulgu sayısının ötekilerine kıyasla daha düşük olduğu açıkça görülmektedir.

Şekil 2'de Sayıştay denetim raporlarında yer alan kamu alımlarına ilişkin bulgu sayısının denetlenen kamu idarelerine oranı gösterilmektedir.

Şekil 2. Kamu Alımlarına İlişkin Bulgu Sayısı / Denetlenen Kamu İdarelerinin Sayısı



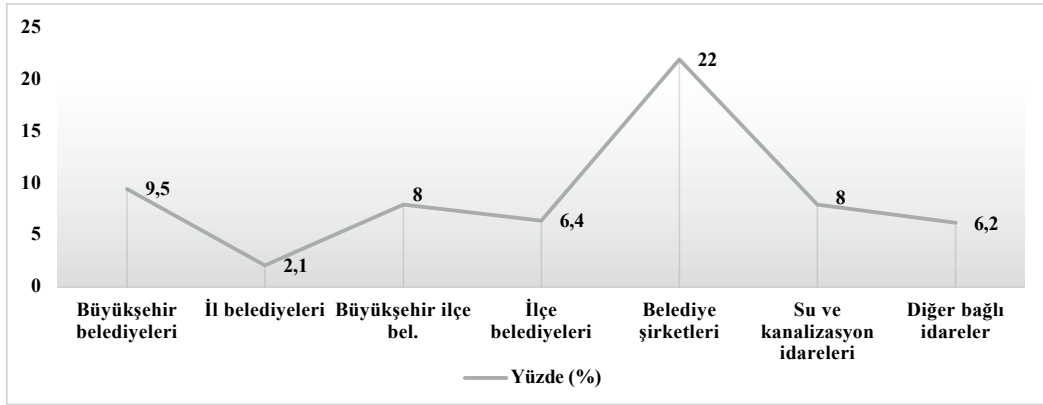
(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Raporlardaki kamu alımlarına ilişkin bulgu sayısı denetlenen kamu idarelerine oranlanmak suretiyle her bir kamu idaresine düşen ortalama bulgu sayısı hesaplanmıştır. Şekil 1'e göre kamu alımlarına ilişkin ortalama bulgu sayısının en yüksek (1,7) olduğu idareler büyükşehir belediyeleridir. Büyükşehir belediyelerini sırasıyla belediye şirketleri (1,4), büyükşehir ilçe belediyeleri (1,3) ile su ve kanalizasyon idareleri

(1,2) takip etmektedir. Kamu alımlarına ilişkin bulgu sayısının en düşük olduğu idarelerin ise il belediyeleri (0,3), diğer bağlı idareler (0,5) ile ilçe belediyeleri (0,6) olduğu görülmektedir.

Şekil 3'te kamu alımlarına ilişkin bulguların toplam bulgular içerisindeki payı denetlenen kamu idaresi itibarıyla gösterilmektedir.

Şekil 3. Kamu Alımlarına İlişkin Bulgu Sayısı / Toplam Bulgu Sayısı



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetim raporlarında yer alan kamu alımlarına ilişkin bulguların toplam bulgular içerisindeki ağırlığını tespit etmek için söz konusu değerler birbirlerine oranlanmıştır. Şekil 3'te görüldüğü üzere kamu alımlarına ilişkin bulguların toplam içerisindeki payının en yüksek olduğu idareler sırasıyla belediye şirketleri (%22), büyükşehir belediyeleri (%9,5) ile büyükşehir ilçe belediyeleri (%8) iken, en düşük olduğu idare ise il belediyeleridir (%2,1).

### 5.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada öncelikle Sayıştay'ın belediye ve belediyelere bağlı idarelerde gerçekleştirdiği denetimlerin sonucunda yayımlanan raporlardaki kamu alımlarına ilişkin bulgular tespit edilmiş, ardından da çalışma içerisinde daha anlaşılır ve basit bir biçimde açıklanabilmesi için söz konusu bulgular gruplandırılmıştır. Bu çerçevede belediye ve bağlı idarelerin kamu alımlarına ilişkin bulguları dört başlık altında toplanabilmiştir. Birinci grupta hazırlık sürecine ilişkin bulgular, ikinci grupta değerlendirme sürecine ilişkin bulgular ve üçüncü grupta ise sözleşme ve sonrası süreçle ilgili bulgular yer almaktadır. Ayrıca birbirine bağlantılı ve birden çok aşamayla ilgisi olan denetim bulguları da dördüncü bir grup olarak "birden fazla süreci ilgilendiren bulgular" başlığı altında ele alınmıştır.

#### 5.3.1. Hazırlık Sürecine İlişkin Bulgular

Birinci grupta yer alan denetim bulguları ihale tarihinden önceki süreçle ilgili tespit edilen durumlarla

ilgili olup bulguların çoğunluğunu oluşturmaktadır. Kamu harcamalarının çağdaş kamu yönetim ilkeleri ve temel kamu alım ilkeleri çerçevesinde yapılabilmesi için kuşkusuz ihalenin hazırlık aşaması son derece önemlidir. İhale sürecinin doğru yürütülebilmesi, teklif değerlendirmesinin doğru yapılabilmesi, şikâyet ve denetim süreçlerinin tamamlanabilmesi için hazırlık sürecinin mevzuata ve kurallara uygun biçimde yürütülmesi gerektiği açıktır.

Bu gruptaki bulguların en sık görüleni esas itibarıyla ihale usulünün doğru belirlenmemesidir. Denetlenen idarelerde açık ihale usulünden diğer ihale usullerine ya da ihale usullerinden uzaklaşarak doğrudan temin yöntemine yönelme olduğu tespit edilmiştir. Doğrudan temin usulüyle yapılan alımlarda da sıklıkla temel ihale yöntemleri ile yapılması gereken işlerin "kısımlara bölünerek" yapıldığı görülmüştür. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun Temel İlkeler başlıklı 5. maddesinin 3. fıkrası "Eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işleri kısımlara bölünemez" şeklindedir. Ayrıca sonraki fıkrada belirtilen "Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü temel usullerdir. Diğer ihale usulleri Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabilir" hükmü gereği belediye alımlarında hazırlık aşamasında en sık yapılan hatalardan "birinin, alım usulünün Kanunda belirtilen temel ilkelere aykırılık oluşturacak şekilde belirlenmesi" olduğu görülmektedir. Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen temel ilkelerin en önemli özelliklerinden biri birbirleriyle yakından ilişkili olmalarıdır. Bunun bir sonucu



olarak temel ilkelerden birinin zedelenmesi sonucunu doğuran herhangi bir işlem diğer temel ilkelere de zarar verebilmektedir (Işık, 2021, s. 299).

Saydamlık, rekabet, eşit muamele ve kamuoyu denetimi gibi temel ilkelerin birlikte gerçekleştirilebilmesi için açık ihale usulü temel usuldür. Alımın miktarı ne olursa olsun, alım usulünün temel ilkelere zarar verecek biçimde belirlenmesi son derece yanlıştır ve bu durum kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmaması sonucunu doğurabilmektedir. Bu nedenle kamu alımları sürecini yöneten tüm kamu personelinin kamu ihale sisteminin temel ilkeleri ve alım usullerinin doğru tespit edilmesi konusunda gereken özeni göstermesi gerekmektedir.

