

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI

TÜRKİYE’DE İÇ KONTROLÜN PERFORMANSI: BİR MODEL
ÖNERİSİ

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN

ALİ TAYYAR ERAY

ANKARA – 2020

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI

TÜRKİYE’DE İÇ KONTROLÜN PERFORMANSI: BİR MODEL
ÖNERİSİ

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN

ALİ TAYYAR ERAY

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. M. ABDÜLKADİR VAROĞLU

ANKARA – 2020

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 10/07/2020

Öğrencinin Adı, Soyadı: Ali Tayyar ERAY

Öğrencinin Numarası:21420082

Anabilim Dalı: İşletme

Programı:İşletme Doktora

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı:Prof. Dr. Abdülkadir VAROĞLU

Tez Başlığı:Türkiye’de İç Kontrolün Performansı: Bir Model Önerisi

Yukarıda başlığı belirtilen Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 323 sayfalık kısmına ilişkin, 10/07/2020 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %2 (iki)’dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

ONAY

Tarih: 10/07/2020

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Abdülkadir VAROĞLU

*Rahmetli Annem Hatice Eray ve Babam Salim Eray'ın değerli anlarına,
Canım Eşim Meltem Eray, Biricik Kızlarım Yaren Eray ve Yağmur Eray'a sevgilerimle.*



TEŞEKKÜR

Benim için bir doktora tezi olmasının ötesinde anlam taşıyan bu çalışma, kendilerini tanımaktan gurur duyduğum değerli insanların katkıları ile gerçekleşmiştir.

Bu kapsamda; yoğun çalışma koşullarına rağmen bana her fırsatta zaman ayıran, bilgi ve tecrübesiyle yol gösteren tez danışmanım ve değerli Hocam Prof. Dr. M. Abdülkadir VAROĞLU'na, doktora eğitiminin başlangıcından itibaren yapıcı yaklaşımları ve engin bilgisiyle beni motive eden ve yönlendiren Prof. Dr. H. Nejat BASIM'a, tezin bilimsel kalitesine değerli katkılar sağlayan ve alan araştırmalarında veri toplama kaynaklarına yönelik kritik seviyede destek veren Prof. Dr. Ali HALICI'ya, pozitif ve çözüm odaklı pratik yaklaşımlarıyla araştırmanın tasarımına ve nitel özelliklerine çok önemli katkılar sağlayan Prof. Dr. Ünsal SİĞRİ'ya, tez kapsamının özellikle kuramsal paradigma açısından zenginleşmesini sağlayan ve tecrübeleriyle çalışmaya derinlik kazandıran Doç. Dr. İrge ŞENER'e, doktora eğitimi sürecinde değerli bilgi ve tecrübelerini aktaran ve akademik vizyonumu zenginleştiren tüm Hocalarıma, başta veri analiz işlemleri olmak üzere tezin değişik aşamalarında yardımlarını esirgemeyen sevgili Filiz SARP, Sinan SARP, Salim ÇALIŞKAN ve Alişan BALTACI'ya, tez kapsamında görüşme yapmayı kabul ederek kişisel bilgi ve deneyimlerini paylaşan ve çok değerli veriler sağlayan tüm katılımcılara, bu tezin konusunu oluşturan iç kontrol alanında, uzun yıllar birlikte önemli deneyimler kazandığımız başta Dr. Orhan FAZLIOĞULLARI olmak üzere tüm mesai arkadaşlarıma en içten duygularla teşekkürlerimi ve saygılarımı sunuyorum.

Ayrıca, daha okula başlamadan bana okumayı sevdiren ve her koşulda eğitim hayatımı fedakarca destekleyen rahmetli anneme ve babama, doktora eğitimi sürecinde kendilerinden kıstığım zaman ve ilgiye rağmen benden desteklerini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan sevgili eşim Meltem'e, canım kızlarım Yaren ve Yağmur'a sonsuz sevgi ve şükranlarımı sunuyorum.

ÖZET

Ali Tayyar ERAY

Türkiye’de İç Kontrolün Performansı: Bir Model Önerisi

Başkent Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Doktora Programı

2020

Birçok faktörün etkisiyle giderek karmaşıklaşan işletme faaliyetleri, yönetim mekanizmalarının kontrol kapasitesini zorlamaktadır. Bu kapsamda iç ve dış çevredeki gelişmelere bağlı olarak işletmelerde iç kontrol sistemlerinin performansının önemi ve niteliği artmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de iç kontrol performansını çok boyutlu bir yaklaşımla araştırmak ve iç kontrol performansının ölçülmesine çerçeve oluşturacak bir model oluşturmaktır. Örnek olay deseniyle yapılan araştırmada, Türkiye’deki iç kontrolün performansı yeni kurumsal kuram paradigmasıyla incelenmiştir. Bu doğrultuda, iç kontrol bağlamında oluşan kurumlar ve kurumsallaşma süreci ile kurumsal çevre tanımlanmıştır. Araştırma soruları doğrultusunda geniş kapsamlı bir doküman analizi yapılmış, ayrıca zorlayıcı, taklit edici ve normatif mekanizmaların hâkim olduğu sektörlerde iç kontrol konusunda yetkin olan on kişi ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Veriler, içerik analizi kapsamında ve QDA Miner 5 Nitel Veri Analizi Yazılımı ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, Türkiye’de iç kontrol bağlamında güçlü bir kurumsal alanın oluştuğu görülmüştür. Makro seviyede daha çok zorlayıcı mekanizmaların taşıdığı bir eşbiçimliliğin meydana geldiği belirlenmiştir. Ayrıca, iç kontrole ilişkin genel seviyede olumlu bir eğilimin bulunduğu, bununla birlikte daha çok iç kontrolün doğru algılanması ve benimsenmesini kapsayan sorunların devam ettiği değerlendirilmiştir. Çalışmada, iç kontrol düzenlemelerinde ağırlıklı olarak nitelik ve uygulama boyutlarında geliştirilmeye açık alanlar olduğu, iç kontrol performanslarının

ölçülmesine ilişkin yöntemlerin geliştirilmesi gerektiği belirlenmiştir. Son olarak, iç kontrol performanslarının ölçümü konusunda esnek bir model önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, güvence, yeni kurumsal kuram, performans.



ABSTRACT

Ali Tayyar ERAY

Internal Control Performance in Turkey: A Model Proposal

Başkent University

Social Sciences Institute

Business Doctoral Program

2020

Business activities, which are getting more and more complicated by the influence of many factors, challenge the control capacity of management mechanisms. In this context, depending on the developments in the internal and external environment, the importance and quality of the performance of the internal control systems in the organizations increase. The aim of this study is to research the internal control performance in Turkey with a multi-dimensional approach and to provide a model to form a framework for measuring the internal control performance. In a study conducted at case study, performance of internal control in Turkey was analyzed by the paradigm of the new institutional theory. In this regard, the institutional environment was defined through the institutions and institutionalization process that occurred within the context of internal control. In line with the research questions, a comprehensive document analysis was made, and interviews were held with ten people who are competent in internal control in sectors where coercive, mimetic, and normative mechanisms are dominant. The data were analyzed within the scope of content analysis and with QDA Miner 5 Qualitative Data Analysis Software. In conclusion, in the context of internal control in Turkey is seen as a strong institutional environment occurs. It is determined that uniformity occurs at the macro level, comparatively carried by coercive mechanisms. In addition, it is found that there is a positive

trend regarding the internal control at a general level, however, the problems mainly including the perception and adoption of the internal control continue. In the study, it is determined that there are areas which are open to be improved in terms of quality and implementation dimensions in internal control regulations and methods for measuring internal control performance should be developed. Finally, a flexible model for the measurement of internal control performance is proposed.

Keywords: Internal control, assurance, new institutional theory, performance.



ÖNSÖZ

Bu tez, Türkiye’de iç kontrolün performansını araştırmak ve performans ölçümüne ilişkin bir çerçeve model oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır. Araştırmanın konusu, araştırmacının iç kontrol konusunda yaklaşık 16 yıl boyunca sahip olduğu mesleki bilgi ve tecrübe kapsamında belirlenmiştir. Bu süre içerisinde iç kontrolün, Türkiye’de nasıl ve hangi gerekçelerle örgütlerin yapılarına ve yaşamlarına dahil olduğu, hangi sorunlara çözüm olması amacıyla düzenlemelere konu olduğu ve hangi aşamalardan geçtiği hususlarında deneyim kazanılmıştır.

Söz konusu bilgi ve deneyimler çerçevesinde, Türkiye’de iç kontrol olgusuna yönelik düzenlemelerin ve uygulamaların nasıl bir uyum içerisinde gerçekleştiği, başka bir ifadeyle nasıl bir performansın sergilendiği merak edilmiştir. Nitekim, günümüzde iç kontrol, değişik mekanizmalarla ve bir yönetim sorumluluğu olarak hem kamu sektöründe hem de özel sektörde örgütlerin hayatına dahil edilmiştir.

Araştırma konusu netleştirilmeden önce, genel bir yazın taraması ile birlikte iç kontrol konusunda aktif görev yapan çok sayıda yetkin kişiyle görüşmeler yapılmış ve ilgili kurumların dokümanları incelenmiştir. Bu kapsamda, iç kontrolün algılanması, benimsenmesi ve uygulanması süreçlerinde farklı düzeylerde sorunlar olduğu görülmüştür. Türkiye’de iç kontrolün hangi saiklerle (zorlayıcı, taklit edici veya normatif) örgütsel yaşama dahil edildiği ve uygulandığı konusunun dikkate alınması gerektiği anlaşılmıştır. Bu bağlamda yapılacak bir incelemenin, iç kontrol performanslarının daha anlamlı bir zeminde değerlendirilmesini sağlayacağı değerlendirilmiştir. Daha açık bir ifadeyle, örgütlerin iç kontrol performanslarının; yasal ve yönetsel zorlamalar, meşru olma çabaları, yönetim modası, kamuoyu baskısı, taklitçiliğin kolaylığı, ortak eğitim ve standartların etkisi gibi farklı faktörler ışığında incelenmesi halinde daha gerçekçi sonuçlar elde edileceği düşünülmüştür.

Yukarıda özetlenen süreç sonrasında, geniş kapsamda ve özgün bir perspektifle gerçekleştirilen bu çalışmanın, iç kontrol konusunda literatüre ve uygulama alanlarına katkı sağlaması ümit edilmektedir.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Genel.....	1
1.2. Araştırmanın Sorunsalı.....	4
1.3. Araştırmanın Amacı.....	11
1.4. Araştırmanın Önemi ve Katkısı.....	11
1.5. Araştırmanın Genel Yapısı ve Kapsamı.....	13
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	14
2.1. Genel.....	14
2.2. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi.....	16
2.3. İç Kontrolün Kavramsal Gelişimi.....	30
2.3.1. Temel kavramlar.....	31
2.3.2. Türev kavramlar.....	37
2.3.3. Yönetimsel kavramlar bağlamında iç kontrol.....	45
2.3.3.1. İşletme ve iç kontrol.....	45
2.3.3.2. Yönetim ve iç kontrol.....	48
2.3.3.3. Kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol.....	50
2.3.3.4. Stratejik yönetim ve iç kontrol.....	55
2.3.3.5. Süreç yönetimi ve iç kontrol.....	59
2.3.3.6. Kurumsal yönetim ve iç kontrol.....	62
2.4. Uluslararası Alanda İç Kontrol.....	66
2.4.1. Amerika Birleşik Devletleri ve COSO İç Kontrol Modeli.....	67
2.4.1.1. Özel sektördeki düzenlemeler.....	68

2.4.1.2. Kamu sektöründeki düzenlemeler.....	70
2.4.1.3. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO).....	74
2.4.1.4. COSO İç Kontrol Modeli ve Bütünleşik Çerçeve.....	76
2.4.1.4.1. İç kontrolün tanımı.....	77
2.4.1.4.2. İç kontrolün bileşenleri.....	77
2.4.1.4.3. İç kontrol prensipleri.....	79
2.4.1.4.4. Kurum hedefleri ve iç kontrol bileşenleri.....	80
2.4.1.4.5. İç kontrol sisteminin etkili olması.....	82
2.4.1.4.6. İç kontrole ilişkin sınırlamalar.....	83
2.4.2. Diğer iç kontrol modelleri.....	84
2.4.3. Uluslararası organizasyonlar bağlamında iç kontrol.....	85
2.4.3.1. Avrupa Birliği.....	85
2.4.3.2. Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu.....	93
2.4.3.3. OECD ve Dünya Bankası.....	95
2.4.3.4. Diğer uluslararası organizasyonlar.....	97
2.5. Türkiye’de İç Kontrol.....	98
2.5.1. Kurumsal yönetim bağlamındaki gelişmeler.....	98
2.5.2. Özel sektör.....	100
2.5.2.1. Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında iç kontrol.....	100
2.5.2.2. Kamu Gözetimi Kurumu kapsamında iç kontrol.....	105
2.5.2.3. Türk Ticaret Kanunu kapsamında iç kontrol.....	108
2.5.2.4. Bankacılık Kanunu kapsamında iç kontrol.....	110
2.5.3. Kamu sektörü.....	115
2.5.3.1. Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde iç kontrol.....	116
2.5.3.1.1. Kavramsal ve yasal düzenlemeler.....	116
2.5.3.1.2. Yapısal düzenlemeler.....	119
2.5.3.2. İç kontrole ilişkin önemli aktörler.....	120
2.5.3.3. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi.....	122
2.5.3.4. Dış denetim bağlamında iç kontrol.....	125
2.5.3.5. AB Türkiye İlerleme Raporları bağlamında iç kontrol....	126
2.5.4. Kamu sektörü ve özel sektör ilişkisi bağlamında iç kontrol.....	128
2.5.5. Diğer organizasyonlar bağlamında iç kontrol.....	131
2.6. İç Kontrole Yönelik Akademik Çalışmalar.....	133

2.6.1. Uluslararası alanda yapılan çalışmalar.....	133
2.6.2. Ulusal alanda yapılan çalışmalar.....	138
2.7. Yeni Kurumsal Kuram Bağlamında İç Kontrol.....	142
2.7.1. Kurum ve kurumsallaşma bağlamında iç kontrol.....	146
2.7.2. Meşruiyet bağlamında iç kontrol.....	149
2.7.3. Kurumsal çevre bağlamında iç kontrol.....	150
2.7.4. Eş biçimlilik bağlamında iç kontrol.....	152
3. YÖNTEM.....	155
3.1. Araştırmanın Modeli.....	155
3.2. Araştırmanın Safhaları.....	156
3.3. Araştırmanın Evreni.....	158
3.4. Araştırmanın Örneklemeleri.....	159
3.5. Araştırmanın Yöntemi ve Deseni.....	160
3.6. Veri Toplama Teknikleri.....	162
3.6.1. Doküman incelemesi.....	162
3.6.2. Görüşmeler.....	163
3.6.3. Gözlem.....	165
3.7. Veri Analizi.....	166
3.8. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenilirliği.....	167
3.8.1. Araştırmanın geçerliliği.....	167
3.8.2. Araştırmanın güvenilirliği.....	169
4. BULGULAR.....	172
4.1. Bulgulara İlişkin Genel Bilgiler.....	172
4.2. Doküman İncelemesine İlişkin Bulgular.....	172
4.2.1. Sayıştay raporları.....	173
4.2.2. AB Türkiye ilerleme raporları.....	182
4.2.3. SIGMA Türkiye raporları.....	198
4.2.4. Özel sektöre ilişkin doküman incelemesi.....	198
4.3. Görüşmelere İlişkin Bulgular.....	200
4.4. Görüşme Bulgularının Yeni Kurumsal Kuram Açısından Analizi.....	226
4.5. Gözlemlere İlişkin Bulgular.....	233
5. DEĞERLENDİRME, ÖNERİLER VE SONUÇ.....	234
5.1. Değerlendirme ve Öneriler.....	234

5.1.1. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin niceliği.....	234
5.1.1.1. İki sektöre ilişkin ortak konular.....	234
5.1.1.2. Kamu sektörü.....	235
5.1.1.3. Özel sektör.....	235
5.1.2. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin niteliği.....	236
5.1.2.1. İki sektöre ilişkin ortak konular.....	236
5.1.2.2. Kamu sektörü.....	237
5.1.2.3. Özel sektör.....	238
5.1.3. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin uygulanması.....	239
5.1.3.1. İki sektöre ilişkin ortak konular.....	239
5.1.3.2. Kamu sektörü.....	239
5.1.3.3. Özel sektör.....	240
5.1.4. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin değerlendirilmesi.....	240
5.1.4.1. İki sektöre ilişkin ortak konular.....	240
5.1.4.2. Kamu sektörü.....	241
5.1.4.3. Özel sektör.....	243
5.1.5. Yeni kurumsal kuram açısından değerlendirme.....	244
5.1.6. Türkiye’de iç kontrol performanslarının ölçülmesi.....	245
5.1.7. İç kontrol performansının ölçülmesine ilişkin model önerisi	246
5.1.7.1. Önerilen modelin genel özellikleri.....	248
5.1.7.2. Önerilen modele ilişkin örnek uygulamalar.....	249
5.2. Sonuç.....	257
5.3. Araştırmanın Katkısı.....	261
5.4. Araştırmanın Kısıtları.....	262
5.5 Gelecekte Yapılacak Araştırmalara Yönelik Öneriler.....	262
KAYNAKLAR.....	264