Kamu İhale Kanunu'nun 18. maddesinde ihale usullerinin açık ihale, belli istekliler arasında ihale ve pazarlık usulü olduğu, 5. maddesinin 4. fıkrasında ise temel ihale usullerinin açık ihale ve belli istekliler arasında ihale usulü olduğu, diğer usullerin Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabileceği belirtilmiş olmakla birlikte, temel ihale ilkelerinin birlikte gerçekleştirilebilmesi için alım usullerinden en uygun olanı 19. maddede düzenlenen açık ihale usulüdür. Bir ihale usulü olmayan doğrudan temin ise ilan ve teminat gibi prosedürler olmadan daha kolay yapılabildiği için idareler tarafından sıkça tercih edilmektedir. Bununla birlikte başta mali saydamlık ve rekabet ilkeleri olmak üzere temel ihale ilkelerine aykırı olabileceği için kanunun koyucu bu yöntemlerin kullanılmasını kısıtlamış ve belirli şartlara bağlamıştır. Belediyeler ya da bağlı kuruluşlar dışındaki kamu idarelerinde de rastlanan bu duruma Sayıştay raporlarında sıkça yer verilmektedir. Doğru alım yönteminin uygulanmaması kamu kaynaklarının doğru kullanılmaması riskini arttırmakta, temel ihale ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. İdarelerin alım usullerinin mevzuatta yer aldığı şekliyle uygulanmasına azami dikkati göstermesi gerekmekte, konuyla ilgili ayrıntılı bilgilendirmelerin yapılmasına ve hatta gerekli durumlarda müeyyidelerin uygulanabilmesi için yasal düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir.

Hazırlık sürecine ilişkin bulgulardan en sık görülenlerden biri de "yapım işlerinde yaklaşık maliyetin hesaplanmaması/mevzuata uygun olarak hesaplanmaması" başlığında toplanmıştır. Kamu harcamalarının

yapılmasında yaklaşık maliyetin doğru belirlenmesi son derece önemli bir husustur. Kuşkusuz yaklaşık maliyetin doğru belirlenmesi ile ilgili en önemli nokta tekliflerin değerlendirilmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kamu alım sistemimizde, alım usulünün ve ilan sürelerinin tespitinden aşırı düşük sınır değer belirlenmesine kadar sürecin büyük kısmında yaklaşık maliyet önemli bir unsurdur. Bu nedenle yaklaşık maliyetin mevzuata uygun belirlenmesi oldukça önemlidir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 9. maddesi "Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir" şeklindedir. Mevcut alım sistemimizde önceki uygulamada yer alan ve yetersiz kalan tahmini bedel uygulaması terk edilmiş, daha gerçekçi, belgeye dayalı ve ayrıntılı düzenlenebilen yaklaşık maliyet uygulamasına geçilmiştir. Ancak Sayıştay raporları da incelendiğinde görülmektedir ki, zaman zaman kamu idareleri sadece yapım işlerinde değil mal ve hizmet alımlarında da yaklaşık maliyeti doğru belirleyememektedir. Bu da kamu alım sistemine aykırı hareket edilmesine ve kamu kaynaklarının etkisiz ve verimsiz kullanılmasına neden olmaktadır. Kamu İhale Kurulu'nun bu gerekçeye dayanarak ihalenin iptali yönünde verdiği kararlar bulunmaktadır. Bu nedenle kamu idarelerinin yaklaşık maliyeti belirlerken mevzuata uygun biçimde hareket etmeleri son derece önemlidir. Bu bağlamda aynı türden mal ve hizmet alımları ile yapım işleri için Türkiye genelinde ortaya çıkan yaklaşık maliyet hesaplarını ihale yapacak olan idarenin kullanımına sunacak veri analitiğine dayalı bir sistemin hayata geçirilmesi söz konusu süreçlerde ortaya çıkabilecek usulsüzlüklerin ve yaşanabilecek ihale iptallerinin önüne geçilmesini sağlayabilir.

Raporlardan elde edilen bulgular incelendiğinde sık görülen bir diğer sorun ise "ihale öncesi çalışmaların yetersizliği" olarak karşımıza çıkmaktadır. İdareler tespit ettikleri ihtiyaçların giderilmesi için her türlü teknik ve idari hazırlığı titizlikle yapmalıdır. Bu durum hem ihale sürecinin hem ihale sonrası süreçlerin sağlıklı yürütülmesi için gereklidir. İhale ilanlarının hazırlanması, sözleşme tasarısında yer alacak hü-

kümlerin belirlenmesi, işle ilgili projelerin doğruluğunun kontrol edilmesi, kamulaştırma süreçlerinin takibi gibi konular hazırlık aşamasında dikkatle yapılması gereken işlemlere örnek olarak gösterilebilir. Sayıştay denetim bulgularına bakıldığında hazırlık çalışmalarının eksikliği nedeniyle yaşanan sorunlara raporlarda yer verildiği görülmektedir. Örneğin Bursa Büyükşehir Belediyesi denetim raporunda “bazı ihalelerin ihale dokümanında hafriyat döküm alanları belirlenmemesi ve takibinin yapılmaması” bulgusuna rastlanmıştır.

İhale öncesi çalışmaların yetersizliği konusunda ilgili bir unsurun daha belirtilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Mevzuatta çok sık yapılan değişiklikler bazen ilgili personelin hazırlık aşamasında konuyu takip etmelerini zorlaştırmaktadır. Kamu alımı mevzuatındaki hızlı değişimleri takip etmekte zorlanan sınırlı sayıda çalışanla süreci yönetmek zorunda kalan kamu idarelerinin bazı noktaları gözden kaçırmaları olasıdır. Bu tür sorunların yaşanmaması için yöneticilerin (personel sayısının iyileştirilmesi, hizmet içi eğitimler gibi) gerekli tedbirleri alması gerekmektedir.

Bulgular incelendiğinde hazırlık aşamasıyla ilgili tespit edilen sorunlardan biri de istisnalarla ilgilidir. Kamu İhale Kanunu ilk yürürlüğe girdiğinde kapsamının son derece geniş olduğu ve istisnaların zorunlu birkaç alanla sınırlı olduğu bilinmektedir. Ancak 4734 sayılı Kanunun 3. maddesinde sıralanan istisnaların sayısı ve kapsamı zamanla oldukça artmış, pek çok alım ihale sisteminin dışına çıkarılmıştır. Bunu takiben belediyeler de pek çok idare gibi alımlarını temel ihale usulleri yerine istisna kapsamında gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Fakat bu durumun mevzuat gereği “*istisna kapsamına girmeyen bazı alımların temel ihale usulleri yerine istisna çerçevesinde yapılmasına*” neden olduğu Sayıştay denetim raporlarına yansımıştır. Örneğin ANFA Ankara Altınpark İşletmeleri tarafından binek araç temininin temel ihale usulleri yerine 4734 sayılı Kanun’un 3. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca istisna kapsamında gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Bu ve bunun gibi sorunların yaşanmaması için ihale mevzuatımızda istisnaların kapsamının daraltılması, alımların temel ihale usulleriyle yapılması, istisnaların ise sadece sınırlı ve zorunlu hallerde kullanılmasının temini yönünde çalışma yapılması gerektiği açıktır.

Sayıştay’ın belediyeler ve bağlı kuruluşların alımları ile ilgili tespit ettiği yaygın bulgulardan biri de “*mal, hizmet alımları ile yapım işlerinin bir arada ihale edilmesine*” ilişkindir. Bilindiği gibi Kamu İhale Kanunu’nun 5. maddesinin 2. fıkrası uyarınca “*Aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işleri bir arada ihale edilemez*”. Bu hükümle kanun koyucu, idareleri söz konusu işler arasındaki bağlantının doğal ve kabul edilebilir olma şartını sağlamakla yükümlü kılmıştır. İhale sistemimizde mal ve hizmet alımları ile yapım işleri için özel hükümler bulunduğu için, bu alımların arasında doğal bir bağlantı olmadığı sürece ayrı ayrı yapılması gerekmekte olup, birlikte ihale edilmesi kaçınılmaz değilse doğabilecek sorunlardan uzak durmak adına alımların birlikte yapılmaması gerektiği anlaşılmaktadır. Kamu İhale Kurulu da benzer durumlarda ihalenin iptali yönünde karar vermektedir (08.01.2020 tarih ve 2020/UH.I-58 sayılı Kamu İhale Kurulu Kararı).

### 5.3.2. Değerlendirme Sürecine İlişkin Bulgular

Hazırlık sürecine ilişkin bulgular şeklinde sınıflandırılan ve genel olarak ihale saatine kadar olan aşamayla ilgili bulgularla tespit edilen sorunların ağırlıklı olarak temel ihale ilkelerini zedeleyici nitelikte olduğu görülmüştür. Bu aşamada sadece yaygın olarak tespit edilen bulgularla ilgili değerlendirme yapılmış, yapılan hataların daha ziyade ihalenin genel ruhuna, kamu harcamalarının etkinliğine isteyerek veya istemeyerek zarar verecek nitelikte olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İhale saatinden önceki sürece ait işlemlerin dikkatle ve mevzuata uygun biçimde yapılmasının alımla ilgili sonraki süreçlerin de daha sağlıklı ilerleyebilmesi için zorunlu olduğu anlaşılmaktadır.

İkinci grup, ihale saatinden sözleşmeye kadar geçen süreçle ilgili bulguların sınıflandırılması olup ağırlıklı olarak tekliflerin değerlendirme süreciyle ilgili tespit edilen hususların bir araya getirilmesinden oluşmaktadır. Kamu İhale Kanunu’nun dördüncü bölümü Tekliflerin Değerlendirilmesi başlığını taşımaktadır ve bu bölümde tekliflerin alınması, açılması ve değerlendirilmesi, aşırı düşük teklifler, bütün tekliflerin reddedilerek ihalenin iptal edilmesi, ihale kararının

bildirilmesi, kesin teminat gibi ihale süreciyle ilişkili pek çok konu açıklanmaktadır.

Kamu ihalelerinde teklif değerlendirme işlemi tekliflerin alınması ve açılması ile başlamaktadır. Kamu İhale Kanunu'nun 36. maddesine göre; "... Zarflar isteklilerle birlikte hazır bulunanlar önünde alınıp sırasına göre açılır. İsteklilerin belgelerinin eksik olup olmadığı ve teklif mektubu ile geçici teminatlarının usulüne uygun olup olmadığı kontrol edilir." Bu aşamada değerlendirme yapılmaz, yapılan işleme durum tespiti denebilir. "Eksik belge ile ihaleye katılan isteklilerin tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılması gerekmektedir". Buna karşın Sayıştay'ın raporları, Konya Meram Belediyesi tarafından yapılan ihalede isteklinin ortaklık durumuna ilişkin bilgileri içermeyen Ticaret Sicil Gazetesi sunduğunu ancak söz konusu isteklinin bu teklifinin değerlendirme dışı bırakılmadığını ortaya koymuştur.

Ülkemizde yapılan ihalelerde sık görülen sorunlardan biri de teminat mektupları ile ilgilidir. "Geçici ya da kesin teminatların sürelerinin ve tutarlarının hesaplanmasında hatalar yapılabilmektedir". Bu noktada ihale komisyonu üyelerinin konuyu dikkatle incelemesi gerekmektedir. Elbette söz konusu işleri gerçekleştirebilmek için, mevzuatımızda da belirtildiği gibi, ihale komisyonlarında mali işlerden sorumlu üyenin bulunması gerekmektedir. Mali üyenin bulunmadığı komisyonlarda bu hataların yapılması olasıdır. Sayıştay denetimlerinde, İzmir Bayraklı Belediyesi'nde söz konusu durumun yaşandığı tespit edilmiştir. Yine sık görülen hatalardan biri de "uygun bulunan teminatların muhasebeleştirilmesi" ile ilgilidir. Sayıştay bulgularında da tespit edildiği gibi (örneğin İstanbul Büyükşehir Belediyesi) geçici ve kesin teminatların kayda alınması ya da gerekli durumlarda iadesinin yapılması ile ilgili işlemlerin aksamaması gerekmektedir.

Teklif değerlendirme sürecine ilişkin bulguların, gruplandırıldığında diğer gruplardaki bulgulardan daha az olduğu görülmektedir. Bunun nedeninin değerlendirme ile ilgili işlemlerin mevzuatta daha açık ve net açıklanması ile yine mevzuatta düzenlendiği şekliyle komisyonlarda yer alan üyelerin ve değerlendirme sürecinde çalışan personelin alanlarında uzman kişilerden seçilmesi olarak gösterilebilir. Diğer gruplarda yer alan bulgu sayılarının azaltılabil-

mesi için de teklif değerlendirme sürecine ilişkin yasal düzenlemelere benzer biçimde hareket edilmesi, mevzuatın daha açıklayıcı olması ve uygun personel çalıştırılması gibi tedbirlerin sürecin daha az hatayla sürdürülmesine katkı sağlayacağı değerlendirilebilir.

### 5.3.3. Sözleşme ve Sonraki Süreç ile İlgili Bulgular

Üçüncü grupta ihalede sözleşme imzalanması ve sonraki süreçlerle ilgili bulgular yer almaktadır. Bu aşamada 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na ek olarak 4735 sayılı Kamu Sözleşmeleri Kanunu da süreçte kaynaklık etmektedir. Bu grupta tespit edilen sorunların etkisi ihtiyacın temini aşamasını doğrudan etkileyebilecek niteliktedir ve ödeme aşaması ile ilgili sonuçlar da doğurabilmektedir.