EKLER

**EK 1: İç Kontrol Düzenlemelerinin Niceliğine (Varlığına) İlişkin Görüşme
Metinleri**

**EK 2: İç Kontrol Düzenlemelerinin Niteliğine (Tasarımına) İlişkin
Görüşme Metinleri**

**EK 3: İ Kontrol Düzenlemelerinin Uygulanmasına İlişkin Görüşme
Metinleri**

**EK 4: İ Kontrol Düzenlemelerinin Değerlendirilmesine İlişkin Görüşme
Metinleri**

EK 5: İ Kontrol Performansının llmesine İlişkin Görüşme Metinleri



TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 2.1. Türk Dil Kurumu'na göre Temel Kavramların Tanımları	32
Tablo 2.2. Stratejik Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	57
Tablo 2.3. İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Yönetmelikleri	103
Tablo 2.4. İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Tebliğleri.....	104
Tablo 2.5. Bankacılık Kapsamında İç Kontrol Düzenlemesi Yapılan Başlıca Mevzuat ...	113
Tablo 2.6. İç Kontrol ve İç Denetim Kavramlarının Tanımları ve İlişkisi	117
Tablo 2.7. Dış Denetimin Tanımı ve İç Kontrol ile İlişkisi	118
Tablo 2.8. İç Kontrol Kavramının Sektörler İtibarıyla Karşılaştırılması.....	131
Tablo 2.9. Ulusal Yazında İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Araştırmalar	140
Tablo 2.10. Kurumsal Kuramda Eski ve Yeni Yaklaşımların Karşılaştırılması	146
Tablo 2.11. Yeni Kurumsal Kuram Boyutları Bağlamında İç Kontrol Örnekleri.....	147
Tablo 3.1. Araştırma Kapsamında Gerçekleştirilen Faaliyetler.....	157
Tablo 3.2. Görüşme Yapılan Kişilere İlişkin Bilgiler	165
Tablo 4.1. Analiz Edilen Doküman Bilgileri	172
Tablo 4.2. Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Rapor Sayıları.....	173
Tablo 4.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarındaki İç Kontrol Bulguları.....	175
Tablo 4.4. Sayıştay Denetim Türlerine Göre Bulguların Dağılımı.....	178
Tablo 4.5. 2018 Yılında Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hatalar.....	179
Tablo 4.6. Sayıştay Denetçileri Tarafından İç Kontrol Sistemlerine Verilen Puanlar.....	179
Tablo 4.7. Denetçilerin Kamu İdarelerindeki İç Kontrole Yönelik Tespitleri.....	180
Tablo 4.8. AB Türkiye Raporlarında 2000-2004 Dönemine İlişkin Hususlar.....	183
Tablo 4.9. AB Türkiye İlerleme Raporlarındaki İç Kontrol Bulguları	188

Tablo 4.10. KGK Yıllık İnceleme Raporlarındaki İç Kontrol Bulguları	199
Tablo 4.11. KGK İncelemelerinde Yıllar İtibarıyla En Sık Tespit Edilen Bulgular.....	200
Tablo 4.12. Görüşme Sürecine İlişkin Bilgiler	201
Tablo 4.13. Araştırma Kapsamında Gerçekleşen Görüşme Bilgileri.....	202
Tablo 4.14. Genel Seviyede İç Kontrol Performansına Yönelik Tema ve Kodlar	204
Tablo 4.15. Kamu Sektöründe İç Kontrol Performansına Yönelik Tema ve Kodlar.....	211
Tablo 4.16. Özel Sektörde İç Kontrol Performansına Yönelik Tema ve Kodlar.....	219
Tablo 4.17. Kurum ve Kurumsallaşma Kategorisinde Yer Alan Kod Bilgileri.....	228
Tablo 4.18. Kurumsal Çevre Kategorisinde Yer Alan Kod Bilgileri.....	230
Tablo 4.19. Yeni Kurumsal Kuramın Taşıyıcıları Kategorisindeki Kod Bilgileri	231
Tablo 4.20. Vakaların Benzerlik İstatistikleri	232
Tablo 5.1. Önerilen İç Kontrol Performansı Ölçme Modeline İlişkin Yönerge.....	247
Tablo 5.2. Modelin Uygulanmasına ve Performans Ölçümüne İlişkin Açıklamalar	250
Tablo 5.3. Kontrol Ortamına İlişkin Puanlamalar	251
Tablo 5.4. Risk Değerlendirmesine İlişkin Puanlamalar	252
Tablo 5.5. Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Puanlamalar	253
Tablo 5.6. Bilgi ve İletişime İlişkin Puanlamalar	254
Tablo 5.7. İzlemeye İlişkin Puanlamalar	255
Tablo 5.8. İç Kontrol Sistemine İlişkin Puanlamalar	256

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1.1. Araştırma Sorunsalının Genel Görünümü	4
Şekil 1.2. İç Kontrol Düzenlemelerine İlişkin Performans Boyutları	8
Şekil 2.1. Kavramsal Çerçevenin Genel Görünümü	15
Şekil 2.2. İşletme Fonksiyonları ve İç Kontrol.....	46
Şekil 2.3. Yönetim İşlevleri ve İç Kontrol.....	49
Şekil 2.4. İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi ve Stratejik Yönetim İlişkisi	55
Şekil 2.5. İç Kontrol Bileşenlerinin İlişkisel Durumu	79
Şekil 2.6. COSO İç Kontrol Küpü	81
Şekil 2.7. AB Komisyonu 2018 Yılı İç Kontrol Değerlendirme Sonuçları.....	92
Şekil 2.8. Denetim Standartlarının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri	107
Şekil 2.9. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Genel Yapısı	119
Şekil 2.10. Kamu İdarelerinde Yapılanma	121
Şekil 2.11. Kamu İdarelerinde İç Kontrol Değerlendirme Süreci	124
Şekil 3.1. Araştırmanın Modeli	155
Şekil 4.1. Görüşme Bulgularının Düzenlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	203
Şekil 4.2. Yeni Kurumsal Kuram Açısından Kodların Temalara Göre Dağılımı.....	227
Şekil 5.1. Kontrol Ortamına İlişkin Genel Görünüm	251
Şekil 5.2. Risk Değerlendirmesine İlişkin Genel Görünüm.....	252
Şekil 5.3. Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Genel Görünüm	253
Şekil 5.4. Bilgi ve İletişime İlişkin Genel Görünüm.....	254
Şekil 5.5. İzlemeye İlişkin Genel Görünüm	255
Şekil 5.6. İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Görünüm	256

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AHP	Analytic Hierarchy Process (Analitik Hiyerarşi Süreci)
AIA	American Institute of Accountants (Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	Birleşmiş Milletler
CAM	Comprehensive Assessment Model (Kapsamlı Değerlendirme Modeli)
CEO	Chief Executive Officer (İcra Kurulu Başkanı)
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Hedefleri)
CoCo	Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Çerçevesi)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunun Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
EFQM	European Foundation for Quality Management (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı)
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act (Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası)
FEI	Financial Executives International (Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü)
FERMA	Federation of European Risk Management Associations (Avrupa Risk Yönetimi Dernekleri Federasyonu)

FMFIA	Federal Managers Financial Integrity Act (Federal Yöneticiler Finansal Dürüstlük Yasası)
GAO	Government Accountable Office (Hükümet Hesap Verilebilirlik Ofisi)
ICI	Internal Control Institute (İç Kontrol Enstitüsü)
IIA	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IIARF	Institute of Internal Auditors Research Foundation (İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Örgütü)
ISO	International Organization for Standardization (Uluslararası Standartlar Teşkilatı)
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİDDER	Kamu İç Denetçileri Derneği
KİMK	Kamu İç Mali Kontrolü
KRYD	Kurumsal Risk Yönetim Derneği
NAA	National Association of Accountants (Ulusal Muhasebeciler Birliği)
PAOB	Public Accounting Oversight Board (Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
SEC	Securities and Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SIGMA	Support for Improvement in Governance and Management (Yönetişimi ve Yönetimi Geliştirmek için Destek)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	Sarbanes-Oxley Yasası
STÖ	Sivil Toplum Örgütü
TAİDER	Türkiye Aile İşletmeleri Derneği

TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TKYD	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
YÖK	Yüksek Öğretim Kurulu



BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Genel

İç kontrol, küresel gelişmelerin ve güncel yönetim sorunlarına yönelik çözüm çabalarının etkilediği değişim süreçlerine bağlı olarak Türkiye'deki yeni yönetim yaklaşımları arasında yerini almıştır. Nitekim önce kurumsal yönetim, iyi yönetim gibi kavramların çerçevesini oluşturduğu genel düzenlemelerde tanımlanan iç kontrol, teoriden pratik boyuta taşındıkça birçok yönetim kavramı ile iç içe geçmeye başlamış ve kurumsal yapılarda giderek önem kazanmıştır.

Küresel ölçekteki skandallar, krizler, yolsuzluklar ve diğer olumsuz gelişmeler sonrasında daha çok önem atfedilen iç kontrol olgusu, kurumsal yönetim gibi kavramlarla birlikte çok boyutlu bir gelişim izlemiştir. Bu doğrultuda iç kontrolün, finans ve muhasebe alanında başlayan sınırlı rolü, operasyonel seviyeden stratejiye uzanan bir alanda tüm kurumsal yapıya yayılmıştır. Önceden dar anlamda muhasebe ve finans alanlarında bir kontrol listesi rolü biçilen iç kontrol kavramı, zaman içerisinde stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi, süreç yönetimi, toplam kalite yönetimi gibi yönetsel alanlarda yer almaya başlamıştır. Bu gelişmelerin perde arkasında, tarihsel süreçte yaşanan olumsuzlukların tekrarlanmasının önlenmesi, kurumsal hedeflere ulaşma konusunda makul güvence arayışları, şeffaflık, hesap verilebilirlik, verimlilik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ilişkin düşünceler yer almaktadır. Kurumlardan beklenen makul güvence kavramı, iç kontrol sistemlerinin temel çıktısı olarak belirlenmiş, etkin bir risk yönetimi ise iç kontrol sisteminin temel yaklaşımı olarak tanımlanmıştır. Nitekim risk yönetiminin etkin olmadığı organizasyonlarda kriz yönetiminin kaçınılmaz olacağı yargısı bir fenomen haline gelmiştir.

Uluslararası ve ulusal seviyede birçok politika, plan, program ve yasal düzenleme çerçevesinde tanımlanan iç kontrol, özellikle uygulama sürecinde karşılaşılan sorunsallara bağlı olarak sayısız akademik araştırmaya konu olmuştur. Diğer taraftan iç kontrol, özellikle iç denetim, dış denetim, bağımsız denetim gibi kavramların oluşturduğu atmosferde yaşanan gelişmelerin etkisiyle denetim, danışmanlık ve eğitim alanlarında daha çok tartışılan bir konu haline gelmiştir.

Bu araştırmada, yaklaşık son 20 yılda ölkemizde önce özel sektörde ve sonrasında kamu sektöründe daha çok yer alan iç kontrolün, günümüzde geldiği noktanın diğer bir ifadeyle performansının ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu performansın mevcut düzenlemeler ve uygulamalar arasındaki sapmanın ya da uyumsuzluğun ortaya çıkarılmasıyla tanımlanabileceği düşünölmektedir. Nitekim ölkemizde iç kontrolün sergilediği performans, iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde ulaşılan seviye açısından önemli bilgiler sunmaktadır. Çünkü, iç kontrol konusundaki düzenlemeler diğer yönetim yaklaşımlarından (stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi, insan kaynakları yönetimi, süreç yönetimi vs.) bağımsız tasarlanmamıştır. Dolayısıyla bütünleşik bir yönetim anlayışında, iç kontrol açısından tespit edilen hususlar diğer yönetim alanlarına da ayna tutmuş olacaktır.

İç kontrolün Türkiye’deki performansını incelemeden önce, iç kontrol yaklaşımlarının esas olarak “ne zaman, neden, nerede, nasıl ve kimler” tarafından oluşturulduğunun dikkate alınması gerekmektedir. Bu soruların cevapları, esasen iç kontrol açısından ulusal ve uluslararası alanlarda oluşan kurumsal çevreyi tanımlamaktadır. Nitekim, kuramsal çerçeve bölümünde açıklanacağı üzere, yeni kurumsal kuramın tanımladığı meşruiyet mekanizmaları (zorlayıcı, taklit edici ve normatif) bağlamında, Türkiye’deki iç kontrol düzenlemeleri küresel alana yayılan iç kontrol yaklaşımlarının etkisiyle şekillenmekte ve birçok alanda eş biçimlilik ortaya çıkmaktadır. şüphesiz, bu süreçte Türkiye’ye özgü iyi yönetim arayışları, ihtiyaçlar, beklentiler, toplumsal, sektörel, kurumsal özellikler vs. dinamikler de iç kontrol düzenlemelerinin tasarımında etkili olmaktadır. Dolayısıyla bu araştırmada Türkiye’de iç kontrolün performansı, yeni kurumsal kuram kapsamında oluşan kurumlar, kurumsallaşma süreci, kurumsal çevre ve eş biçimlilik bağlamında açıklanmış olacaktır.

Bu noktadan hareketle, çalışmanın kavramsal çerçevesinde, önce küresel gelişmelere yol ačan gelişmeler Amerika Birleřik Devletleri (ABD) bağlamında ve daha sonra uluslararası boyutta incelenmiştir. Zira söz konusu gelişmeler doğrudan ve dolaylı olarak Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerinin temel dinamiklerini oluşturmuştur.

Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerini oluşturan temel yaklaşımların incelenmesinden sonra, ölkemizde iç kontrol konusunda yapılan düzenlemeler araştırılmış, bu düzenlemeler doğrultusunda yapılan uygulamaların sonuçları değerlendirilmiştir.

Türkiye’de kamu sektöründe ve özel sektörde temel olarak ABD’de tasarlanan COSO¹ modelindeki iç kontrol yaklaşımı benimsenmiştir. Ancak sektörel özelliklerin doğal sonucu olarak, her iki sektörde iç kontrol düzenlemeleri ve uygulamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Türkiye’de iç kontrol, sektörel farklılıklar çerçevesinde ilgili otoriteler tarafından hazırlanan birincil, ikincil ve üçüncül mevzuat ile düzenlenmektedir. Bununla birlikte kurumlarca hazırlanan muhtelif yönetsel dokümanlar, iç kontrol uygulamalarına rehberlik yapmaktadır. Bu noktada, mevcut düzenlemeler ile kurumsal uygulamalar arasındaki uyumsuzluklar, denetim raporları, faaliyet raporları, özel incelemeler, akademik araştırmalar, şikâyet ve ihbar mekanizmaları gibi birçok platforma yansımaktadır.

Bu çalışmada, iç kontrol konusundaki düzenlemeler ile kurumsal uygulamaların uyumluluk durumu incelenmiştir. Böylece iç kontrolün Türkiye’deki performansı konusunda önemli bilgiler elde edilmiştir. Nitekim, iç kontrol düzenlemelerinin etkin bir şekilde uygulanması, iyi yönetim bağlamında hesap verilebilirlik, şeffaflık, verimlilik vs. ilkelerin yerleşmesi ve böylece birçok alanda önemli kazanımların elde edilmesi beklenmektedir. Eğer iç kontrol konusunda beklenen performans elde edilememiş olursa, bu olumsuzluk iyi yönetim konusundaki aksaklıklara da işaret edecektir. Dolayısıyla, iç kontrol performansının belirlenmesi ve değerlendirilmesi son derece önemli görülmektedir.

Yukarıda özetlendiği üzere bu araştırmada, makro bir yaklaşım ve nitel ağırlıklı bir yöntem izlenerek veriler toplanmıştır. İç kontrolün performansı, yeni kurumsal kuram bağlamında ele alınmış ve bu doğrultuda makro seviyede etkin rol oynayan kurumların kaynakları ile bu alanda yetkin kişilerle yapılan görüşme sonuçları veri çeşitliliği sağlanarak birlikte analiz edilmiştir.

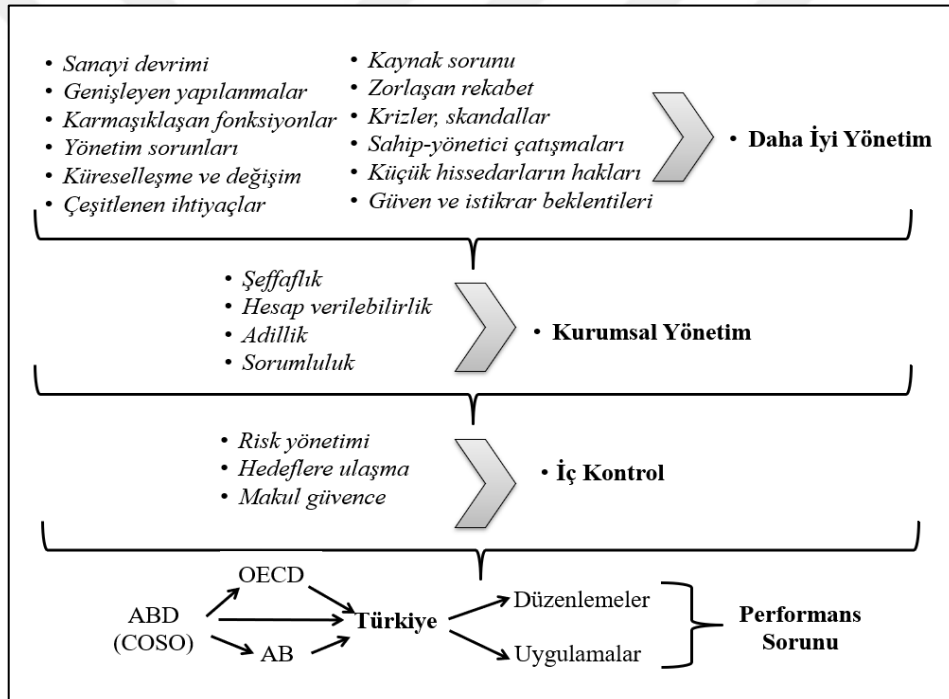
Tezin son bölümünde, literatür taramasında ve alan çalışmalarında elde edilen veriler dikkate alınarak, yönetsel açıdan bir iç kontrol performans ölçme modeli oluşturulmuştur. Söz konusu model, farklı yapı ve sektörlerde faaliyet gösteren kurumlarda uygulanabilecek esnek ve pratik özelliklere sahiptir. Model, farklı aktörler (iç denetçi, dış denetçi, bağımsız denetçi, iç kontrol birimi vs.) tarafından kurumlardaki denetim veya inceleme faaliyetlerinde elde edilecek nitel ve nicel verilerin birlikte değerlendirilmesine imkan verecek şekilde tasarlanmıştır.