Bu başlıktaki bulguların en sık görüleni doğrudan temin alım yöntemiyle ilişkilidir. Önceki bölümlerde bahsedildiği gibi belediyelerde (diğer kamu kurumlarında olduğu gibi) zaten doğrudan temin yönteminin tercih edilmesi ile ilgili sorunlar yaşanırken, bu usulle yapılan alımlarda sözleşme imzalanmaması da yaygın bir ihlal olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin doğrudan temine ilişkin açıklamaların bulunduğu 22.1.1.3. maddesinde; "Bu madde kapsamında alımı yapılacak malın teslimi veya hizmetin ya da yapım işinin belli bir süreyi gerektirmesi durumunda, alımın bir sözleşmeye bağlanması zorunlu olup bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarelerin takdirindedir" denilmektedir. Sayıştay'ın tespitlerine göre bazı belediyelerde işin niteliği belli bir süreyi gerektirmesine rağmen sözleşme yapılmadığı belirlenmiştir. Bu noktada eski alım yöntemlerine dair alışkanlıkların sürdürüldüğü söylenebilir. Ayrıca sözleşmelerden kaynaklanan damga vergisi kaybının da dikkate alınması gerekmektedir.

Sayıştay raporlarındaki bulgulardan yaygın görülen bir diğer grup "personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları kapsamında istihdam edilen işçilere ödenen kıdem tazminatlarının ilgili şirketlere rücu edilmemesi" şeklinde başlıklandırılmıştır. Örneğin Bartın Belediyesi'nde yapılan denetim sonucu oluşturulan raporda şu ifade yer almıştır: "Yapılan incelemede; 4734 sayılı KİK uyarınca, Belediyede personele dayalı

hizmet alımları kapsamında çalıştırılan ve daha sonra 696 sayılı KHK ile Belediye şirket işçisi olarak çalışan personelden iş sözleşmesi kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona eren işçilere Belediye tarafından ödenen kıdem tazminatının alt işverenlere rücu edilmediği görülmüştür". Bir diğer ifadeyle işverenin ödemesi gereken kıdem tazminatlarının belediye tarafından ödendiği, kamu kaynaklarının uygun olmayan şekilde harcandığı tespit edilmiştir. Söz konusu tutarların geri alınması için hukuki işlem başlatılması gerektiği açıklar.

Tespit edilen bir diğer bulgu, doğrudan temin suretiyle yapılan alımların Elektronik Kamu Alımları Platformuna (EKAP) kaydedilmemesidir. Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temin kayıt formu" başlıklı 30.9.2. maddesi "Doğrudan temin yoluyla yapılan alımlar, takip eden ayın onuncu gününe kadar "Doğrudan Temin Kayıt Formu" doldurularak EKAP üzerinde kayıt altına alınır." şeklindedir. Buna göre; söz konusu kaydı yapmayan idareler mevzuata aykırı hareket etmiş olacaktırlar. Sayıştay'a göre bu kaydın yapılmaması, Kamu İhale Kanunu'nun 62.maddesinin (1) bendinde yer alan limit aşımının takip edilmesine engel oluşturacağı için denetim raporlarında yer almıştır.

Bu grupta yaygın olarak tespit edilen bir diğer bulgu iş artışları ile ilgilidir. İş artışları ile ilgili işlemlerin belediye alımlarını yapan birimlerce uygulanmasında zorluklar yaşandığı ve pek çok hata yapıldığı Sayıştay denetim raporlarına yansımıştır. Örneğin; "sözleşmede yer almayan ve işin tamamlanmasıyla ilgisi olmayan bazı imalat kalemlerinin yeni birim fiyat yapılarak işin bünyesine dahil edilip ödendiği görülmüştür." Bir diğer örnek ise yapım işlerinde yeterli değerlendirme yapılmadan iş artışı ile ilgili işlemlerin yapıldığının tespitidir. Dolayısıyla belediye alımlarında iş artışlarında mevzuata aykırı işlem tesis edilerek kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımından uzaklaşıldığı söylenebilir.

Sayıştay'ın bu grupta tespit ettiği bulgulardan biri de gecikme cezasının uygulanması ile ilgilidir. Genel olarak bakıldığında, raporlarda gecikme cezasının uygulanmasında sorunlar yaşandığına dair tespitler yapıldığı görülmektedir. Gecikme cezası uygulamasında sürelerin ya da ceza oranlarının doğru tespit edilemediği,

zamanlamanın yanlış yapıldığı, sözleşmelerde ceza ile ilgili hükümlerin mevzuata aykırı tespit edildiği gibi konulara değinilmiştir. Ceza uygulamasının tarafları sözleşme hükümlerine uymaya zorlayan, caydırıcı hükümler olduğu düşünüldüğünde ihale sürecinin kurallara uygun biçimde yürütülmesi için önemli bir araç olduğu değerlendirilmektedir.

#### 5.3.4. Birden Fazla Süreci İlgilendiren Bulgular

Daha önce de belirtildiği gibi bulguları tek bir sınıfa dâhil edebilmek güçtür. Çünkü ihale süreci birbirine bağlıdır ve bir süreçte yapılan hata diğer aşamaları da olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle raporlarda tespit edilen bulguların büyük kısmı ihale sürecinin tamamını etkilemektedir. Ancak sorunu belirlemek ve çözüm önerileri geliştirebilmek için mümkün olduğu ölçüde verileri sınıflandırmak daha uygun bir yöntemdir. Bu bölümde tam olarak sınıflandırılmayarak birden çok gruba dâhil edilebilen ve "diğer bulgular" başlığı altında incelenen bulgular sunulacaktır.

Dördüncü grupta incelenen ilk bulgu doğrudan temin kapsamında yapılan alımlarda yasaklılık kontrolünün yapılmamasıdır. Kamu İhale Genel Tebliği'nin 30.5.4'e göre; "4734 sayılı Kanununun 22 nci maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığı teyit ettirilmeyecektir. Ancak, anılan Kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen parasal limit dahilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kurumun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılmaması gerekmektedir". Buna göre doğrudan temin yöntemiyle yapılacak alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden kontrol edilmesi gerekmektedir. Yapılan denetim çalışmalarında tespit edilen bulgulara göre bazı belediyelerin doğrudan temin alımlarında yasaklı teyitlerini yapmadıkları görülmüştür. Bu durum, alımların mevzuata göre uygun olmayan isteklilerden yapılması sonucunu doğurabilecektir. Bu nedenle alım sürecini yürüten kamu



görevlilerinin yasaklılıkla ilgili teyitlerin eksiksiz biçimde yapıldığından emin olmaları gerekmektedir. Ayrıca EKAP üzerinde, ihalelerde olduğu gibi, alımla ilgili bilgiler girilirken yasaklılıkla ilgili teyit bilgilerinin de eşleşmesini sağlayacak düzenleme yapılması ile ilgili çalışma yürütülmesi sağlıklı bir uygulama olabilecektir.