¹ COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunun Sponsor Organizasyonlar Komitesi).

Dolayısıyla, makro seviyede elde edilen çeşitli veriler, ayrıntılı ve çok boyutlu ele alınmış, mikro seviyede uygulanabilecek esnek bir modelin çerçeve tasarımı yapılmıştır.

1.2. Araştırmanın Sorunsalı

Araştırmanın sorunsalını özetleyen genel görünüm Şekil 1.1.'de gösterilmiştir. Sanayi devrimiyle birlikte işletmelerde giderek genişleyen yapılanmalar ve karmaşıklaşan fonksiyonlar, beraberinde yeni yönetim sorunlarını da getirmiştir. Bununla birlikte, siyasal, sosyal, kültürel, ekonomik, teknolojik gelişmelerin yarattığı belirsizlik ortamı, sınırları kaldıran küreselleşme süreci, müşteriler başta olmak üzere paydaşların çeşitlenen ihtiyaç ve beklentileri, kaynaklara ulaşma ve elde tutma konusundaki güç mücadeleleri ve zorlaşan rekabet koşulları makro seviyede başlayan ve daha sonra her seviyede etkisini gösteren sorunların temel kaynaklarını oluşturmuştur.



Şekil 1.1. Araştırma Sorunsalının Genel Görünümü

Küresel pazar koşullarıyla sertleşen rekabet ortamında, işletmelerin yaşamlarını sürdürmeleri ve başarıya ulaşmaları, büyük ölçüde çevrenin yol açtığı kısıtlamalara ve fırsatları anında görüp değerlendirmelerine bağlıdır. Değişimleri zamanında göremeyen veya ayak uyduramayan, iç ve dış çevre etkileşimlerini yönetemeyen örgütler doğal olarak krizlerle karşılaşmaktadırlar.

Diğer taraftan, finansal raporlama üzerinden iç ve dış paydaşları yanıltmaya ve böylece yasa dışı çıkar sağlamaya yönelik hile, yolsuzluk ve suiistimallerin yarattığı skandallar,

organizasyonlardaki sorumluların, yöneticilerin ve hatta denetçilerin beyan ve işlemlerine yönelik güveni zedelemiştir. Başta, ABD olmak üzere gelişmiş ekonomilere sahip birçok ülkede iyice su üstüne çıkan sahip-yönetici çatışmaları ve küçük hissedarların haklarının korunma ihtiyacı daha iyi yönetim arayışlarını artırmıştır.

Daha iyi yönetim arayışları kapsamında ortaya çıkan birçok yaklaşım arasında kurumsal yönetim (corporate governance) kavramı kısa sürede genel kabul görmüş ve yaygınlaşmıştır. Kurumsal yönetim kavramı, birçok beklenti ve ihtiyacı bünyesinde toplayan “şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri” üzerinde inşa edilmiştir.

Nitekim küreselleşmenin etkisiyle uluslararası nitelik kazanan yatırımların güven ve istikrar beklentisi, hassaslaşan sermaye transferleri, kurumsal yönetim ilkelerini önemli hale getirmiştir. Tüm bu gelişmelere bağlı olarak, sahipler ile yöneticiler arasındaki güvenin zedelenmesi, yöneten ile yönetilen arasındaki mesafenin azalması, tüm paydaşların gerekli ve mümkün olan her karar sürecine katılım yönelimi, kamuya yönelik hizmetlerin şeffaf, verimli ve etkili bir yaklaşımla yürütülmesini öngören kurumsal yönetim kavramının gelişmesini güçlendirmiştir.

Kurumsal yönetim yaklaşımı ile birlikte yönetim alanında risk yönetimi de önem kazanmaya başlamıştır. Zira skandalların ve krizlerin oluşması ya da bunların muhtemel etkilerinin azaltılması nedeniyle risk yönetimi anlayışının güçlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan işletmelerin değişimler karşısında yeni girişimlerde bulunmamaları, risk almadan ekonomik hayatlarını sürdürmeleri mümkün görülmemektedir. Drucker (çev. 2014), iç ve dış çevrede örgütün performansını etkileyen tüm faktörlerin yönetimin sorumluluğu kapsamında olduğunu savunmakta, geleceğe yönelik adım atmanın bir çok risk taşıdığını, ancak bu teşebbüslerin hiç yapılmamasının daha riskli olacağını belirtmektedir.

Yönetimin sürekli sorun çözme süreci olduğunu aktaran Özer (2015a: 233), sorunların en iyi çözümünün, sorun ortaya çıkmadan önce gerekli önlemlerin alınması veya sorunların başlangıçta çözülmesi ile mümkün olduğunu vurgulamaktadır. Yaygın bir benzetme yapılırsa, işletmelerde testi kırılmadan önce gerekli tedbirlerin alınması konusunda etkin bir risk yönetimine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Kuşkusuz, yönetimde karar vermek her zaman kolay değildir. Çünkü her kararda sınırlamalar, baskı, risk ve sorumluluklar vardır. Bununla birlikte risk almayan başka bir ifadeyle değişimler veya belirsizlikler karşısında gerekli aksiyonları almaktan kaçınan örgütlerin varlıklarını uzun süre devam ettirmeleri mümkün görülmemektedir. Son yıllarda

dünyada yaşanan krizler, yöneticilerin risk yönetimi konusunda yeterli bilinç ve hazırlık düzeyinde olmadıklarını göstermektedir. Günümüzde risk almadan hedeflere ulaşamayacağı ve kazanç sağlanamayacağı genel kabul görmekte, diğer taraftan, risklerin yönetilmesi konusunda örgütler arasında gerek tasarım ve gerekse uygulama boyutlarında farklılıklar olması normal karşılanmaktadır (Özer, 2015a: 333).

Küresel etkileşimle ivme kazanan gelişmeler, yönetim yeteneklerinin çıtasını sürekli yükselten yeni yönetim yaklaşımlarını ortaya çıkarmaktadır. Özer (2015a: 318), 21. yüzyılın yönetim sisteminde olması gereken yeni yönetim anlayışlarını, risk dahil bir çok yönetim başlığı altında incelemiştir. Yazar, risk yönetiminde, risklerin tamamen ortadan kaldırılmasını değil bilinçli ve sistemli bir şekilde yönetilmesini vurgulamaktadır. Söz konusu tanımlama, kurumsal hedefleri tehdit eden risklerin yönetilmesi suretiyle makul güvence sağlayan iç kontrol kavramının temel yaklaşımını yansıtmaktadır.

Kurumların, stratejik yönetim paradigmalarına göre tanımlanmış hedeflerinin bulunması, kurumları bu hedeflere taşıyacak faaliyet ve süreçlerin etkili ve verimli yöntemlerle yönetilmesi önem arz etmektedir. Bu noktada söz konusu faaliyet ve süreçlerde hedeflere ulaşılmasını engelleyecek risklerin değerlendirilmesi, bu risklere karşı makul güvence sağlayacak iç kontrolleri sistematik bir yapı içerisinde yönetme çabaları iç kontrol kavramının temel taşlarını oluşturmuştur.

Yönetim sistemlerinin dokusunda farklı isim ve özellikleriyle birlikte varlığını sürdüren iç kontroller, günümüzde başta kurumsal yönetim yaklaşımı olmak üzere birçok yönetim modelinde ve uygulamalarında giderek artan bir önem kazanmaktadır. Özellikle son dönemlerde ortaya çıkan skandallar, krizler ve iyi yönetim arayışlarına yönelik çabalar birçok iç kontrol modelinin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Farklı amaç ve yöntemlere göre tasarlanan birçok iç kontrol modeli arasında günümüzde en çok kabul gören model ise ABD’de kısaca COSO modeli olarak tanımlanan yaklaşımdır. Bu model, dünyanın birçok ülkesinde benimsenmiştir.

Türkiye’de ise, küresel dinamiklerin ve yönetim alanında ortaya çıkan değişim ihtiyaçlarının etkisiyle kurumsal yönetim ilkeleri ve COSO iç kontrol modeli, sektörel farklılıklara yönelik gerekli düzenlemeler yapılarak benimsenmiştir. Bu düzenlemeler, doğrudan ABD kaynaklı süreçlerden etkilendiği gibi özel sektörde Ekonomik Kalkınma ve

İşbirliği Örgütü (OECD)² odaklı uygulamalar ve kamu sektöründe ise AB³ Müktesebatı vasıtasıyla da gerçekleşmiştir.

COSO iç kontrol modeli yaklaşımı, ülkemizde kamu sektöründe ve özel sektörde farklı boyutlarda kurumsal yönetim alanlarına dâhil olmuştur. Kurumlarda daha iyi bir yönetim oluşturma konusundaki arayışların bir sonucu olarak iç kontrol sisteminden önemli kazanımlar (mevzuata uygunluk, varlıkların korunması, verimlilik, etkililik vs.) beklenmektedir. Şüphesiz iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler diğer yönetim yaklaşımlarından bağımsız tasarlanmamıştır. Örneğin kamu sektöründe iç kontrol düzenlemeleri “kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi” içerisinde tasarlanmıştır. Bu tasarımda, kamu idarelerinin stratejik planlamaları çerçevesinde oluşturdukları hedeflere yönelik plan ve programlarının gerçekleşme (performans) bilgileri yıllık faaliyet raporları halinde kamuoyuna ve ilgili kurumlara açıklanmaktadır. Söz konusu faaliyet planlarının son bölümünde üst yöneticilerin imzaladığı “iç kontrol güvence beyanları” bulunmaktadır. Bu beyan, başta şeffaflık ve hesap verilebilirlik olmak üzere kurumsal yönetim ilkelerinin iç kontrolün sağladığı makul güvence ortamında gerçekleştiği iddiasını da yansıtmaktadır. Özel sektörde ise farklı saiklerle benzer düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kapsamda ayrıntılı hususlar ilgili bölümlerde açıklanmıştır.

Diğer taraftan, iç kontrol düzenlemelerine yönelik uygulamaların sonuçları da iç kontrol performanslarının belirlenmesi açısından önemlidir. Nitekim iç kontrol düzenlemeleri çerçevesinde gerçekleşen kurumsal uygulamalar bu düzenlemelerin başarı düzeyini yani performansını gösterecektir. Kurumların faaliyet sonuçları, yasal düzenlemelerde düzenleyici ve denetleyici otorite olarak tanımlanan kurumların veya bağımsız denetim birimlerinin raporlarında açıklanmaktadır.

Bu bağlamda, ülkemizde kurumların iç kontrol sistemlerine yönelik inceleme/denetim raporlarında ve akademik araştırmalarda düzenleme ve uygulama boyutlarında önemli eksikliklerin bulunduğu görülmektedir. Bu tespitlere ilişkin ayrıntılar ilgili bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Diğer taraftan iç kontrol sistemlerine yönelik tespitlerin, genellikle kontrol listeleri, soru formları gibi araçlar kullanılmak suretiyle iç kontrol düzenlemelerinin varlığına yönelik yapıldığı görülmektedir. Bu geleneksel ve pratik yöntemin daha çok finans ve muhasebe

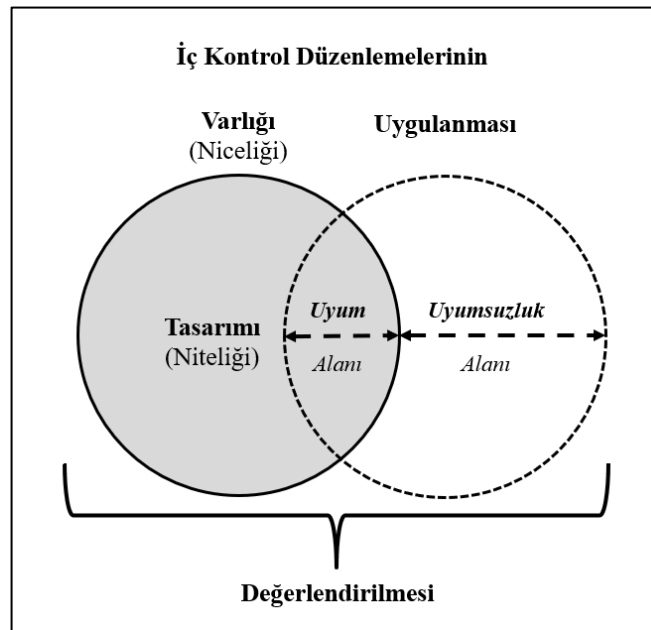
² OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

³ AB: Avrupa Birliği

alanındaki uygulamaların etkisiyle süregeldiği değerlendirilmektedir. Ancak iç kontrol sisteminin diğer yönetim yaklaşımlarıyla birlikte organizasyonun tüm yapısını ve fonksiyonlarını kapsamaya başlamasıyla birlikte bu yöntemin iç kontrole ilişkin performans bilgilerini yeterli düzeyde sağlaması mümkün görülmemektedir. Bununla birlikte, bazı kontrol listelerine iç kontrollerin etkinliğine yönelik notların düşülmesi için bölümler eklendiği görülmektedir. Ancak bu bölümler, daha çok incelemeyi ya da denetimi yapan kişilerin değerlendirme yetkinlikleri ile sınırlı kalmaktadır. Halbuki iç kontrol sisteminin tasarımı, iç kontrollerin sadece varlığını değil niteliği ve uygulanması gibi diğer boyutlarının da dikkate alınmasını öngörmektedir. Nitekim, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik kapsamlı çalışmalar yapılmaktadır.

Bu araştırmada, Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerinin performansı araştırılmıştır. Araştırma, tez kapsamında önerilen modelin Şekil 1.2.’de gösterilen yapısına göre gerçekleştirilmiştir. Bu yapıda iç kontrolün performansı dört boyutta ele alınmıştır.

- Modeldeki iç kontrol performansının ilk boyutunda; iç kontrol düzenlemelerinin varlığı ve sayısal olarak varlığı (niceliği) dikkate alınmıştır. Çünkü öncelikle kurumsal hedefleri tehdit eden risklere cevap verecek bir iç kontrol düzenlemesinin var olması gerekmektedir. Olmayan bir iç kontrolün diğer boyutları da söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, mevcut olmakla birlikte bazı kontrollerin sayısal yeterliliğinin de dikkate alınması gerekmektedir.



Şekil 1.2. İç Kontrol Düzenlemelerine İlişkin Performans Boyutları

- İkinci boyutta, mevcut iç kontrol düzenlemelerinin tasarımı (niteliği) dikkate alınmıştır. Diğer bir ifadeyle iç kontrol sisteminin tasarımında, mevcut iç kontrol düzenlemelerinin kurumsal yapı ve stratejiye uygun olması, hedefleri tehdit eden riskler karşısında makul güvence sağlaması, maliyet etkin olması, yönetici ve çalışanlar tarafından anlaşılabilir, benimsenebilir ve uygulanabilir olması gibi niteliklere sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde bu düzenlemenin uygulanması mümkün bile olsa sonuçları açısından beklenen kurumsal faydalar sağlanamayacaktır. Yani “yanlış tasarlanmış bir kontrol tedbirinin doğru uygulanması” anlamlı bir beklenti olmayacaktır.

- Modelin üçüncü boyutunda, iç kontrol düzenlemelerinin uygulanması ele alınmaktadır. Çok iyi tasarlanmış bir düzenlemenin ne kadar uygulandığı veya ne kadar etkin kullanıldığı konusunun çok iyi incelenmesi gerekmektedir. Şekil 1.2.’de görüldüğü üzere, kurumdaki uygulamalar, mevcut iç kontrol düzenlemelerinin tasarlanan yapısına kısmen veya tamamen uyumlu ya da tamamen uyumsuz bir şekilde gerçekleşebilir. Modelde bu alanlar uyum ve uyumsuzluk alanları olarak tanımlanmıştır.

- Performans ölçümünün son boyutu, diğer üç boyutu kapsayacak şekilde iç kontrol düzenlemelerinin değerlendirilmesidir. Bu boyut iç kontrolün izleme bileşeni ile benzerlik göstermekle birlikte daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu bağlamda, iç kontrol düzenlemelerinin varlığı, niteliği ve uygulama süreçleri birlikte değerlendirilmektedir. Bu boyutta, uyum ve uyumsuzluk alanlarının nedenleri ve kurum toplamında yarattığı faydanın/zararın ortaya çıkarılması önem kazanmaktadır. Nitekim, yeterli sayıda ve nitelikte iç kontrol düzenlemesi tam bir uyum içerisinde uygulanmış olabilir, ancak iç kontrol sisteminden beklenen makul güvence yine de elde edilememiş de olabilir.

Performans modelindeki boyutlar, bir metodoloji oluşturmak amacıyla tanımlanmıştır. Ancak bu boyutları, sürekli devam eden ve sayısız değişkenin etkileşim içerisinde olduğu uygulama alanlarında birbirlerinden kesin hatlarla ayırmak her zaman mümkün değildir. Yukarıda özetlenen performans modeline ilişkin ayrıntılı hususlar tezin son bölümünde açıklanmıştır. Modelde bu bölümde kısaca yer verilmesinin nedeni araştırma sorunsalına yönelik perspektifin önceden açıklanmasına ihtiyaç duyulmasıdır.

Sonuç olarak, Türkiye’deki iç kontrol olgusu genel hatlarıyla incelendiğinde;

- Gerek kamu sektöründe ve gerekse özel sektörde gerçekleştirilen yasal ve yönetsel düzenlemeler aracılığıyla iç kontrolün önemli bir konuma taşındığı,

- Ancak, müteakip bölümlerde açıklanacağı üzere, denetleme/değerlendirme raporları, akademik çalışmalar, kurumsal araştırmalar vs. kaynaklarda; iç kontrole yönelik mevcut düzenleme ve uygulamalar bağlamında performansların istenen düzeylerde olmadığı, bu durumun kök nedenleriyle incelenmesi gerektiği,

- İç kontrol performansının tespit edilmesine yönelik muhtelif araçların geliştirildiği, ancak bu araçların daha çok iç kontrol düzenlemelerinin sayısal yeterliliğine ve ne kadarının uygulandığı konusuna odaklandığı,

- İç kontrol düzenlemelerinin sadece nicel açıdan değil nitelikleri itibarıyla da incelenmesi gerektiği, bu doğrultuda yapılan düzenlemelerin nasıl uygulandığı ve hangi argümanlarla değerlendirildiği sorularının önem kazandığı,

- İç kontrol performansının ölçülmesinde genel seviyede yaygınlaşan bir yaklaşımın bulunmadığı,

- Kurumların iç kontrol performanslarının bir bütünlük içerisinde ancak ayrıntılı olarak ölçülmesine, değerlendirilmesine ve böylece iyileştirmeye açık alanların somut olarak belirlenmesine ihtiyaç duyulduğu,

- İç kontrol performansını hangi faktörlerin etkilediği ve bu çerçevede iç kontrol performansının nasıl ölçülmesi gerektiğinin araştırılması gerektiği düşünülmektedir.

Yukarıda özetlenen sorunsal çerçevesinde, aşağıdaki araştırma sorularının cevaplandırılması amaçlanmıştır.

Temel Araştırma Soruları:

- Türkiye’de iç kontrolün performansı nedir?
- İç kontrolün performansı nasıl ölçülebilir?

Alt Araştırma Soruları:

- İç kontrol düzenlemeleri nelerdir?
- İç kontrol düzenlemelerinin nitelikleri nelerdir?
- İç kontrol düzenlemeleri nasıl uygulanmaktadır?
- İç kontrol düzenlemeleri nasıl değerlendirilmektedir?
- İç kontrol performansını hangi faktörler etkilemektedir?

1.3. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada; Türkiye’deki iç kontrol yaklaşımını şekillendiren ve etkileyen dinamikler çerçevesinde;

- Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerini ve uygulamalarını incelemek, bu iki boyut üzerinden iç kontrol performansını açıklamak,
- İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik esnek bir model geliştirmektir.

1.4. Araştırmanın Önemi ve Katkısı

İç kontrol sisteminin temel ilkeleri ve bileşenleri ortak paydasında yer almak kaydıyla, her organizasyonun kendine özgü bir iç kontrol sistemi kurması ve geliştirmesi doğal bir sonuç olarak görülmektedir. Organizasyonların iç kontrol sistemlerine yönelik farklı yaklaşımlarını oluşturan değişkenlerin incelenmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda, özellikle iç çevre ve dış çevre koşullarının önemli rol oynadığı düşünülmektedir.

Aksoy (2010), derecelendirme ve kurumsal yönetim süreci kapsamında yaptığı çalışmada, özel sektörde faaliyet gösteren bir şirket açısından yeterli güvence sağladığı anlaşılan iç kontrol sisteminin daha düşük maliyetli bir kredi elde etme imkânı sağlayacağını ayrıntılı olarak açıklamaktadır. Bu bağlamda, iç kontrolün, şirketin iç ve dış paydaşlarına karşı konumunu güçlendirdiği, güvenilirliğini artırdığı ve piyasa değerini yükselttiği anlaşılmaktadır.

Nitekim Aksoy (2010: 10); AB ölçeğine göre neredeyse tüm işletmelerin KOBİ statüsünde olduğundan bahsederek iyi yönetim kapsamında iç kontrole önem verilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin süratle oluşturulması gerektiğini ifade etmektedir. Çünkü iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanması, daha yüksek derecelendirme notu almasını sağlayacak, yüksek derecelendirme notu da düşük maliyetle kredi alınması anlamına gelecektir.

Bir kamu idaresi açısından bakıldığında ise; kamuya karşı makul güvence sağlayan bir iç kontrol sistemi, öncelikle vatandaşın vergileri ile elde edilen kamu kaynaklarının yine vatandaşın beklentileri doğrultusunda sadece yasalara uygun değil aynı anda etkili ve verimli kullanıldığı konusunda da güvence sağlamaktadır.

Dolayısıyla özel sektörde ve kamu sektöründe, bir kurumun iç kontrol performansının tam ve doğru ölçülmesi birçok paydaşı açısından son derece önemli bir gereksinim haline

gelmiştir. Bu gereksinimin karşılanması, aynı zamanda şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri açısından kurumsal yönetim olgusunun varlığını da güçlendirmektedir.

Kavramsal çerçevede ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, Haziran 2020 ayı itibarıyla EBSCO veri tabanında ve YÖK Ulusal Tez Merkezi kapsamında yapılan araştırmalarda, iç kontrol konusundaki performansı etkileyen faktörlere ve bu performansları bir bütünlük içerisinde ölçebilecek modellerin geliştirilmesine yönelik çalışmaların çok fazla olmadığı görülmüştür. Bu konuda yapılacak bir araştırma, yazındaki boşluğu doldurmakla birlikte, iç kontrol performansı bağlamında yapılacak diğer çalışmalara katkı sağlayacak ve bir temel oluşturacaktır.

Diğer taraftan, günümüzde yönetim alanındaki birçok çalışmada değişim, belirsizlik, risk yönetimi, şeffaflık, hesap verilebilirlik, kurumsal yönetim, etkililik, verimlilik gibi kavramlar sıkça incelenmektedir. Bu kavramlar çerçevesinde, iç kontrol sistemlerine yönelik akademik araştırmaların da giderek önem kazandığı görülmektedir.

Akademik çalışmalarda, değişim, kurumsal yönetim, şeffaflık, hesap verilebilirlik, belirsizlik, risk yönetimi gibi güncel konuların iç kontrol kapsamında yaygın ve önemli hale geldiği, daha iyi yönetim arayışları ve özellikle risk yönetimi bağlamında ortaya çıkan makul güvence ihtiyacının iç kontrolü daha önemli hale getirdiği, kurumların iç kontrol sistemlerini geliştirmeleri ve gerekli tedbirleri almaları konusunda iç kontrol performanslarını ölçme ihtiyacının arttığı düşünülmektedir.

Yukarıda özetlenen hususlar çerçevesinde, iç kontrol olgusuna ilişkin olarak;

- Mevcut çalışmalardan farklı bir yaklaşımla, birbirini tamamlayan veri çeşitliliğini oluşturarak Türkiye genelinde çok boyutlu bir araştırma yapılması,
- İç kontrolün kuramsal alt yapısının güçlendirilmesi,
- İç kontrolün yönetim alanının büyük resminde konumlandırılması,
- Sektörler arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya çıkarılması,
- Sektörel performansların bir bütünlük içinde karşılaştırılması,
- İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik bir model geliştirilmesi,
- Benzer bağlamda yapılacak diğer çalışmalar için rehber olacak bir çerçeve oluşturulması suretiyle sadece literatüre değil aynı zamanda uygulama alanlarına da katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Literatür taramasında açıklanacağı üzere, ülkemizde iç kontrol kavramına yönelik çok sayıda araştırma yapılmıştır. Gerek zaman ve gerekse sektör boyutundan bakıldığında, iç kontrole ilişkin araştırmaların önemli bir kısmının, çeşitli nedenlerle yöntem, alan, sektör, veri çeşitliliği açısından sınırlı olduğu, ülkemizdeki iç kontrolün performansına yönelik genel bir açıklama ve önerme yapacak yeterli sayıda çalışma olmadığı görülmektedir. Bu araştırmanın kapsamı ve yöntemi itibarıyla yazında önemli bir boşluğu doldurması ve diğer çalışmalara yol göstermesi beklenmektedir.

1.5. Araştırmanın Genel Yapısı ve Kapsamı

Tez, mantıksal bir bütünlük içerisinde birbirini takip eden ve tamamlayan beş bölümden ve eklerinden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, giriş bağlamında tezin konusunu oluşturan genel çerçeve çizilmiş, araştırmanın sorunsalı, amacı, önemi ve yazına katkısı açıklanmıştır.

İkinci bölümde, önce iç kontrolün kavramsal temelini oluşturan tarihsel süreçteki gelişmeler küresel ve ulusal seviyelerde açıklanmış, sonra bu gelişmelerin etkisiyle şekillenen iç kontrol kavramının yönetsel ve terminolojik açıdan ilişkili olduğu düşünülen önemli kavramlar açıklanmıştır. Son olarak, elde edilen bilgiler doğrultusunda, iç kontrol kavramının araştırma soruları açısından kuramsal açıklaması yapılarak, çalışmanın kuramsal perspektifi belirlenmiştir.

Üçüncü bölümde, tezin alan araştırmasına yönelik yöntem ve alt boyutları açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde alan araştırmasında elde edilen bulgular çok boyutlu bir yaklaşımla incelenmiş ve araştırma sorularına göre açıklanmıştır.

Beşinci bölümde ise, elde edilen bulguların tartışılması ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Değerlendirme kapsamında yapılan önerilerle birlikte kurumlarda uygulanması önerilen modelin tasarımı da açıklanmıştır. Son olarak, araştırmanın yazına katkısı, karşılaştığı kısıtlar, diğer araştırmalara yönelik önerilere yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

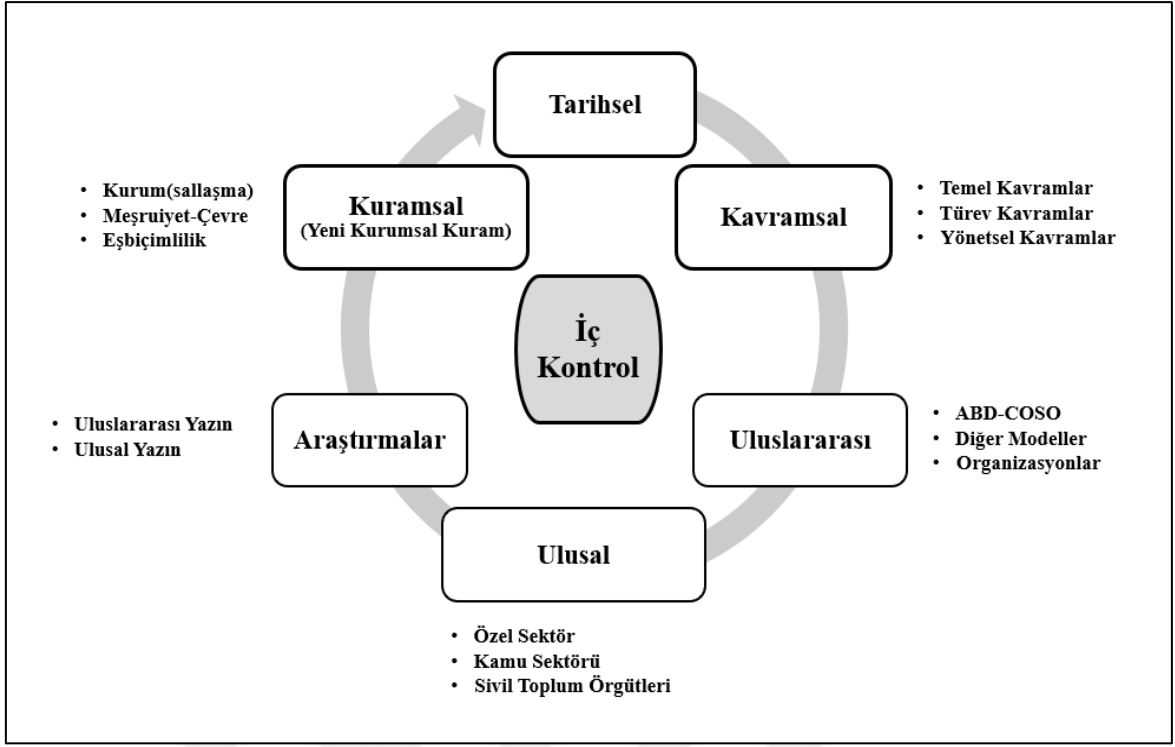
2.1. Genel

Bu bölümde, araştırma sorularına yönelik olarak iç kontrolün kavramsal çerçevesini oluşturan unsurlar sistematik bir yaklaşımla incelenmiştir. Diğer bir ifadeyle, kavramsal çerçeve, nitel araştırmalara daha yatkın ve uygun görülen “sistematik literatür incelemesi” yaklaşımıyla oluşturulmuştur (Sığrı, 2018: 111). Geleneksel literatür çalışmalarında belli bir konu üzerine alan incelemesi yapılarak geliştirilmiş yöntemler belirlenip açıklanmaya çalışılmakta, sistematik literatür incelemesinde ise, çalışmanın araştırma sorularına yönelik inceleme yapılarak kanıta dayalı çözüm aranmakta ve sunulmaya çalışılmaktadır. Sistematik çalışmalarda farklı kaynak türlerinden kanıtlar incelenebilmektedir. Kitchenham (2007), sistematik literatür incelemesini, “bir araştırma konusuna, araştırma problemine veya ilgilenilen bir olguya yönelik, araştırma sorusuyla ilgili olan bütün bilimsel araştırmaların ve çalışmaların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanması süreci” olarak tanımlamaktadır (akt. Sığrı, 2018: 111).

Bu bağlamda, araştırma sorularının cevaplandırılması amacıyla, ihtiyaç duyulan bilgiler sistematik bir taramayla ve araştırmanın bütünlüğü gözetilerek elde edilmiş, araştırmanın aşamaları birbirini takip eden ve tamamlayan alt bölümler halinde tasarlanmıştır. Kavramsal çerçevenin nispeten ayrıntılı olmasının nedeni, araştırma konusunun makro düzeyde geniş bir çerçeve çizilmesini gerektirmesi, bununla birlikte araştırma sorularının çok boyutlu bir inceleme yapılmasını zorunlu kılmasıdır.

Çalışmada, bir taraftan araştırma soruları cevaplandırılırken diğer taraftan iç kontrolün tanımlanması ve konumlandırılması sağlanmıştır. Böylece araştırma yapılan ortamın somutlaştırılması suretiyle verilerin elde edilebileceği kaynaklar ve bulguların değerlendirilebileceği dinamikler belirlenmiştir.

Araştırmanın kavramsal çerçevesi yukarıda açıklanan gerekçelerle geniş tasarlanmış ve genel görünümü Şekil 2.1.’de gösterilmiştir. Bu kapsamda, kavramsal çerçeve birbirini takip eden ve tamamlayan altı boyut üzerinden oluşturulmuştur. Kavramsal çerçevenin tamamlanmasıyla birlikte araştırmanın yöntem bölümünün alt yapısı da oluşmaktadır.



Şekil 2.1. Kavramsal Çerçevenin Genel Görünümü

Kavramsal çerçevede, ilk olarak iç kontrolün tarihsel gelişim boyutunda; iç kontrol kavramının ortaya çıkmasına yol açan önemli olaylar açıklanmıştır. Kuşkusuz iç kontrol kavramı, diğer kavram ve olaylardan ayırık bir gelişme sürecinde ortaya çıkmamıştır. Daha açık bir ifadeyle, iç kontrol kavramı tarih sahnesinde gerçekleşen sayısız olaylar silsilesi içerisinde diğer kavramlarla etkileşim içerisinde bugünkü tanımını ve konumunu kazanmıştır. Bu düşünceyle, öncelikle iç kontrol kavramının ortaya çıkmasına yol açan önemli gelişmelere yer verilmiş, daha sonra kavramsal gelişim boyutunda, tarihsel süreçte etkileşim içerisinde olduğu kavramlarla ilişkisi açıklanmıştır. Nitekim, tarihsel konumlandırılması yapılmadan (başka bir ifadeyle hikayesinden kopuk) tanımlanan kavramların, araştırmanın perspektifine yeterli derinliği kazandıramayacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca çalışma kapsamının, araştırma sorularının çerçevesini aşmasını önlemek amacıyla diğer kavramların ayrıntılı tanım ve türlerinden daha çok iç kontrol ile etkileşim alanlarına odaklanılmıştır.

İç kontrolün tarihsel ve kavramsal gelişim sürecine bağlı olarak günümüzde uluslararası ve ulusal alanda oluşan yapı ve düzenlemeler üçüncü ve dördüncü boyutlarda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bölümün nispeten geniş olmasının nedeni, çalışmanın makro yapısında çok boyutlu bilgi setlerine ihtiyaç duyulması ve bu bilgilerin kuramsal boyutta yapılacak değerlendirme (kurumlar, kurumsallaşma, kurumsal çevre, meşruiyet ve

eş biçimlilik) için gerekli perspektifi oluşturmaktadır. Nitekim araştırma soruları Türkiye’deki iç kontrol performansının ne olduğu ve nasıl ölçülmesi gerektiğine yöneliktir. Dolayısıyla ülke seviyesinde bir performans tespit çalışması geniş ve çok boyutlu bir literatür taramasını zorunlu kılmaktadır.

Kavramsal çerçevenin beşinci boyutunda; araştırma soruları kapsamında belirlenen uluslararası ve ulusal düzeydeki araştırmalara yer verilmiştir. Böylece, iç kontrol düzenlemelerine ve uygulamalarına yönelik her iki düzeyde yapılmış çalışmaların literatür taraması yapılmış ve genel eğilim tanımlanmıştır.