Diğer bulgular başlığındaki ikinci grup, *istisna kapsamında değerlendirilemeyecek bazı mal alımlarının ihalesiz olarak gerçekleştirilmesi* şeklinde isimlendirilmektedir. Kamu İhale Kanunu'nun 3/g maddesi kurumlar tarafından en sık kullanılan istisna maddesi olmakla birlikte en çok hata yapılan alanlardan birini de teşkil etmektedir. Yapılan denetimler sonucunda bazı belediyelerin mal ve hizmet alımlarını usule aykırı olarak 3/g maddesi kapsamında yaptıkları ve ihale usullerinin dışına çıktıkları tespit edilmiştir. Alımla ilgili hazırlık sürecinde söz konusu duruma dikkat edilmediği, sonraki aşamalarda da durum devam ettirilerek ödemenin yapılabilirdiği, hatanın sürdürüldüğü görülmektedir. Denetim raporlarında tespit edilen bulgular, kamu kurumlarında bu tip hataların önlenmesi için iç kontrol sistemlerinin kurulmasının ve işletilmesinin önemini ortaya koymaktadır.

Bu grup bulgularda tespit edilen bir diğer sorun doğrudan temin yönteminin uygulanması ile ilgilidir. Raporlara göre, *doğrudan temin yöntemiyle yapılan bazı alımlarda piyasa araştırmasının yeterli düzeyde yapılmadığı* görülmüştür. Kanun'un 22. maddesinde düzenlenen doğrudan temin yöntemi; ilan yapma, komisyon kurma gibi pek çok ihale uygulamasının dışında tutulmuştur. Diğer alım yöntemlerine kıyasla daha pratik bulunan bu yöntem idareler tarafından sıklıkla tercih edilmekte ancak uygulamasında hatalar yapıldığı Sayıştay'ın denetim raporlarından da anlaşılmaktadır. Doğrudan temin alım usulünde, harcama yetkilisi tarafından görevlendirilen kişi ya da kişiler piyasada fiyat araştırması yaparak kamusal ihtiyacın karşılanmasını sağlarlar. "Böyle bir piyasa araştırmasında da ilgililerden teklif alınırken, alım yapılması düşünülen ihtiyacın niteliğinin, miktarının, teknik ve gerekli diğer şartların teklif verecek kişilere sunulması, teklif verenlerin ise bu hususları göz önünde bulundurarak teklif vermesi beklenen bir durumdur. Aksi takdirde bir piyasa araştırmasından bahsetmek

*mümkün olmayacaktır.*" (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2021). Denetim bulgularına göre söz konusu piyasa araştırmalarının kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını güvence altına alacak şekilde yapılmadığı tespit edilmiş ve bu durum raporlanmıştır.

Sayıştay'ın yapmış olduğu Kamu İdareleri Denetim Raporları incelendiğinde doğrudan teminle ilgili çok fazla hata yapıldığı görülmektedir. İdarelerin çok tercih ettikleri doğrudan temin uygulamasıyla ilgili yeterince bilgi sahibi olmadıkları, uygulama aşamasında (isteyerek veya istemeyerek) hatalar yaparak kamu kaynaklarının usulsüz harcanmasına neden oldukları ortadadır. Bu itibarla; Kamu İhale Kurumu tarafından kamu idarelerine doğrudan teminin hangi durumlarda uygulanabileceği, bu alım yönteminde dikkat edilmesi gereken temel noktaları açıklayan bilgilendirmelerin yapılması, online eğitim imkanlarının genişletilmesi gibi ilave tedbirler alınmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

Sayıştay raporlarında tespit edilen yaygın bulgulardan biri de *İstanbul Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı idarelerde* görülmüştür ve "Şirketin kendi ihtiyacı olan personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerini, büyükşehir belediyesinin doğrudan veya dolaylı olarak %50'sinden fazlasına sahip olduğu diğer şirketlerden doğrudan hizmet alımı suretiyle gördürmesi ve bu kapsamda çalıştırılan işçilerin ücretleri için KDV ödenmesi" şeklinde belirtilmiştir. Sayıştay, İGDAŞ denetim raporunda; "4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre: Belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahalli idare birlikleri, birlikte veya ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası il özel idareleri, belediyeler ve bağlı kuruluşlarına ait şirketler; mahalli idare ve şirket bütçelerinden, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde alım yapamaz ve buna imkân sağlayan diğer mevzuat hükümleri uygulanmaz" olarak ifade edilmiştir. Ayrıca raporda aynı bulgunun ikinci kısmında KDV ile ilgili husus "Diğer yandan, şirketlerin doğrudan hizmet alımı yoluyla Belediye şirketlerinden işçi hizmet alımı yapamayacağı yukarıda açıklanmış olup mevzuata uygun olmayan bir işlem için KDV'nin de ödenmemesi gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu hatalı uygulama, Şirketin KDV hesapları açısından mali tablolarda



*hatalı bilgi oluşmasına sebebiyet vermektedir. Netice olarak, ihtiyaç duyulan personelin Şirket bünyesinde doğrudan çalıştırılması gerekmektedir. İhtiyaç duyulan personelin Şirket bünyesinde istihdam edilmesi halinde, ücret giderlerinin dışında ayrıca katma değer vergisi maliyetine katılması durumu oluşmayacaktır”* olarak açıklanmıştır. Kanununun 62. maddesinin (e) bendine aykırı işlem tesis edilmesi ve hatalı işlem sonucu zincirleme biçimde sorunların devam ettiği görülmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62. maddesinin (1) bendine göre; *“Bu Kanununun 21 ve 22 nci maddelerindeki parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadıkça aşamaz.”* Ancak Sayıştay denetimleri sonucu tespit edilen bulgular incelenip sınıflandırıldığında en sık görülen hatalardan birinin söz konusu sınırın aşılmasıyla ilgili olduğu görülmüştür. Bazı belediyelerde aşılan miktar yüzde onluk kısmın oldukça üzerinde gerçekleşmiştir. Sayıştay raporlarında bu durum *“İlgili mevzuat uyarınca İdarenin mal ve hizmet alımları ile yapım işleri için bütçesine konan yıllık toplam ödeneklerini dikkate alarak her bir alım için ayrı ayrı %10 oranını aşıp aşmadığının kontrol edilmesi; aşılmasının zorunlu görülmesi durumunda ise Kamu İhale Kurulu'nun uygun görüşünün alınması gerekmektedir”* şeklinde ifade edilmiştir.

Aslında söz konusu tespit ile ilgili olarak; hazırlık aşamasında ödeneğin kontrolü, %10'luk sınırın aşılma ihtimali doğduğunda Kamu İhale Kurulu görüşünün alınması, değerlendirme ve sözleşme aşamalarında sınırın aşılmış olup aşılmadığının tespiti gibi tedbirler alınabilir. Ancak belediyelerin dışındaki kamu idarelerinde de aynı sorunun yaşandığı Sayıştay'ın denetim raporları incelendiğinde görülecektir. Oldukça yaygın bu sorunun giderilebilmesi için Kamu İhale Kurumu, 31.12.2020 tarih 31351 sayılı Resmî Gazete'de “4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62 nci Maddesinin (1) Bendi Kapsamında Yapılacak Başvurulara İlişkin Tebliğ”i yayımlamıştır. 2021 yılı denetim raporları incelendiğinde söz konusu tebliğin ne ölçüde çözüme katkı sağladığı görülebilecektir.