Kavramsal çerçevenin altıncı boyutunda ise çalışmanın kuramsal boyutu açıklanmıştır. Bu kapsamda araştırma konusu ve soruları itibarıyla yeni kurumsal kuramın uygun paradigmaya sahip olduğu düşünülmüştür. Nitekim yöntem bölümündeki alan çalışması bu kuramın genel dinamikleri üzerinden tasarlanmıştır.

Bu çalışmada, iç kontrol konusunun çok boyutlu bir kavramsal çerçevede incelenmesinin literatür açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Nitekim Türkiye, merkez konumundaki ülkelerden yönetim uygulamaları ve kurumsal mantıklar transfer eden bir çevre ülkesi konumundadır (Özen, 2015: 329-330). Bu bağlamda, ülkemizdeki iç kontrol performansının uluslararası ve ulusal boyutlarda yapılan geniş bir tarama sonucunda yeni kurumsal kuram gibi güncel bir örgüt kuramı kullanılarak açıklanmasının, kuramın gelişimi kadar ülkemizdeki örgütler ve yönetim yazını açısından da önemli olduğu düşünülmektedir.

2.2. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi

İç kontrol, günümüzdeki kavramsal boyutuna tarihsel süreçte yaşanan önemli olaylar sarmalında ve birçok kavramla etkileşim içerisinde ulaşmıştır. İç kontrol kavramı ve uygulamaları eski çağlardan itibaren denetim bağlamında ele alınmıştır. Nitekim günümüzde iç kontrol konusuna daha çok denetim başlıklı temel kaynak kitaplarda (Arens, Elder, Beasley ve Hogan, 2017; Demirbaş ve Çetinkaya, 2018; Güredin, 2014; Mil, 2016; Robertson, 1996; Selimoğlu ve Özbek, 2018; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzun, 2017; Whitting ve Pany, 1998) ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Denetimin kavramsal gelişimi içerisinde filizlenen iç kontrol, başta yönetim, teknoloji gibi alanlardaki gelişmelerin etkisiyle özellikle son yüz yıl içerisinde ayrı bir kavram olarak ön plana çıkmış ve özel bir konuma taşınmıştır. Diğer taraftan Wilson, Wells, Little ve Boss (2014: 73), iç kontrolün bir insanın bir başkasına ait varlıkların gözetimine alınmasını veya kontrolünü gerektirecek kadar karmaşık olduğu süreç muhasebenin bir parçası olduğunu savunmaktadır.

İç kontrole ilişkin hemen her çalışmada iç kontrolün tarihsel yolculuğu, değişik yaklaşımlarla da olsa aynı istasyonlardan (sanayi devrimi, büyük buhran, skandallar, krizler vs.) geçerek açıklanmaktadır. Çünkü iç kontrol kavramı genellikle yaşanan her büyük travmadan sonra yeniden ele alınarak geliştirilmiştir. Bu çalışmanın kapsamını makul seviyede tutmak amacıyla iç kontrolün tüm kronolojik bilgilerine yer verilmemiş, iç kontrol kavramının bugünkü anlamını ortaya çıkaran başka bir ifadeyle kavramsal gelişimine katkı sağlayan önemli olaylar açıklanmıştır.

Tüm ve Memiş (2012: 5-32) tarafından iç kontrolün tarihsel gelişimi dönemler itibarıyla incelenmiştir. İç kontrolün kavramsal gelişimi, söz konusu çalışmadaki genel tarihsel dönemler ve önemli olaylar esas alınarak yazındaki diğer çalışmalarla birlikte aşağıda açıklanmıştır.

Tarihsel boyutta, 1500'lü yıllara kadar; doğrudan iç kontrolün varlığına ilişkin bilgi bulunmamaktadır. Antik Çin, Mısır, Yunan ve Mezopotamya uygarlıklarında ekonomik faaliyetlere ilişkin kayıtlarda denetim yapıldığına işaret eden kanıtlar bulunmaktadır. Wilson ve ark. (2014: 73)'na göre, iç kontrollerin ilk örnekleri arasında MÖ 3. yüzyılda (Mısır, Doğu Akdeniz ve Orta Doğu'da ticaret yapan eski Yunan tüccarlarının kayıtları vs.) kamu depolarındaki tahıl kayıtları gösterilmektedir. Helenistik Mısır'da vergi toplamak için ikili bir kontrol sistemi olduğu, bir grup bürokratin vergi toplarken diğerlerinin de onları denetlediği bilinmektedir. Roma döneminde devlet gelirlerinin tahsil edilmesinde, İtalyan Şehir Devletlerinde ticari mallara ait hesaplamalarda denetçi statüsünde görevlendirmeler yapıldığı görülmektedir. Tüm ve Memiş (2012: 5-9), bu dönemdeki denetimlerin temel amacının, hata, hile ve sahtekarlıkları ortaya çıkarmak olduğunu, bu anlamda, para hareketlerinin takip edilmesi suretiyle gerçekleşen her ticari işlemin ayrıntılı olarak doğrulanmasının yapıldığını anlatmıştır. Bu yaklaşım ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak 20. yüzyıla kadar etkisini sürdürecektir.

Wilson ve ark. (2014: 73), iç kontrolün tarihinin, insan ilişkilerinde, bir kişinin başkalarına ait varlıkların gözetimine veya kontrolüne sahip olmasını gerektirecek karmaşıklığın olduğu noktaya kadar uzandığını ifade etmektedir. Tarihsel süreçte iç kontrolün gelişimini inceleyen yazarlar, iç kontrollerin mülkiyetin uzun zamandır insan ilişkilerinin bir parçası olduğunu, mülkiyetin basit olduğu ilk yasal sistemlerde, iç kontrol ihtiyaçlarının da basit olduğunu, günümüzde ise sahipliğin geniş bir tabana yayılması sonucunda iç kontrollerin daha karmaşık bir hale geldiğini ifade etmektedir.

1500’l  yıllardan sanayi devriminin ortaya çıkmaya başladığı 1850 yılına kadar; denetimin temel amacının değişmediği, yine hata ve hileleri tespit etmeye odaklı olduğu görülmektedir. Sanayi Devriminin başlamasıyla; önceden aile işletmeleri niteliğindeki küçük atölyelerde gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin fabrika çatısı altında toplanması sonucunda sermaye birikimi artmış, bu doğrultuda yatırım bankacılığı ve borsa mekanizmaları güçlenmiştir. Bir taraftan fiziksel olarak büyüyen, diğer taraftan teknolojik gelişmeler nedeniyle fonksiyonları karmaşıklaşan işletmelerin yönetimleri de zorlaşmıştır. Bu nedenle, işletmelerin yönetimleri, sahiplerinden profesyonel yöneticilere geçmeye başlamıştır.

 şletme sahipliğinin ve yönetiminin ayrılmasıyla birlikte ortaya çıkan “vekalet probleminin” doğal sonucu olarak taraflar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine ve karşılıklı somut güvencelerin elde edilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda, denetimin kapsamı ve yöntemleri değişmeye başlamış, daha önemli bir hale gelmiştir. Bu döneme damgasını vuran gelişmeler, sanayi devriminin ekonomik getirilerinden en çok payı alan İngiltere’deki düzenlemelerin ekseninde gerçekleşmiştir. Diğer yandan ekonomik dengeleri bozan büyük şirketlerin (South Sea Company) iflasları ve ardından gelen krizler, şirket yönetimlerine ilişkin özel düzenlemelerin (Bubble Act, Joint Stock Companies Act) yapılmasına yol açmıştır. Sanayi devriminde önemli başka bir gelişme ise, fabrika sisteminin finans kaynağını oluşturan orta sınıfın ortaya çıkmasıdır. Büyük fabrikaların hissedarları olmalarına rağmen yeterli kontrollere ve bilgiye sahip olmamaları nedeniyle orta sınıfı oluşturan küçük yatırımcıların çıkarlarının korunması gerekmiştir. Bu dönemdeki gelişmeleri değerlendiren Tüm ve Memiş (2012: 9-13), işletme sahipleri ile yöneticiler, yatırımcılar ile girişimciler ve büyük ortaklar ile küçük ortaklar arasındaki güvence ihtiyacının ortaya çıktığını, bu doğrultuda önemli düzenlemelerin yapılmaya başladığını ifade etmektedir. Bu düzenlemelerin, günümüzdeki iç kontrol kavramının temel çıktısı olan makul güvence arayışlarının ilk adımlarını oluşturduğu düşünülmektedir.

Tarihsel gelişim sürecinde 19. yüzyılın ikinci yarısı, İngiltere’nin sanayi devriminin etkisiyle ekonomik açıdan en hızlı büyüdüğü yılları kapsamaktadır. Ekonomik gelişmelerin sonucu olarak iş hayatında yeni düzenlemeler yapılması kaçınılmaz olmuştur. Bu dönemde sermayeleri artan şirketlerdeki hisselerin bölünmesi başka bir ifadeyle mülkiyetin tabana yayılması, paydaş aralığının, dolayısıyla şirketlerin ekonomik boyuttaki etki alanlarının genişlemesine yol açmıştır. Bu genişlemenin etkisiyle önemi artan denetim alanında da yeni gelişmeler ortaya çıkmış, denetim mesleği kurumsallaşmaya, meslek örgütlerinin sayısı ve

gücü artmaya başlamıştır. Bu dönemde ağırlıklı olarak İngiltere’de şirket yönetimi ve denetim alanlarında yaşanan gelişmeler, ABD, Fransa ve Almanya gibi ülkelere de yansımıştır. Nitekim bu dönemde İngiltere’den ABD’ye gönderilen yetkin kişiler, müteakip dönemde ABD’deki iş hayatında ve denetim alanında meydana gelecek gelişmelerde önemli roller oynayacaktır.

Bu dönemdeki gelişmeleri değerlendiren Tüm ve Memiş (2012: 18), şirketlerde sahipler ve yöneticiler arasında asimetrik bilgi sorununun meydana geldiğini, denetimlerin daha çok yönetimin hata ve hilelerine yönelik olmak üzere finansal alanda gerçekleştiğini, iç kontrol kavramına standartlaştırılmış muhasebe sistemlerinin bir parçası olarak sınırlı bir önem verildiğini, denetim sürecinde tüm işlemlerin incelenmesine devam edildiğini ifade etmektedir. Bu dönemde, işletme yapılarının genişlemesi ve ekonomik hayatın karmaşıklaşması sonucunda tarafların rol ve sorumluluklarının daha belirgin olması gerektiği ortaya çıkmıştır. Nitekim, bu sorumlulukların yeterince belirginleşmemesine ve hesap verilebilirliğin henüz güçlenmemesine bağlı olarak, güvensizlik ortamının arttığı ve denetim faaliyetlerinin tüm işlemleri kapsayacak bir yaklaşımla gelişmeye devam ettiği görülmektedir. Ayrıca Tüm ve Memiş (2012: 17), denetimlerde gerekli işlem miktarına karar verilmesinde iç kontrolün belirleyici rolünün ilk farkına varan kişinin İngiliz araştırmacı ve denetçi Lawrence Dicksee olduğunu belirtmektedir. Yazarlar, Dicksee’nin birinci baskısını 1892 yılında yayımladığı “Denetim” kitabında iç kontrol kavramını ilk defa gündeme getirdiğinden bahsetmektedir. Bu noktada, denetçilerin denetim öncesinde işletme hakkında genel bilgiye sahip olması ve sistemde risk yaratabilecek zayıf alanlara odaklanması hususunun ilk defa vurgulanmasının önemli olduğu düşünülmektedir. Nitekim müteakip dönemlerde bu tespitlerin, teorik düzeyden uygulama alanlarına yansıdığı görülmektedir.

Denetim alanındaki temel düzenlemelere ve bu doğrultuda iç kontrol kavramının iyice belirginleşmesine yön veren merkezi gelişmelerin, genel olarak 20. yüzyılın ilk yılları itibarıyla İngiltere’den ABD coğrafyasına doğru kaymaya başladığı görülmektedir. Dolayısıyla, iç kontrolün bugüne uzanan ve halen kullanılmakta olan COSO iç kontrol modelinin ortaya çıktığı tarihsel gelişimi ABD merkezli bir süreç takip etmektedir. Bu nedenle iç kontrolün tarihsel gelişimi ABD’deki önemli olaylar üzerinden açıklanacaktır.

İç kontrol, ilk kez ABD’de 1920 ve 1930’larda profesyonel alanda tanımlanmaya başlamış, ancak önemli gelişmeler 1950’li yıllardan itibaren gerçekleşmiştir (Hay, 1993:3).

19. yüzyıl sonlarından itibaren İngiltere’den gelen uzman muhasebeci ve denetçiler, yeni dünyada yeni denetim yaklaşımlarının inşasında önemli rol oynamıştır. Tüm ve Memiş’e (2012:19) göre, bu dönemde Robert Montgomery 1912 yılında yayımlanan “Denetim Teorisi ve Uygulamaları” kitabında, “denetimin öncelikli amacının işletmenin gerçek durumunu tespit etmek olduğunu, denetimin rastlantısal ve ikincil amacının hata ve hileyi tespit etmek olduğunu” belirtmiştir. Bu açıklamaların devamında yapılan çalışmalarda denetimde atılacak ilk adımın, iç kontrol sisteminin tespit edilmesi olduğu vurgulanmıştır. Nitekim iç kontrol sisteminin güvencesiyle korunan bir kurumda, tüm işlemlerin ayrıntılı olarak denetlenmesi ihtiyacı ortadan kalkmaktadır. Aslında, giderek büyüyen işletmelerde işlem sayı ve çeşitliliği arttığı gibi süreçler de karmaşıklaşmaktadır. Böyle bir durumda, her işlemin denetlenmesinin rasyonel ve mümkün olamayacağı gerçeği, kurumlarda iç kontrol sistemlerine olan ihtiyacı artırmıştır.

Wilson ve ark. (2014:74); 1920’lerde, yöneticilerin iyi kararlar verebilmelerini sağlayacak bilgilere sahip olmaları bağlamında yönetsel iç kontrollere ağırlık verildiğini, bu eğilimin kısa bir süre sonra finansal raporlamaya yönelerek uzun süre devam ettiğini, 1922 yılında “kontroller” teriminin ilk defa muhasebe kitaplarında kullanıldığını, muhasebenin amacının yöneticilere karar vermeleri için gerekli bilgileri sağlamak olduğunu, 1939’da bir muhasebe ders kitabında, iç kontrolün “çalışanların birbirlerinin kayıtlarını kontrol etme yöntemi” olarak tanımlandığını belirtmektedir.

Tüm ve Memiş (2012: 20), 1929 yılında gerçekleşen Büyük Buhran olayının ABD’de çok büyük ekonomik çalkantılara ve sonrasında denetim davalarına, finansal felaketlere ve şirket skandallarına yol açtığından bahsetmektedir. Söz konusu krizler zinciri, özellikle denetim alanında yeni düzenlemelere ve denetçilerin sorumluluklarının artmasına yol açmıştır. Büyük Buhrandan sonra ABD’de yaşanan diğer şirket skandalları, birçok düzenleme yapılmasına neden olmuştur. Bu kapsamda, mali tabloların incelenmesine yönelik denetim standartları oluşturulmuş, iç teftişin sadece muhasebe kayıtları değil şirketteki tüm işlemleri kapsayacak şekilde yapılması, ayrıca hilelerin tespit sorumluluğunun denetçiden şirket sorumluluğuna geçmesi sağlanmıştır. Dolayısıyla, denetçilerin asıl rolü, hileleri tespit etmekten çok, şirketin mali durumunun belirlenmesine katkıda bulunmak şeklinde tanımlanmıştır.

Wilson ve ark. (2014:79)’na göre, daha önceki dönemlerde meydana gelen skandalların ve krizlerin artık geride kaldığı düşüncesinin 1920’lerde oluşturduğu iyimser hava, 1929 Büyük Buhran ve arkasından gelen krizler nedeniyle dramatik bir şekilde

dağılmıştır. Bu çöküş muhasebe ve iç kontrollerde köklü değişikliklere yol açmıştır. Nitekim krizden önce muhasebe alanında veya iş dünyasında ihtiyaç duyulan federal düzenlemelere çok az destek verilmiştir. Çöküşle birlikte yaşanan diğer skandallar sonucunda iş dünyasına olan güven yok olmuş, halka hisse senedi ve tahvil sunan şirketlerin güvenilirliği konusunda federal düzenlemelere ihtiyaç olduğu ortaya çıkmıştır. İç kontrol konusunda ihtiyaç duyulan düzenlemeler menkul kıymetler konusunda 1933 ve 1934 yıllarında çıkarılan yasalarla gerçekleşmiştir. Bu düzenlemelerde, denetlenmiş mali tablolar dahil olmak üzere kamuya hisse senedi ve tahvil ihracı ile ilgili tüm bilgilerin tam olarak açıklanması zorunlu kılınmış, sahtekarlıkların önlenmesi ve menkul kıymet piyasalarının stabilize edilmesi amaçlanmıştır. Menkul kıymet işlemlerinin ibra şartlarının arkasında, piyasalar “şeffaf” olursa, sahtekarlığın önleneceği ve menkul kıymet piyasalarının istikrarlı olacağı teorisi yer almıştır. Ayrıca 1934 yılında yürürlüğe giren kanunla iç kontrol standartları da dahil olmak üzere muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisine sahip federal bir kurum olan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu⁴ kurulmuştur. Ancak bu komisyon, muhasebe, denetim ve iç kontrol standartları belirleme yetkisi olmasına rağmen çoğunlukla muhasebe standartlarına ağırlık vererek muhasebe mesleğinin özerkliğini artırmaya çalışmıştır.

1936 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü⁵ tarafından şirketin, muhasebe kayıtlarının bürokratik işlemleri ile birlikte nakit ve diğer varlıklarını korumak için organizasyon içinde uyumlaştırılan önlemler ve yöntemler “check and control” başlığı altında tanımlanmıştır (Hay, 1993: 4). Bu tanım iç kontrol bağlamında yeni bir tanım olmaktan ziyade mevcut prosedürleri tanımlamak için yapılmıştır. Bununla birlikte bu tanımlama, o dönemde muhasebe alanında kayıtların “kontrol edilmesi” (check) ile yönetim alanında kaynakların “kontrol altında tutulması” (control) kavramları arasındaki ilişkisel durumu yansıtması açısından önemli görülmektedir.

İç kontrolün profesyonel anlamdaki ilk resmi tanımı, 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından kurulan ve Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü’nün⁶ öncü kuruluşu olan Muhasebe Prosedürü Komitesi⁷ tarafından özel bir raporda tanımlanmıştır (Wilson ve ark. (2014: 74). Bu tanıma göre iç kontrol, “işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve belirlenen yönetim politikalarına bağımlılığı teşvik

⁴ SEC: Securities and Exchange Commission

⁵ AIA: American Institute of Accountants

⁶ AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

⁷ Committee on Accounting Procedure

etmek üzere benimsenen tüm organizasyon planları, birbiriyle uyumlu yöntemler ve tedbirler” olarak açıklanmıştır.

Bu tanımda iç kontrol kavramı, operasyonel verimliliği, yönetim politikalarını ve hedefleri içerecek şekilde genişletilmiştir. Halbuki bir önceki tanım, daha çok muhasebe mesleğini yansıtan bir özellik taşımıştır (Hay, 1993: 5). Bu geniş tanımlama esasen, iç kontrol sorumluluklarının daha geniş alanlara yayılması gerektiğinin ilk somut işaretidir.

1949 bildirisi, ekonomik gelişmelerin ve denetim tekniklerindeki değişikliklerin bir sonucu olarak iç kontrole olan ilginin artmasını da sağlamıştır. İç kontrol denetçilere yardım etme aracı olarak tanımlanmıştır. Nitekim artık tüm işlemlerin kontrol edilmesinin kapsayan ayrıntılı denetimin maliyet etkin olmadığı kabul edilmiştir. İşletmelerin yapılarının büyümesi ve karmaşıklaşması sonucunda, iç kontrole olan ihtiyaç ve güven artmış ve etkili olduğu kabul edilmiştir. Hay’a (1993: 5) göre, iç kontrole yönelik bu ilgide, denetimlerin amacındaki hata ve hilelin tespitinden, finansal açıklamaların güvenilirliğinin raporlanmasına yönelik değişimin de etkisi olmuştur. Ayrıca bu dönemde meydana gelen II. Dünya Savaşı nedeniyle ayrıntılı inceleme yapacak denetim personelinin eksikliği de söz konusu yaklaşıma olan desteği artırmıştır.

İç kontrolün 1949'da yapılan geniş tanımı 1957 yılında eleştirilere maruz kalmıştır. Söz konusu tanımın, denetim sorumluluğunun kapsamı hakkında yanlış anlaşılma riski oluşturduğu ve denetçilerin yasal sorumluluğunu artırabileceği öne sürülmüştür (Hay, 1993:6). Muhasebe Prosedürü Komitesi bu tanımlamaya yönelik tartışmalar doğrultusunda 1958 yılında, iç kontrolleri muhasebe ve yönetim kontrolleri olarak ikiye ayırdığı başka bir rapor yayımlamıştır.

Nitekim Komite, denetçilerin öncelikle muhasebe kontrolleri ile ilgilendiğini, çünkü doğrudan finansal verilerin güvenilirliğine yöneldiklerini ifade etmiştir. 1949 yılında yapılan iç kontrol tanımındaki operasyonel verimlilik ve yönetim politikalarına uyum konuları yeni tanımda yönetim kontrolleri altında yer almış, ancak denetçinin birincil sorumluluğu olarak tanımlanmamıştır. Denetim firmalarının anketlerine göre iç kontrolün geniş tanımı zaten uygulamalara yansımamıştır (Hay, 1993: 6). Bu durum, günümüzde Türkiye dahil olmak üzere birçok ülkenin bağımsız denetim alanında kabul ettiği bir yaklaşım olarak yayılmıştır.⁸

⁸ Bu konunun Türkiye’deki yansımaları özel sektör başlığı altında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

AICPA, muhasebe ve yönetim kontrolü arasında yaptığı ayrımı revize etmiş ve 1973 yılında iç kontrolü yeniden tanımlamıştır. Bir önceki tanımda yer alan kontroller ifadesi bu defa tekil hale getirilerek kontrol olarak değiştirilmiştir. İç kontrolün amaçlarından biri olarak belirlenen "varlıkların korunması" ifadesi, "varlıkların korunmasıyla ilgili prosedür ve kayıtlar" şeklinde daraltılmıştır. Bu dönemde, iç kontrolün amaçlarına ve kapsamına ilişkin tartışmalar devam etmiştir.

1977 yılında, şirketlerin AICPA'nın iç muhasebe kontrolü tanımına uymaları konusunda yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönemde (ilk olarak Watergate skandalı olarak tanımlanan süreçte), yüzlerce şirkete ilişkin yüksek tutarda şüpheli veya yasadışı ödemelerin ortaya çıkmasıyla kamuoyunda yeni düzenlemeler gündeme gelmiştir (Hay, 1993: 7). Yürürlüğe giren Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (FCPA)⁹ ile muhasebe dışı para ve rüşvet suçlarının önlenmesi amaçlanmış, bu kapsamda suçların tanımı açısından muhasebe terminolojisinde de yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Wilson ve ark. (2014: 80), SEC mevzuatında yapılan en önemli değişikliğin belki de ABD Şirketleri tarafından yabancı hükümet yetkililerine iş elde etmek için ödenen rüşvet içeren bazı skandallara karşılık olarak 1977 yılında yapılan düzenlemeler olduğunu belirtmektedir¹⁰. Bu gelişmeler doğrultusunda, AICPA Danışma Komitesi yeniden geniş iç kontrol kavramını canlandıran bir rapor yayımlamıştır. Raporda "iç muhasebe kontrol ortamı" kavramı kullanılmıştır. Bu kavram, günümüzde kullanılan COSO iç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol ortamı bileşeninin ilk tanımını yansıtmaktadır.

SEC tarafından yapılan önemli bir düzenlemede 1979 yılında gerçekleşmiştir. Bu düzenlemede şirket yetkililerinin, hisse senetlerini elinde bulunduran kişilere bilgi vermek amacıyla hazırladıkları yıllık raporlarda iç kontrol bilgilerini de açıklamaları zorunlu hale getirilmiştir¹¹. Bu düzenlemeyle birlikte şirketler, büyük denetim firmalarından yardım

⁹ FCPA: The Foreign Corrupt Practices Act

¹⁰ Bu kapsamda değişiklik yapan Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası, Amerikan işletmelerinin yabancı hükümet yetkililerine rüşvet vermesini yasaklamış, daha önemlisi şirketlerin yasadışı eylemlerini ortaya çıkarma konusunda makul güvence sağlayacak iç kontrollere sahip olmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu yasa kapsamında; her ne kadar eylemin şartları "maddi" miktarlarla sınırlı olsa da SEC bu düzenlemeyi işlemin yasallığında parasal olmayan gerçeklerin dikkate alınmasını da içerdiği şeklinde yorumlamıştır. Nitekim rüşvet gibi yasadışı eylemlerin, gerçek haliyle kaydedilmesinin beklenemeyeceği, yönetimin iç kontrolleri geçersiz kılarak veya kayıtları tahrif ederek yasadışı eylemleri gizlemeye çalışmasının mümkün olabileceği, ayrıca yasadışı eylemlerin daha düşük düzeydeki çalışanlar tarafından gerçekleştirildiği durumlarda, eylemlerini gizlemek için kayıtlarını tahrif etmeleri veya gizli anlaşma yapmalarının mümkün olabileceği değerlendirilmiştir. Bu nedenle Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası, iç kontrollerin sahtekarlığı tespit edebilmesi için yeni ve daha yüksek beklentiler ortaya koymuştur.

¹¹ Bu düzenlemeler, halen ülkemizdeki mevcut bağımsız denetim uygulamalarına temel teşkil etmektedir.

almak suretiyle iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yöntem ve kıstaslar geliştirmeye başlamışlardır. Bu durum (denetim şirketlerinin müşterilerine aynı zamanda danışmanlık hizmeti vermesi) müteakip dönemlerde ortaya çıkan skandalların önemli nedenlerinden birisi kabul edilecektir.

1980'li yıllarda, AICPA'nın iç kontrol tanımının genişletilmesi dahil olmak üzere iç kontrolün değerlendirmesi gereklilikleri konularında değişiklikler yapılmıştır (Hay, 1993:7). Bu değişiklikler, yine kısmen kamu denetim standartları konusundaki endişelerden kaynaklanmıştır. AICPA ve diğer muhasebe kuruluşları tarafından 1985 yılında daha çok "Treadway Komisyonu" olarak tanınan "Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu"¹² oluşturulmuştur. Komisyon, hileli finansal raporlamanın bazı örneklerinin iç muhasebe kontrolleri sisteminin bir parçası değil, yönetimin doğrudan kontrolü altındaki işlemleri içerdiğini açıklamıştır.

AICPA 1988 yılında, mevcut iç kontrol tanımını, daha yeni ve geniş bir iç kontrol yapısı tanımlamasıyla değiştirmiştir.¹³ Denetim standartları kapsamında yapılan bu tanımda iç kontrol; "belirlenmiş kurum hedeflerine ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak için oluşturulan politikalar ve prosedürler" olarak tanımlanmıştır (Hay, 1993: 8). Bu tanımlamayla birlikte, iç kontrole ilişkin genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında değişiklikler yapılmış, önceki tanımda yer alan "uygun bir çalışma ve değerlendirme" gereksinimi, "iç kontrol yapısının yeterince anlaşılması" şeklinde değiştirilmiştir.

İç kontrol açısından 20. yüzyılın ilk yarısını değerlendiren Tüm ve Memiş (2012: 23-24), bu dönemde, denetçilerin iç kontrolün önemini tamamen kabul ettiğini, genişleyen ve karmaşıklaşan faaliyetlerdeki her işlemin makul bir maliyetle doğrulanmasını imkânsız hale getirdiğini, bu nedenle denetçilerin finansal raporların üretildiği muhasebe sistemini çevreleyen kontrol faaliyetlerini incelemek suretiyle risk odaklı yaklaşımlara güvenmeye başladıklarını belirtmektedir. Böylece test etmenin ve örnekleme yapmanın bir denetim tekniğine dönüştüğü, sadece gerekli görülen konularda ayrıntılı inceleme yapılmasının genel kabul gördüğü, uygulanacak testlerin kapsamının iç kontrollerin etkinliğine bağlı olduğunun anlaşıldığı görülmektedir. Bu dönemde, iç kontrolün yasal düzenlemelerle ilk defa tanımlanması, ayrıca denetim sürecini ve ihtiyaç duyulan güvence düzeyini etkileyen

¹² National Commission on Fraudulent Financial Reporting

¹³ Bu tanımlama ile birlikte, günümüzde iç kontrolün temel çıktısı olarak kabul edilen makul güvence kavramı iç kontrol tanımına dahil edilmiştir.

kurumsal bir araç haline gelmesi en önemli gelişmeler olarak görülmektedir. Dolayısıyla bu döneme kadar teorik olarak tanımlanan iç kontrol, artık uygulama boyutuna geçmiş, denetimin bir parçası olmaktan çok denetim uygulamasına yön ve katkı veren önemli bir yönetim aracı haline dönüşmüştür.

1960-1990 arasındaki dönem, iç kontrol açısından birçok düzenlemenin yapıldığı ve önemli gelişmelerin devam ettiği yılları kapsamaktadır. Bu dönemde denetimler, yine finansal tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine odaklanmıştır. Bununla birlikte, şirketlerin giderek artan ve karmaşıklaşan işlemleri, denetçilerin kurumların iç kontrol sistemlerine güvenme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bir önceki dönemde, iç kontrolleri muhasebe ve yönetim olarak ikiye ayıran SEC, 1963 yılında yayımladığı bildiriyle, bağımsız denetçiler için önceliğin muhasebe kontrolleri olduğu, bununla birlikte finansal raporlamanın güvenilirliğini olumsuz etkilediği düşünülen yönetsel kontrollerin de değerlendirileceğini belirtilmiştir¹⁴.

Diğer taraftan bu dönemde yaşanan teknolojik gelişmeler doğal olarak işletmenin faaliyetleri gibi denetim süreçlerini de etkilemiştir. Nitekim sayısı sürekli artan ve karmaşıklaşan işlemlerin bilgisayar ortamında yürütülmesiyle birlikte bu işlemlerin denetimi de aynı ortamda gerçekleşmeye başlamıştır. Şüphesiz bilgisayarlar hem yönetimin faaliyetlerine hem de bu faaliyetlere yönelik denetim süreçlerine daha hızlı ve pratik bir nitelik kazandırmıştır. İç kontrol açısından 1960-1990 dönemini değerlendiren Tüm ve Memiş (2012:26), bu dönemde iç kontrole yönelik önemli düzenlemeler yapıldığını, özellikle şirket skandalları sonrasında Treadway Komisyonu nezdinde yapılan çalışmaların iç kontrolün gelişmesinde etkili olduğunu belirtmişlerdir.

Skandallar öncesindeki dönemde ABD'deki büyük denetim firmalarının danışmanlık hizmetlerinden elde ettikleri gelirler asli işleri olan denetimlerden elde ettikleri gelirleri aşmaya başlamıştır. Kuşkusuz bu durum, bir denetim şirketinin, danışmanlık hizmeti verdiği bir şirketin denetlenmesi sürecinde ne kadar objektif ve dürüst olabileceği sorusunu gündeme getirmiştir. Nitekim bu durum, daha sonra açıklanacak muhasebe ve denetim skandallarının nedenlerinden birisi olarak kabul edilmiştir.

¹⁴ Bu düzenleme, bağımsız denetim faaliyetlerinin odağının önce muhasebe alanı olduğunu vurgulamakla birlikte, muhasebe ve yönetim alanlarının birbirinden kesin çizgilerle ayrılmasının mümkün olmadığını da kabul etmektedir.

ABD’de başlayan muhasebe ve denetim skandallarının ardından yapılan çalışmalarda; bu skandalların ve ardından gelen krizlerin tekrar etmemesi amacıyla birçok düzenleme yapılmış, müteakiben bu düzenlemeler diğer ülkelere farklı boyutlarda da olsa yansımaya başlamıştır.

Wilson ve ark. (2014: 81), kurumsal varlıkların kötüye kullanılması sorunu SEC tarafından, uzun süre ele alınmış olsa da kurumsal dolandırıcılığın, finansal tablolara olan güveni tehdit etmeye devam ettiğini savunmaktadır. 1960’lar, 1970’ler ve 1980’lerde hileli kurumsal finansal tablolardan kaynaklanan skandallar, iç kontrollerin kurumsal varlıklardaki paydaşların çıkarlarını korumakta etkili olmadığı düşüncesini güçlendirmiştir. Yine bir başka güven krizine karşılık olarak, finansal dolandırıcılığın nedenlerini belirlemek ve dolandırıcılığın meydana gelmesini veya başarılı olmasını önlemenin yollarını bulmak için Treadway Komisyonu oluşturulmuştur. Bu komisyon, özellikle 1980’lerin başından itibaren yaşanan hileli mali raporlama skandallarının önlenmesi amacıyla muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren beş sivil toplum örgütünün desteğiyle kurulmuştur. Komisyon şirketlerde iç kontrol sistemlerinin kurulması ve değerlendirilmesine yönelik tavsiye niteliğinde çok önemli kararlar alarak, Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) olarak bilinen kuruluşun oluşmasına öncülük etmiştir. Bu dönemin başlarında, analitik denetim yöntemleri ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu çerçevede, 1980’lerin ortalarında “risk odaklı denetim” ortaya çıkmıştır. Bu yöntemde, denetçi hata payı yüksek alanlara odaklanmaktadır. Kuşkusuz bu yöntemi kullanacak bir denetçinin, şirketin yapısı, politika ve faaliyetleri gibi birçok bilgiye yeterli seviyede sahip olması gerekmektedir ¹⁵.

Komisyon tarafından, 1987 yılında iç kontrolleri iyileştirmeye ve mali tabloların güvenilirliğini artırmaya yönelik öneriler içeren “Treadway Raporu” yayımlanmış, daha sonra 1992 yılındaki ikinci raporda iç kontroller daha kapsamlı tanımlanmıştır. İlk raporda, üst yönetimdeki ton (tone at the top) ve kontrol ortamının iç kontrolün etkinliğine yaptığı katkı vurgulanmış, iç denetçilerin kurumlardaki statü ve otoritelerinin artırılması, şirketin çalışanı olmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşan denetim komitelerinin bağımsız denetçilerin seçilmesinde ve izlenmesinde daha fazla rol oynaması gibi öneriler yer almıştır.

Treadway Komisyonu’nun 1992 raporunda, iç kontrol tanımının revize edilmesinin nedeni, iç kontrol kavramının farklı konumlardaki insanlar (yasa koyucular, iş insanları vs.)