Tebliğ yayımlamanın yanı sıra, kamu idarelerinde bu ölçüde yaygın yapılan bu hatanın tekrarlanmaması

için ilave tedbirler alınması gerektiği ortadadır. Bunun için EKAP üzerinden ödeneklerin takibinin yapılabileceği bir iç kontrol sistemi geliştirilebilir veya yıl içinde kurumlardan belli dönemlerde limite ne ölçüde yaklaşıldığıyla ilgili mevcut durumu gösteren beyanname benzeri bildirimler alınması yoluna gidilebilir.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde değişen devlet anlayışıyla birlikte kamu harcamalarının giderek arttığı herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Söz konusu artış kamu harcamalarının yapılmasında uygulanacak ilke ve kuralların önemini daha da artırmıştır. Kamu harcamalarını çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerine uygun şekilde yapabilmenin en iyi yolu da ihalelerdir. Kurallara uygun şekilde yürütülen ihale sisteminin kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanımı için en uygun yöntem olduğu kabul edilmektedir.

Kamu harcamaları içindeki payı yıllar itibarıyla giderek artan ve alımlarını kamu ihale sistemine bağlı olarak yapmak zorunda olan idarelerden biri de belediyelerdir. Belediyeler yerel ölçekte hizmet sunmaktaysa da sundukları hizmetlerin faydası oldukça geniş bir alana yayılmaktadır. Ülkemizin demografik yapısının hızla değişmesi sonucu artık nüfusun çok büyük kısmı kentlerde yaşamakta, bu da belediye ve bağlı idarelerin sunacakları hizmetlerin miktarının, çeşidinin ve yoğunluğunun artmasına, dolayısıyla belediyelerin yaptıkları harcamaların da artmasına neden olmaktadır. Bu artış kamu ihale istatistiklerinde de kendini göstermekte, toplam kamu alımlarının yaklaşık üçte biri belediyeler tarafından yapılmaktadır. Diğer bir deyişle, belediyelerin ülkenin kamu alımları sisteminin en büyük parçası olduğu söylenebilir. Bu nedenle belediyeler tarafından yapılan alımların temel ihale ilkelerine ve kamu mali yönetim ilkelerine uygunluğunun denetlenmesinin önemi giderek artmaktadır.

Anayasamızın 160. maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapma yetkisi Sayıştay'a aittir. Ayrıca 2005 yılında Anayasada yapılan değişiklikle, mahalli idarelerle ilgili denetim yapma yetkisi de Sayıştay'a verilmiştir. Buna ek olarak

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre, Türkiye'de belediyeler ve belediyelere bağlı idareler ile belediye şirketlerinin Sayıştay denetimi kapsamında yer aldığı görülmektedir. Sayıştay da her yıl belediyeleri denetleyerek oluşturdukları denetim raporlarını mali şeffaflık ilkesi gereği kamuoyuyla paylaşmaktadır.

Bu çalışma kapsamında Sayıştay'ın belediye denetimleri neticesinde hazırlayarak yayımladığı denetim raporları incelenerek, belediyelerin kamu alımları sürecinde tespit edilen bulguları değerlendirilmeye çalışılmıştır. Öncelikle raporlarda yer alan bulgular daha anlaşılır olması için dört grupta toplanmıştır. Birinci grupta hazırlık sürecine ilişkin bulgular, ikinci grupta değerlendirme sürecine ilişkin bulgular ve üçüncü grupta ise sözleşme ve sonrası süreçle ilgili bulgular yer almaktadır. Ayrıca birbiriyle bağlantılı ve birden çok aşamayla ilgisi olan denetim bulguları da dördüncü bir grup olarak "birden fazla süreci ilgilendiren bulgular" başlığı altında ele alınmıştır.

İlk grup ihale tarihine kadar olan süreçle ilgili bulgular olup toplam bulguların çoğunluğunu oluşturmaktadır. Esasen tüm ihale sürecinin doğru yürütülebilmesi için hazırlık sürecinin kurallara uygun yapılması son derece önemlidir. Hazırlık aşamasında yapılan bir yanlışlık, sonraki aşamalarda uygulamada sorunlara neden olabilmektedir. İlk grup bulgular incelendiğinde belediye alımlarında en sık yapılan hata, alım usulünün yanlış tespit edilmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Belediye idareleri açık ihale usulünden uzaklaşmakta, alımlarını doğrudan temin yöntemiyle yapmayı tercih etmektedirler. Ancak bu durum 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun beşinci maddesinde belirtilen temel ilkelere aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü temel alım usullerinin dışındaki usuller belli şartların varlığı halinde uygulanabilecek niteliktedir ve kamu kaynaklarının yanlış kullanımı riski taşıdıkları için sınırlandırılmıştır. Bulgular incelendiğinde anlaşılmaktadır ki, belediye idarelerinin hizmetlerini sunarken temel alım usullerini tercih etmeleri yönünde çalışma yapılması gerekmektedir. İlk grup bulgularda tespit edilen diğer sorun yaklaşık maliyetin doğru belirlenmemesidir. Yaklaşık maliyetin tespitinde yapılacak bir hata kamu kaynağının etkisiz

ve verimsiz kullanılması sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle yaklaşık maliyetin mevzuatta açıkça belirtildiği şekilde hesaplanması ve belgelendirilmesi oldukça önemli bir konudur. Kamu ihale sisteminde sayıları giderek artan istisnaların belediyeler tarafından zaman zaman yanlış uygulandığı tespit edilen diğer bir bulgudur. Bulgular incelendiğinde sürekli değişen ihale mevzuatına personelin uyum sağlamakta zorlandığı da belirtilmesi gereken önemli bir noktadır.