¹⁵ Bu bilgiler, genel olarak iç kontrol sisteminin günümüzde tanımlanan kontrol ortamı bileşeninin kapsamını yansıtmaktadır. Dolayısıyla bir iç/dış denetçi, denetim sürecinden önce denetleyeceği kurumun iç kontrol sistemini anlamalı ve denetim planlamasını buna göre yapmalıdır.

için farklı şeyler ifade etmesidir. Raporda, farklı kesimlerin iç kontrollerle ilgili beklentileri dikkate alınmış, ortak bir tanım oluşturma ve iç kontrollerin etkinliğinin ölçülebileceği bir standart sağlama girişimlerine yer verilmiştir. Bu raporda iç kontroller, “bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından, aşağıdaki kategorilerin amaçlarına ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreç” olarak tanımlanmıştır: Şirket yöneticileri, “operasyonlarda etkililik ve verimlilik, finansal raporlamada güvenilirlik ve yasal düzenlemelere uygunluk” açısından makul güvenceye sahiplerse, iç kontrollerin etkili olduğu kabul edilmiştir.

COSO'nun iç kontrollerin geliştirilmesine en önemli katkısı iç kontrolün geniş bir tanımının yapıldığı 1992 yılı raporu ile yapılmıştır. Bu raporda, yönetim yaklaşımını ve süreçlerini entegre eden beş bileşenli bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur. Her iki rapor da Treadway Komisyonu tarafından kabul edilen iç kontrol tanımını sunduğu için iç kontrol kavramı açısından önemli bir ilerlemeyi temsil etmiştir. Ancak Wilson ve ark. (2014: 81), COSO reformlarının 2000 ve 2001'de yaşanan Enron, Arthur Andersen Şirketleri nezdinde yaşanan muhasebe ve denetim skandallarını önlemek için yeterli olmadığını ifade etmektedir. Nitekim bu skandallar serisi ve arkasından gelen krizler yeni yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğunu göstermiştir.

Skandallar serisi, dev enerji şirketlerinden birisi olan Enron'un 2001 yılında, daha önce beyan ettiği net kar rakamlarını muhasebe işlemlerindeki hatalar sebebiyle düzelttiğini açıklamasıyla başlamıştır. Aksoy (2010: 201-202), Enron gibi şirketlerdeki yatırımcıların, “bir şeylerin yanlış gittiğinin” farkına varmasının yıllar sürdüğünden bahsederek, bu gelişmeler sonrasında yatırımcıların, şirketlere ve piyasa mekanizmalarına yönelik güvenlerini önemli ölçüde sarsıldığını ifade etmektedir. Durum bir çarpıcı bir benzetme ile açıklanırsa “hem et hem de tuz kokmuştur”.

Enron Olayı'nın yankıları daha devam ederken, benzer olaylarla elektronik üretim alanındaki dev şirketlerden biri olan Tyco'nun piyasa değerinde çok sert düşüşler yaşanmıştır. Tyco'nun ardından, piyasa değeri çok yüksek olan telekomünikasyon şirketi Global Crossing de iflas etmiştir.

Bu skandallar ve ardından gelen krizlerin temelinde, birçok şirketin açıklanmış bilançolarında ve diğer finans raporlarında genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine aykırı uygulamalar yatmaktadır. Aksoy (2010: 208), söz konusu uygunsuzlukları onaylayan denetim şirketlerinin de ciddi sorumlulukları bulunduğunu, muhasebe ve denetim

argümanlarının yanlış ve kötü niyetli uygulanması nedeniyle güvenilir olmayan bilginin oluştuğunu, bu doğrultuda karar mekanizmalarının hatalı kararlar verdiğini belirtmektedir. Manipüle edilen bilgiler ise uzun dönemli ve ağır küresel krizlere yol açmıştır. Örneğin Enron Şirketinin iflası, önce hisse senedi fiyatlarında büyük düşüşlere ve yatırımcıların çok büyük zarar görmesine, müteakiben emeklilik fonlarının ve çalışanların ciddi kayıplara uğramalarına yol açmıştır.

Enron, WorldCom, Arthur Andersen ve diğer şirket örnekleri, muhasebe kurallarının bir şirkette gerçekte olup bitenleri gizleyecek şekilde nasıl yanlış yönlendirilebildiğini göstermiştir. Netice olarak o güne kadar yaşanan en büyük muhasebe ve denetim yolsuzlukları meydana gelmiştir. Her ne kadar bu sorunlar muhasebe ve finans kaynaklı görülse de sonuçları itibarıyla tüm şirket yönetimini, çalışanlarını ve diğer paydaşlarını derinden etkilemiştir. Bu noktada ortaya çıkan zararın etkisi, mülkiyetin tabana yayılması (hissedar sayısının artması) ölçüsünde katlanarak artmıştır. Şirket yöneticileri, bağımsız denetim şirketleri, hisse senedi analistleri ve derecelendirme kuruluşları, görevlerini tam olarak yerine getirmedikleri yönündeki suçlamalara maruz kalmışlardır. Aksoy (2010: 208), şirket ortakları ve yatırımcıların yüksek tutarda zarar ederken, başarısızlığın ana sorumlusu olan şirket yöneticilerine bir şey olmadığı gibi kişisel servetleri daha da çoğalttıklarını belirtmektedir.¹⁶ Bu kapsamda, denetim şirketlerinin müşterilerine denetim ve danışmanlık hizmetlerini birlikte vermeleri ve bu kapsamda menfaat sağlayacak şekilde kötü niyetli davranmaları skandalların oluşmasında etkili olmuştur.

Tüm dünyayı etkileyen muhasebe ve denetim skandallarının meydana gelmesinde etkili olduğu düşünülen temel faktörler arasında iç kontrol eksikliğine ilişkin hususlar ilk sıralarda yer almaktadır (Aksoy, 2010: 208-213).

Söz konusu faktörler dikkate alınarak; skandalların oluşmasında önemli rol oynadığı görülen kurumsal yönetim, işletme yönetimi, finansal raporlama, bağımsız dış denetim ve kamu gözetimi süreçlerine yönelik birçok konuda önemli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

ABD’de skandallar sonrasında yapılan en önemli düzenleme 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley (SOX) yasasıdır. SOX, skandallar neticesinde, şirketlere ve piyasa mekanizmalarına yönelik azalan güvenin tekrar kazanılması maksadıyla bir çok köklü

¹⁶ Örnek olarak; ABD’de Ocak 1999-Mayıs 2002 döneminde hisse fiyatları %75 düşen ve finansal raporlama sorunu yaşayan 25 şirketin yöneticileri 23 milyon ABD dolarını kişisel hesaplarına geçirmişlerdir.

değişikliği kapsayacak şekilde hazırlanmıştır.¹⁷ Bu çerçevede yapılan düzenlemelerle, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması suretiyle şirket yönetimlerinde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılması hedeflenmiştir. Aksoy (2010: 222), skandalların oluşmasına yol açan yönetsel başarısızlık faktörleri arasında iç kontrolleri de saymaktadır.

Arens ve ark. (2017: 376), Enron ve WorldCom gibi şirketlerde görülen finansal raporlama sorunlarının, iç kontrole ilişkin ciddi eksiklikleri ortaya çıkardığını, bu endişeleri gidermek için SOX yasasının 404. bölümünün, ABD halka açık şirketlerinin yönetiminin finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerinin etkisini değerlendirmesini ve açıklamasını, halka açık daha büyük şirketleri için iç kontrolün etkinliğine ilişkin denetçi raporlarını zorunlu hale getirdiğini belirtmektedir.¹⁸

Diğer taraftan Aksoy (2010: 287), SOX ve Basel Düzenlemeleri başta olmak üzere, uluslararası ve ulusal alanlarda yapılan bir çok standardizasyon çalışmasıyla (Uluslararası Denetim Standartları-UDS vs.), iç kontrol sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi doğrultusunda önemli düzenlemelerin yapıldığını ifade etmektedir.

İç kontrolün buraya kadar incelenen tarihsel sürecinden sonra merkezi ABD olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde ve uluslararası örgütlerde köklü düzenlemeler yapılmıştır. Kuşkusuz değişimlere bağlı ihtiyaçlar doğrultusunda bu düzenlemeler sürekli geliştirilecektir.

Günümüzdeki iç kontrol düzenlemeleri ABD, uluslararası örgütler ve Türkiye başlıkları altında ilgili bölümlerde açıklanmıştır. Böylece yeni kurumsal kuram çerçevesinde iç kontrol kurumu, meşruiyet ve eş biçimlilik açısından hem uluslararası hem de ulusal ölçekte incelenmiş olacaktır.

İç kontrol kavramının ABD'deki tarihsel gelişimine ve düzenlemelerine ayrıntılı yer verilmesinin nedeni çalışmanın yeni kurumsal kuram açısından ele alınmış olmasıdır. Daha açık bir ifadeyle, kuramsal boyut bölümünde açıklanacağı üzere, Türkiye'deki iç kontrol düzenlemeleri merkezi ülke durumundaki ABD'de yapılan düzenlemeler esas alınarak, OECD'nin faaliyetleri ve AB Müktesebatının koşulları çerçevesinde yapılmıştır.

¹⁷ SOX, 1934 yılından sonra ABD'de halka açık şirketler için yapılan en önemli düzenlemedir.

¹⁸ ABD'deki düzenlemelere bağlı olarak Japonya'da Japon şirketleri için iç kontroller hakkında yönetim ve denetçi raporlaması yapılmasını zorunlu kılan "J-SOX" gibi dünya çapında da benzer yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin bazıları sadece iç kontrol başlığı taşımakla birlikte çoğunluğu, kurumsal yönetim, iç denetim, dış/bağımsız denetim, (kurumsal) risk yönetimi gibi birbiriyle aynı kurumsal çevrede oluşan diğer kavramların bir arada tasarlandığı sistemler içerisinde yapılmıştır. Örneğin özel sektörde Sermaye Piyasası Kurumuna ilişkin Tebliğler ve kamu sektöründe 5018 sayılı Kanun ile başlatılan düzenlemeler bu mecradaki sistem uyarlamalarını (yeni kurumsal kuram açısından zorlayıcı taşıyıcı mekanizmaları) oluşturmaktadır.

Bu noktada kısa bir açıklama yapılmasının nedeni, ABD’de yaklaşık yüzyıllık dönemde yaşanan onlarca skandal ve kriz gibi keskin düşüşler sonrasında kendi dinamikleri içerisinde ve diğer kavramlarla birlikte gelişen iç kontrol kavramının ülkemizde yapılan yasal düzenlemelerle nispeten çok daha kısa süreler içerisinde ağırlıklı olarak taklitçi ve zorlayıcı mekanizmalar üzerinden uyarlanmaya çalışıldığına dikkat çekmektir. Bu bağlamda, araştırma sorularına göre Türkiye’nin iç kontrol performansının değerlendirilmesinde bu temel tespitin dikkate alınması gerekmektedir.

2.3. İç Kontrolün Kavramsal Gelişimi

Kavramsal çerçevede, iç kontrolün tüm yönleriyle doğru tanımlanması ve konumlandırılmasının önemli olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle araştırmada öncelikle iç kontrol kavramının farklı boyutlarının anlamlı bir bütünlük içerisinde açıklanması hedeflenmiştir. Bu bölümde iç kontrolün günümüzdeki anlamı itibarıyla terminolojik çerçevede hangi kavramlarla nasıl bir ilişki içerisinde olduğu ve bu doğrultuda nasıl konumlandığı açıklanmıştır. Çalışma alanını fazla genişletmemek ve araştırma odağından uzaklaşmamak için diğer kavramların ayrıntılı tanımlarından ziyade iç kontrol ile ilişkilerine vurgu yapılmıştır. Diğer taraftan, iç kontrolün terminolojik açıdan konumlandırılması, tarihsel gelişim bölümündeki açıklamalarla birlikte daha anlamlı bir bütünlüğe kavuşacaktır. Nitekim iç kontrolün terminolojik açıdan yaşadığı değişim süreci tarihsel süreçteki olayların etkisiyle şekillenmiştir.

Tarihsel gelişmeler dikkate alındığında, iç kontrol kavramının terminolojik evriminin daha çok denetim kavramı ile birlikte ortaya çıktığı görülmektedir. Nitekim günümüzde literatürdeki temel “denetim” kitaplarında iç kontrol konusuna ayrıntılı olarak yer verildiği tarihsel gelişim sürecinde ifade edilmiştir. Şüphesiz bu kapsamda iç kontrole daha çok denetim ve denetçi perspektifinden açıklama getirilmektedir. Dikkat çeken bir gelişme ise

söz konusu denetim odaklı kaynakların isimlerinin “Denetim ve Güvence Hizmetleri” olarak değişmeye başlamasıdır (Arens ve ark. 2017; Güredin, 2014).

Günümüzde iç kontrol kavramı, kullanıldığı alan, seviye ve amaçlar doğrultusunda farklı anlamlar taşıyabilmektedir. Örnek olarak; muhasebe alanında daha çok “geçmişteki işlemlerin doğruluğu ve mevcut durumun tespiti” anlamı taşıyan iç kontrol kavramı, yönetsel alanda “bir şirketin kurumsal bütünlüğü açısından tüm paydaşlarına yönelik makul güvence sağlayan mali ve mali olmayan tüm kontrollerin bütünü” olarak tanımlanabilmektedir. Diğer taraftan, Türkiye’nin 2019-2023 dönemini kapsayan On Birinci Kalkınma Planında “Kamuda Stratejik Yönetim” başlığı altında yer alan iç kontrol kavramı ülke seviyesinde daha geniş bir anlam taşımaktadır. Bununla birlikte iç kontrolün tanımı, kullanıldığı alan ve amaçlara göre kapsam açısından değişiklik gösterse de özellikle “makul güvence” sağlama konusundaki temel yaklaşımlarda önemli farklılıklar bulunmamaktadır.

İç kontrolün günümüzdeki kavramsal yapısının oluşmasında önemli rol oynadığı düşünülen kavramlar üç başlık altında incelenmiştir. İlk olarak iç kontrol kavramının doğmasına ve gelişmesine ortam sağlayan temel kavramlar, daha sonraki gelişmeler doğrultusunda temel kavramlardan ortaya çıkan türev kavramlar, üçüncü olarak yönetim alanındaki gelişmelere bağlı olarak gelişen yönetsel kavramlar bağlamında iç kontrol kavramı açıklanmıştır. Esasen bu sınıflandırma yaklaşımı, tarihsel gelişimde açıklandığı üzere iç kontrolün denetim ve muhasebe alanından yönetim alanına doğru evrilerek genişlemesini yansıtmaktadır.

2.3.1. Temel kavramlar

Temel olarak, kontrol, denetim ve teftiş kavramlarının, iç kontrolün kavramsal açıdan doğmasında ve gelişmesinde önemli rol oynadığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle, söz konusu temel kavramların açıklanmasının iç kontrolün terminolojik alt yapısının anlaşılmasına önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Temel kavramların Türk Dil Kurumu’na göre genel tanımları Tablo 2.1.’de gösterilmiştir. Bu genel tanımlar incelendiğinde, üç kavramın birbiriyle aynı anlamı taşıyabildiği gibi farklı kullanım alanlarında anlamlarının değiştiği görülmektedir.

Kontrol kelimesinin ilk olarak Latince’deki “contrarotula” kelimesinden geldiği bilinmektedir. Fransızca’daki “controle” kelimesinden Türkçeye dahil olan kontrol “karşıt cetvel” anlamını taşımıştır. Kontrol, eski dönemlerde tutulan kayıtların başka (karşı) kayıtlarla doğruluğunun belirlenmesi için kullanılan bir tekniğin tanımlaması olarak ortaya

çıkımlı ve denetim kavramının çekirdeğini teşkil etmiştir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 42). Daha sonraki gelişmelere bağlı olarak içeriği zenginleşen kontrol kavramı denetimi de kapsayan geniş bir anlama sahip olmuştur.

Tablo 2.1. Türk Dil Kurumu'na Göre Temel Kavramların Tanımları

Kavramlar	Türk Dil Kurumu tarafından Yapılan Tanımları
Kontrol	“Fransızca: contrôle” • “Denetleme” • “Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma” • “Yoklama, arama”
Denetleme	• “Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol.”
Teftiş Etmek	“Arapça: teftiş” • “Denetlemek”

Kaynak: Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr/>

Kontrol kelimesinin, Fransızca sözlüğünde, “bir şeyin ya da kişinin durumunu bir standartla karşılaştırma (vérifier), onu kontrol etme eylemi (sağlık kontrolü, turistlerin gümrükte kontrolü)” olarak tanımlandığı, İngilizce’de ise “bir şeyin ya da kişinin eylem ve davranışlarını sınırlandırma, ona kural koyma ya da talimat verme” ya da “bir kişinin davranışının ne yönde olacağına karar verme ya da onu önemli derecede etkileme gücü, yeteneği” olarak ifade edildiği görülmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 27).

Arkun’a (1980: 17) göre kontrol kavramı, Latince’de ve İngilizce’de “denetim” anlamı taşıyan “control” kelimesi ile ilgilidir (akt. Yılcı, 2015: 5). Bu çerçevedeki yorumlarda, kontrol kavramının denetim kavramı ile birlikte açıklandığı ve denetim kelimesini de kapsadığı belirtilmektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda, teftiş ve denetleme terimlerinde “kontrol” anlamının var olduğu düşünülmektedir (Aktuğlu, 1983: 6, akt. Yılcı, 2015: 5).

Bu tanımlamalar çerçevesinde kontrol, Fransızca’da (Kıta Avrupası yaklaşımı) daha pasif bir anlamda (inceleme) kullanılırken İngilizce’de daha aktif bir anlamı (yönetme gücü, otorite) ifade etmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 27).

İngilizce’de kontrol, muhasebe anlamında da kullanılabilmektedir. Nitekim, bu ülkelerde muhasebe müdürünün karşıtı olarak “controller” kavramı kullanılmakta, dolayısıyla “control” muhasebe anlamı taşımaktadır. Böylece, kontrol ve denetim

kavramları hem birbirlerinin yerine hem de muhasebe ve muhasebe denetimi anlamında kullanılabilir (Yılancı, 2015: 6).