İkinci grup bulgular değerlendirme sürecine ilişkindir. Buradaki tespitler daha ziyade ihalenin genel ruhuna ve kamu harcamalarının etkinliğine aykırı nitelikteki işlemlerden oluşmaktadır. Bu grupta, diğer gruplara kıyasla daha az sayıda bulguya rastlanmıştır. Teklif değerlendirme aşaması ile ilgili bulguların azlığı, değerlendirme ile ilgili işlemlerin mevzuatta daha açık ve net ifade edilmiş olması ile açıklanabilir. Ayrıca mevzuatta düzenlendiği şekliyle komisyonlarda yer alan üyelerin ve değerlendirme sürecinde çalışan personelin alanlarında uzman kişilerden seçilmesi de önemli bir faktördür. Diğer alanlardaki bulgu sayılarının azaltılabilmesi için de teklif değerlendirme aşamasındaki benzer biçimde hareket edilmesi, mevzuatın daha açıklayıcı olması ve uygun personel çalıştırılması gibi tedbirlerin sürecin daha az hatayla sürdürülmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Üçüncü grup bulgularda sözleşme imzalanması ve sonraki süreçlerde tespit edilen sorunlar incelenmiştir. Bu grupta yapılan hatalar doğrudan veya dolaylı olarak ödeme aşamasını etkileyebilecek nitelikte olup en sık görülen uygulama hatası doğrudan teminle ilgilidir. Bu aşamada Sayıştay tespitlerine göre, belediyelerde doğrudan temin yöntemiyle yapılan alımlarda en sık yapılan hatanın sözleşme imzalanmaması olduğu görülmektedir. Ayrıca doğrudan temin yöntemiyle yapılan alımlarla ilgili bilgilerin EKAP'a girilmemesi de uygulamada karşılaşılan bir diğer sorundur. İhale ve temin sürecinde hata yapılması riskini azaltan ve caydırıcı nitelikte olan ceza ile ilgili hükümlerin doğru belirlenmediği de Sayıştay tarafından tespit edilmiştir.

Dördüncü grup bulgular ihale sürecinin birden çok aşamasını ilgilendiren tespitlerin yer aldığı sınıftır. Bu

gruptaki tespitlere göre en sık yapılan hata doğrudan teminle ilgili olup, bu yöntemle yapılan alımlarda yasa- saklılık teyitlerinin hiç yapılmadığı ya da mevzuata uygun biçimde yapılmadığı bilgisi raporlarda yer almaktadır. Yine bu yöntemle yapılan alımlarda, belediye yetkilileri tarafından piyasa araştırmasının yeterli ölçüde yapılmadığı belirtilmektedir. Diğer önemli bir tespit ise pazarlık usulü ve doğrudan temin usulünde yapılacak alımların toplamının, idare bütçelerindeki ödeneğin %10'unu aşamayacağı yönündeki kuralın ihlalidir. Bu ihlal neticesinde Kanun'un sınırlamaya çalıştığı alım yöntemlerinin kullanımının, Kamu İhale Kurulu'nun görüşü alınmadan belirlenen limiti aştığı görülmüştür. EKAP üzerinden de bu usulle yapılan harcamaların takibinin yapılmasıyla ödenek aşma sorununun bu ölçüde yaşanmayacağı değerlendirilmektedir.

Sayıştay tarafından yayımlanan denetim raporları genel olarak değerlendirildiğinde doğrudan temine ilişkin bulgu sayısının fazlalığı dikkat çekmektedir. Belediye ve bağlı idarelerde doğrudan temin yönteminin yaygın olarak kullanıldığı, bu yöntemin uygulama sürecinde sıkça hata yapıldığı ve buna bağlı olarak da belediye kaynaklarının harcanmasında birtakım usulsüzlüklere yol açıldığı görülmektedir. Bu sebeple Kamu İhale Kurumu'nun hangi şartlarda ve ne şekilde doğrudan temin yöntemine başvurulabileceğine ilişkin belediye ve bağlı idareleri bilgilendirilmesi ve ihtiyaç duyulması halinde eğitim hizmeti sunması yerinde olacaktır.

Sonuç olarak; belediye alımlarını da kapsayan nitelikte, daha sade ve anlaşılır, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu şekilde kullanılmasına olanak veren, uluslararası düzenlemelerle uyumlu bir kamu alım sisteminin kurulması oldukça önemlidir. Buna ek olarak, yapılan Sayıştay denetimleri sonucu hazırlanan raporlardaki bulgular değerlendirildiğinde, kamu ihale sisteminin denetlenmesinin sistemin iyileştirilmesine ciddi katkılar sağladığı anlaşılmaktadır. Yasama denetimini güçlendirecek şekilde iç kontrol sistemlerinin etkin kullanımının ihale sisteminin işlerliğine oldukça katkı sağladığı değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

Avrupa Komisyonu (Tarih yok). [https://ec.europa.eu/growth/single-market/public-procurement\\_en#:~:text=Why%20public%20procurement%20is%20important&text=The%20public%20sector%20can%20use,wel12Dmanaged%20and%20efficient%20procurement](https://ec.europa.eu/growth/single-market/public-procurement_en#:~:text=Why%20public%20procurement%20is%20important&text=The%20public%20sector%20can%20use,wel12Dmanaged%20and%20efficient%20procurement). (Erişim Tarihi,19.03.2022).

Coşkun, A. (1997). *Performans denetimi özet el kitabı*. Ankara: T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Demirbaş, T. & Engin, R. (2016). Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki performans denetimlerinde ulaştığı bulguların analizi. *Sayıştay Dergisi*, (100), s.27-60.

Demirbaş, T. & Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Dünya Bankası. <https://www.worldbank.org/en/news/feature/2018/05/16/why-modern-fair-and-open-public-procurement-systems-matter-for-developing-countries>. (Erişim Tarihi,19.03.2022).

Gurria, A. (2016). *Public procurement for sustainable and inclusive growth: Enabling reform through evidence and peer reviews*. [https://www.oecd.org/gov/ethics/Public-Procurement-for%20Sustainable-and-Inclusive-Growth\\_Brochure.pdf](https://www.oecd.org/gov/ethics/Public-Procurement-for%20Sustainable-and-Inclusive-Growth_Brochure.pdf). (Erişim Tarihi,19.03.2022).

INTOSAI (2020). *ISSAI 200 Financial Audit Principles*. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_200/ISSAI\\_200\\_en\\_2020.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/ISSAI_200_en_2020.pdf). (Erişim Tarihi, 23.03.2022).

INTOSAI. (2019). *ISSAI 300 Performance Audit Principles*. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_300/ISSAI\\_300\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf). (Erişim Tarihi,23.03.2022).

ISSAI (1998). *The Lima Declaration*. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_1\\_u\\_P\\_10/issai\\_1\\_en.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_en.pdf). (Erişim Tarihi,14.04.2022).

İşık, S. (2021). Kamu ihalelerinde temel ilkeler. (Ed. Selçuk İpek, Cüneyt Kılıç) *Sosyal bilimlerde güncel araştırmalar* içinde. Bursa: Ekin Yayınevi. s.291-300.

Kamu İhale Kurumu (2022). *Kamu Alımları İzleme Raporu 2021*. [https://dosyalar.kik.gov.tr/genel/Raporlar/Kamu\\_alimlari\\_izleme\\_raporu\\_2021\\_yilsonu.pdf](https://dosyalar.kik.gov.tr/genel/Raporlar/Kamu_alimlari_izleme_raporu_2021_yilsonu.pdf). (Erişim tarihi, 19.03.2022).

- Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15). s.170-189.
- Kubalı, D. (1998). *Performans denetimi kavram, ilkeler, metodoloji ve uygulamalar*. Sayıştay Başkanlığı Yayını. Ankara.
- Mutluer, M.K., Öner, E. & Coşkun, A. (2015). *Sayıştay hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). T.C. Resmî Gazete. Tarih/Sayı: 09.11.1982/17863.
- Kamu İhale Kanunu (2002). T.C. Resmi Gazete. Tarih/Sayı: 22.01.2002/24648.
- Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu (2002). T.C. Resmi Gazete. Tarih/Sayı: 22.01.2002/24648.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete . Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- Sayıştay Kanunu (2010). Resmî Gazete. Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790.
- Sak, R., Sak, İ.T.Ş., Şendil, Ç.Ö. & Nas, E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1). s.227-250.
- T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü. (2021). *2020 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*. Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2018). *Düzenlilik Denetim Rehberi*. Versiyon No: 2018/4. Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). <https://www.sayistay.gov.tr/pages/111-bilisim-sistemleri-denetimi>. (Erişim Tarihi, 19.03.2022).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2021). *Konu Denetimi Rehberi*. Versiyon No: 2021/1. Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2021). *Ankara Bala Belediyesi 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*. Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2022). <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/3961-plastik-atik-yonetimi>. (Erişim Tarihi, 19.03.2022).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/31-belediyeler---bagli-idareler>. (Erişim Tarihi, 29.04.2022).
- TÜİK. Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Sonuçları-2021. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Adrese-Dayali-Nufus-Kayit-Sistemi-Sonuclari-2021-45500>. (Erişim Tarihi, 19.03.2022).

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 alanında ve kamu yönetiminde denetim/iç denetim sisteminin gelişimine katkı sağlamanın yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini amaçlayan, TÜBİTAK ULAKBİM kriterlerini gözeten, bilimsel içerikte 'hakemli dergi'dir; 6 ayda bir yayımlanır. Yayımlanma dili Türkçedir. (İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.)
2. Gönderilen yazılar derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konularda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
3. Gönderilen yazılar, daha önce hiçbir yayın organında tam metin olarak yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır. Daha önce ulusal ya da uluslararası kongre ya da sempozyumlarda sunulmuş ve özet metni basılan çalışmalar, bu nitelikleri belirtilerek gönderilebilir. Yazarların yazı göndermeden önce Dergimizin kapsam ve politikasına ilişkin belgeler ile yayın 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 hakem değerlendirmesine sunulur. Dergimizde çift kör hakemli değerlendirme (double-blind review) sistemi uygulanmaktadır. Hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kurulu

- lunun belirlediği sıraya göre yayım sürecine alınır. Değerlendirme sonucunda yayımlanması uygun görülmemeye 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 yayın 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 gönderilmeksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilebilir.
8. Yayımlanan her bir yazı için telif ücreti ödenebilir. 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 boşluğu olacak şekilde, cilt payı bırakılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır.
  - Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım kurallarına uygun olmalıdır.
2. Yazı; Türkçe ve İngilizce başlık, Türkçe ve İngilizce özet, makalede ele alınan ana konuları belirten anahtar kelimeler, giriş, gelişme, sonuçla ilgili değerlendirme ve önerilerin özetlendiği sonuç bölümlerinden oluşmalıdır. İlgili bölümler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş olmalıdır.
  - **BAŞLIK ve Yazar Adı:** Yazı başlığı, makalenin içeriğini yansıtabilecek şekilde kaleme alınmalı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tümü büyük ve kalın harfli, sayfaya göre ortalanmış olmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı biçimde ancak italik/eğik şekilde ve parantez içinde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazar ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın şekilde yazılmalıdır. Yazar adının ilk harfi büyük sonraki harfleri küçük, soyadının ise tümü büyük harflerden oluşmalıdır. Soyadı bitiminden sonra üzerine \* simgesi konulup, bu simge ilk sayfanın altına dipnot şeklinde belirtildikten sonra, yazar ya da yazarların unvanları, çalıştıkları kurumlar, Orcid numaraları ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde yazılmalıdır.
  - **ÖZ:** Bu kısımda, yazıda ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Türkçe özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
  - **Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde yazıda ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcüklere yer verilmelidir. Anahtar kelimeler 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
  - **Jel Kodları:** Bu bölümde yazıda ele alınan konulara ilişkin JEL kodlarına yer verilmelidir.
  - **ÖZ, Anahtar Kelimeler ve Jel Kodlarının İngilizceleri (ABSTRACT, Keywords, JEL Classification)** aynı sırayla, anlam farkı olmaksızın, aynı biçim özellikleriyle ancak italik olarak yer almalıdır.
  - **1. GİRİŞ:** Giriş bölümünde yazının konusu, konu ile ilgili özet arka plan, yazının amacı ve ele alınan konular ile yönetime yer verilmelidir.
  - **2. AÇIKLAMA, TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER:** Bu kısımda yazının konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulama ve standartlar ile gelişmeler yer verilererek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
  - **3. SONUÇ:** Yazıda ele alınan konu bu kısımda çok öz bir şekilde ele alınmalı, değerlendirme ve öneriler özetlenmelidir.
3. Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
  - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelere sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelere üzerine ortalanarak yazılmalıdır. Bu nesnelere alıntı

- yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, 1 satır aralıklı olarak ve ortalanarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca Kaynakça kısmında 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 adlarının sadece ilk harfleri büyük harfle kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalı, yazı içinde atfı yapılmayan kaynaklara yer verilmemmelidir.
    - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar türüne bakılmaksızın yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
    - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazarı belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.
- Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için kullanılabilecek örnekler aşağıda ve makale şablonunda sunulmuştur.

### Kaynakça

#### Kitap:

- 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 alın yazı: Yazım kuralları ve değerlendirme esasları. *Kidderr*. [http://www.kidderr.org.tr/?page\\_id=112](http://www.kidderr.org.tr/?page_id=112) adresinden alındı.

#### Bildiri/Tez:

- Çizer, V. (2015). Konferans Bildirisi Örneği. *İç denetim konferansı* (ss. 4-45). Ankara: KİDDER Yayınları.
- Tezci, J. (2016). *İç denetimin gelişimi* (Basılmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.

Yukarıdaki yazım kurallarına 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 kuralları yönünden değerlendirilmeye tabi tutulur.
  - Yayın Kurulunca Makale Değerlendirme Formu (MDF) ile olumlu görüş bildirilenler, editör tarafından belirlenen iki bağımsız hakem değerlendirilmesine sunulur. Gönderilen yazının kime ait olduğu konusunda hakemlere, makaleyi değerlendiren hakemlerin kimlikleri hakkında ise yazar(lar)ı bilgi verilmeyecektir.
  - 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 değerlendirmeler sonucunda yazıların yayımlanmasına, yayımlanmamasına ya da düzeltilmesine 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 değerlendirilmeye 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, düzeltme önerileriyle birlikte yazar(lar)ına gönderilerek 15 iş günü içerisinde düzeltilmesi ve tekrar gönderilmesi talep edilir. Yazılar, hakemlerce düzeltme istenmesi durumunda gönderdikleri yazı ile ilgili hakemlerin eleştirisi ve önerilerini dikkate almak zorundadır. Düzeltme 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** **Denetisim**  
Ortak Aklın Harmanı

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