Günümüzde kontrol kavramı dar kapsamda “doğrulama” veya “onaylama” anlamında kullanılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, bir işlemin ilgili normlara (yasal, yönetsel metinler, standartlar vs.) uyup uymadığı kontrol edilerek işlem doğrulanmakta ve/veya onaylanmaktadır. Bu kontrol, söz konusu işlem gerçekleşmeden önce “önleyici” nitelikte, işlem sonrasında ise “tespit edici” nitelikte olabilmektedir.

Gürbüz (1985:11-12), kontrolü geniş anlamda, “bir kişinin, bir örgütün veya bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yöneltmeyi sağlayan bir davranıştır ve daha çok işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır ve süreklilik arz eder” şeklinde tanımlamaktadır (akt. Yılancı, 2015: 6).

Demirbaş ve Çetinkaya’ya (2018: 28) göre kontrol kavramı, Anglo-Sakson literatüründe geniş bir çerçeve çizilerek önceden belirlenen amaçlara ulaştırma (yönlendirme) konusunda gerçekleştirilen faaliyetleri ifade etmekte, dolayısıyla tanımlanmış politika ve amaçlara ulaştırma gücünü temsil etmektedir. Bu bağlamda Kıta Avrupası’nda daha çok işlem boyutunda tanımlanan kontrol kavramı, İngiltere’de güç ve otorite anlamının ağırlık kazandığı yönetsel bir boyuta doğru genişlemektedir.

Yönetsel bağlamda tanımlanan kontrol kavramının planlama kavramı ile eşgüdüm içerisinde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bir kurumun öncelikle hedeflerini tanımlaması, kontrol mekanizmasını ise bu hedeflere yönelik süreç ve faaliyetlerinin tasarlanması aşamasında düşünmesi gerekmektedir. Bu yaklaşımın esasen iç kontrol kavramının ortaya çıkmasına zemin hazırladığı düşünülmektedir.

Kontrolü işletme açısından genel anlamda yorumlayan Kepekçi (1982: 9), kontrolü, “önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu” şeklinde tanımlama yapmaktadır (akt. Yılancı, 2015: 6). Diğer taraftan Kutlan’a (2001) göre kontrol, “şirketin uyum ve reaksiyon gösterme yeteneğinin artmasını ve koordinasyon özelliğinin geliştirilmesini hedeflemektedir” (akt. Yılancı, 2015: 6).

Kontrol kavramının tanımsal özelliklerine bağlı olarak farklı açılardan aşağıda belirtilen türlere ayrıldığı görülmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 30-34).

- Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Açısından Kontrol
 - Yasama Kontrolü: Yürütmenin gücünün kontrol edilmesi

- Yargısal Kontrol: İdare eylemlerinin kontrol edilmesi
- İdari Kontrol: İdarenin kendi eylemlerini kontrol etmesi
- Kontrol Eden Kurum (Aktör) Açısından Kontrol
 - İç Kontrol: Kurumun kendisi tarafından yapılan kontrol
 - Dış Kontrol: Kurumun dışarıdan kontrol edilmesi
- Konusuna Göre Kontrol
 - Politika Kontrolü: Stratejik kontroller
 - İşlem (Süreç) Kontrolü: Kurum içerisindeki işlemlerin kontrolü
 - Performans Kontrolü: Tanımlı göstergelere göre kontroller
- Diğer Kontroller
 - Emredici Kontroller: Merkez-Taşra vs. hiyerarşik yapılarda
 - İşbirlikçi Kontroller: Farklı konumlardaki kurumlar arasında
 - Teşvik Edici Kontroller: Kurumları yönlendirmede

Yılancı (2015: 7), denetimi “mevcut uygulamaların amaçlara ulaşmadaki etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları belirlenen amaçlara yönlendiren süreç” olarak tanımlamaktadır. Bu anlamda denetim, işletmenin içinden veya dışından bir otoriteye dayanmaktadır.

Arkun’a (1980: 17) göre, “Anglo-Sakson ülkelerinde bağımsız muhasebe uzmanlarının yaptığı denetim, audit (dinleme)” olarak tanımlanmaktadır (akt. Yılancı, 2015: 6). “Auditor” yani dinleyen (one who hears) kelimesinin orijinal kullanımı orta çağ dönemine kadar uzanmaktadır. Nitekim söz konusu dönemde devlet muhasebesi kayıtlarının, sadece hesapların halka açık bir ortamda yüksek sesle okunmasından sonra onaylandığı kabul edilmiştir (Whitting ve Pany, 1998:8). Orta çağdan sonraki dönemde (özellikle Sanayi Devrimi ile birlikte) devlet hizmetlerinde ve ticari faaliyetlerde resmi sorumlulukları bulunan kişilerin dürüst hareket edip etmediği ve raporlarının güvenilir olup olmadığı konusunda meydana gelen endişeler ve diğer gelişmeler denetim ve denetçi kavramlarının gelişmesine yol açmıştır.

Denetimin, kurumsal ve anlık olarak işlev gördüğü düşünülmektedir (Kutlan, 2001, akt. Yılancı, 2015: 7). Diğer taraftan muhasebe mesleğinde denetim; Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından şöyle tanımlanmaktadır (Yılancı, 2015: 7):

“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların (beyanlar, savların) önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialarla ilgili delillerin objektif olarak

elde edilmesi, değeri lenmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgil enen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir.”

Muhasebe meslek otoriteleri tarafından yapılan denetim tanımları daha çok özel sektörün özelliklerine göre yapılmakta ve iç kontrole ilişkin yaklaşımları bağımsız denetçinin gözünden tasarlanmaktadır. Bununla birlikte, kamu sektörüne yönelik yapılan iç kontrol tanımları özel sektörden çok farklı içeriklere sahip değildir. Nitekim, uluslararası bir denetim otoritesi olan Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu¹⁹ kamu sektörü denetimini (INTOSAI, 2013); “Bilginin veya fiili koşulların belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığını belirlemek için kanıtların objektif olarak elde edildiği ve değeri lendirildiği sistematik bir süreç” olarak tanımlamıştır. Ayrıca, INTOSAI tarafından kamu sektörü denetiminin, yasama ve gözetim organlarına, yönetişimden sorumlu olanlara ve genel kamuoyuna, hükümet politikalarının, programlarının veya operasyonlarının idaresi ve performansı ile ilgili bilgi ve bağımsız ve nesnel değeri lendirmeler sunması açısından önemli olduğu vurgulanmaktadır.

Uluslararası yazında genel kabul gören denetim tanımlarının kamu ve özel sektör açısından önemli oranda benzerlik gösterdiği, ancak sistemlerdeki aktörler ve paydaşlar açısından farklılıklar taşıdığı görülmektedir.

Kontrol ve denetim kavramları arasında benzerlikler kadar farklılıklar olduğu da anlaşılmaktadır. Nitekim Yı lancı (2015: 9), kontrolün denetimi de kapsadığını, başka bir ifadeyle her denetimin bir kontrol olabileceğini, fakat her kontrolün bir denetim olmayacağını belirtmektedir. Kontrol ile denetim tanımları belirli noktalarda ayrıl sa da birbirinden tamamen kopuk olmayan kavramlardır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 43). Yı lancı’ya (2015:10) göre “Kontrol ile denetim arasındaki önemli bir fark, kontrolün daha çok işlemin yapı lışı sırasında, süreçlerle iç içe geçmiş olması, işlem, süreç, faaliyet yerine getirilirken aynı anda hareket etmesidir. Denetim ise işlem, faaliyet veya süreç yerine getirildikten sonra işlem, faaliyet veya süreçten bağımsız olarak yerine getirilmektedir.” Nitekim, denetimde başlangıç ve sondan bahsedilirken aynı durum kontrol için söz konusu değildir (Yı lancı, 2015:10). Bu kapsamda kontrol nispeten soyut ve geniş bir kavram olarak görülmektedir. Bir örgütün tüm çalışanları kontrolle ilgili olabilirken denetim konusunda belirli kişiler görevli durumdadırlar. Bu tespit, belki de iç kontrolün farklılığını açıklayan en önemli vurguyu yapmaktadır.

¹⁹ INTOSAI: The International Organization of Supreme Audit Institutions.

Demirbaş ve Çetinkaya (2018: 44) teftiş kavramını, “işlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirlemek için gerekli görüldükçe ve genelde belirsiz zamanlarda yapılan bir inceleme” olarak tanımlanmaktadır Kuşkusuz teftiş de diğer temel kavramlar gibi günlük hayatta farklı alanlarda sıklıkla kullanılan bir kavramdır. Bir işletmede teftiş faaliyeti yöneticiler, görevlendirilen heyetler tarafından yapılabileceği gibi teftiş metodolojisi konusunda eğitim ve sertifika sahibi profesyoneller tarafından da yapılabilir. Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay (2017: 9) teftişi, “bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme” olarak tanımlamaktadır.

Teftiş ve denetim kavramları da iç içe geçmiş kavramlar olarak görülmektedir. Bununla birlikte yetki, kapsam, zaman ve sonuçları itibarıyla farklılıklar olduğu da görülmektedir. Bazı yaklaşımlarda denetimin teftişin bir unsuru olduğu görüşü vardır. Diğer taraftan teftiş yetkilisinin, denetim görevlisinden farklı olarak, elde ettiği bulgulara (kamu zararı, zimmet açığı, hile vs.) göre doğrudan yasal işlem veya soruşturma başlatma yetkisinin olduğu görülmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 44).

Genel hatlarıyla bir karşılaştırma yapıldığında; teftiş olgusunda daha çok “ne oldu, kim yaptı, zarar ne kadar?” gibi sorulara, nicel verilere, işlem ve eylemlere, denetim olgusunda ise “neden ve nasıl oluyor, sonra ne olabilir?” gibi sorulara, nitel verilere, süreçlere, yönetsel sistematığe odaklanıldığı görülmektedir. Dolayısıyla, teftiş sonucunda somut kanıtlara dayalı nispeten daha net tespitler (kar, zarar, hasar, suiistimal vs.) ve eylemler (soruşturma, yasal işlem vs.) ortaya çıkarken denetim sonrasında daha çok geleceğe yönelik ve öneri niteliğinde çıktılar ağırlık kazanmaktadır.

Genel hatlarıyla bakıldığında, teftiş ve denetim kavramları arasındaki benzerlik ve farklılıkların, kurumsal yapının özelliklerin, yasal ve yönetsel düzenlemelere göre ortaya çıktığı söylenebilir. Nitekim, her iki faaliyet için de kurum içinden veya kurum dışındaki bir otorite tarafından müfettiş/denetçi belirlenebilmektedir. Bununla birlikte, teftiş işleminin nispeten daha somut olgulara (bir mali dönemin/işlemin hesabı, ihbar veya şikâyet konusu, şüpheli bir işlem vs.) yönelik gerçekleştiği düşünülmektedir. Özellikle kamu hiyerarşisinin hâkim olduğu yapılarda teftiş işlemlerinin amaçları açısından daha sert çizgilerle belirlendiği ve sonuç odaklı tasarlandığı görülmektedir.

Literatürdeki tartışmaların, her üç temel kavramın benzerlikleri ve farklılıkları konusunda ortak bir paradigma oluşturmaya yetmediği, bu durumun da ülke, sektör, kurum,

zaman ve amaç boyutlarındaki farklı dinamiklerden kaynaklandığı düşünülmektedir. Ancak, kavramsal seviyedeki bu karmaşıklığın, organizasyon düzeyinde yapılan düzenlemelerle belirli seviyede azaltıldığı görülmektedir. Örneğin, aynı kurumun bünyesinde bulunan teftiş birimi ile denetim birimi arasındaki farklılık, tabi oldukları yasal ve yönetsel metinler ile organizasyon yapısındaki konumları (kime karşı sorumlu oldukları, sorumluluk sahaları, raporlama süreçleri vs.) itibarıyla somutlaştırılmaktadır. Bu somutlaştırma kuramsal veya bilimsel bir çalışmanın ürünü olmaktan çok kurumun güncel yönetim yaklaşımlarıyla şekillenmektedir. Bu somutlaştırma, yeterli düzeyde ve doğru yapılmaması halinde, organizasyon içerisinde görev ve sorumluluk alanlarında çatışmalara yol açmaktadır²⁰. Böyle bir durumda üst yönetimin mevcut düzenlemeleri revize ederek gerekli tedbirleri süratle alması kaçınılmaz bir zorunluluktur. İki birim arasındaki görev karmaşası teftiş ve denetim işlemlerine tabi olan birimler nezdinde de muhtelif tereddütlerin oluşmasına yol açacaktır. Nitekim, denetim ve teftiş birimleri tarafından aynı birimde veya konuda yapılan kontrollerde doğrudan veya dolaylı olarak birbiri ile çelişen tespitler olması halinde kurumsal düzenlemelere yönelik kuşklar artacak ve otoriteye güven azalacaktır.

Daha açık bir ifadeyle, kontrol, denetim ve teftiş kavramlarına yönelik farklı tanımlamalar, teorik alanda bir tartışma yaratırken pratik alanda kurum içi ve kurumlar arası alanlarda sorumlulukların karmaşılaşması, görev çatışmaları, güç mücadeleleri, hukuki uyumsuzluklar gibi birçok soruna yol açmaktadır.

2.3.2. Türev Kavramlar

Diğer birçok kavram gibi kontrol, denetim ve teftiş kavramları da tarihsel gelişmelere bağlı olarak değişime maruz kalmış ve günümüzdeki genel tanımlarına kavuşmuşlardır. Kuşkusuz bu değişim süreci devam edecektir.

Tez çalışmasının kapsamını araştırma soruları ölçüsünde sınırlı tutmak düşüncesiyle, incelenen kavramların tarihsel gelişimlerinden ziyade günümüzde ne anlam taşıdığı hususuna yer verilmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür. Nitekim iç kontrol kavramının tarihsel gelişim süreci ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

²⁰ Teftiş ve denetim kavramları arasındaki karmaşıklığın ve çatışmaların en çarpıcı örnekleri, ülkemizde kamu alanında 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle kurulan “yeni iç denetim birimleri ile mevcut teftiş birimleri arasında” ortaya çıkan yoğun tartışmalarda kendini göstermiştir. Bunun dışında Strateji Geliştirme Birimleri bünyesinde yeni kurulan iç kontrol birimlerine yönelik yanlış algılar veya abartılı yaklaşımlar da bu tartışmaları genişletmiştir.

İşletmelerin genişlemesi, işlem ve süreçlerin karmaşıklaşması, yeni yönetim ve denetim yaklaşımlarının ortaya çıkması, kurumsal sorumlulukların yeniden tasarlanmasına ihtiyaç duyulması, paydaş taleplerinin çeşitlenmesi ve artması gibi iç ve dış çevredeki birçok gelişme, kontrol, denetim ve teftiş kavramlarının daha ayrıntılı ve farklı perspektiflerle tanımlanmasını zorunlu hale getirmiştir.

Yukarıda özetlenen temel kavramların tarihsel süreçteki gelişmelerine bağlı olarak birçok yeni kavram ve yaklaşım ortaya çıkmıştır. Bu kavramlar arasında iç kontrol önemli bir yer kazanmıştır. İç kontrol, “kontrol” kavramının geniş niteliğini yansıtacak şekilde bir kurumun bünyesinde yönetimin planlama fonksiyonu ile eşgüdümlü olarak tüm kontrolleri kapsayan bir tanıma dönüşmüştür. Bu tanım, öncelikle kurumun kendi (iç) kontrol sistemini kurmasını ve geliştirmesini öngörmektedir. Böylece, kurumdaki iş ve işlemlerin doğrulanması sürecinde, kurum yönetiminin rolü ve sorumluluğu artırılırken denetim alanlarındaki sorumluluklar daha da somutlaştırılmıştır. Diğer taraftan, kurumsal hedefleri tehdit eden risklerin yönetilmesi (tanımlanması, analiz edilmesi ve kontrol altında tutulması) ve böylece iç ve dış paydaşlara karşı makul seviyede güvence sağlanması önemli bir amaç haline gelmiştir.

Sonuç itibarıyla kontrol ve denetim kavramlarının kapsadığı geniş alanlar iç kontrol, iç denetim, dış denetim ve bağımsız denetim kavramlarıyla daha net ve ayrıntılı olarak tanımlanmaya başlamıştır.

Küresel, uluslararası, ulusal, bölgesel, sektörel, kurumsal seviyelerdeki farklılıklara bağlı olarak iç kontrole yönelik değişik tanımlamalar literatürde yer almaktadır. Küresel ve sektörel açıdan bakıldığında, Anglosakson ülkelerde ve daha çok halka açık şirketlere yönelik iç kontrol tanımlamalarının yönetsel anlamda ağırlık kazandığı görülmektedir. Bu bağlamda genel hatlarıyla önce özel sektörde başlayan iyi yönetime ilişkin düzenlemeler, zaman içerisinde gerekli uyumlaştırmaların yapılması suretiyle kamu sektörüne yansımıştır.

İç kontrol, resmi nitelikte ilk olarak 1948'de Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü²¹ tarafından tanımlanmıştır. Daha sonra, 1958 ve 1972'de daha ayrıntılı tanımlamaların yapıldığı görülmektedir. ABD'de 1977 yılında halka açık şirketlerin finansal bilgilerini korumak için kontrolleri yeterli bir şekilde uygulaması konusunda yasal düzenlemeler yapılmıştır. COSO'nun 1992 ve 2013 yıllarında yayımladığı raporlar ve bu arada 2002 yılında yürürlüğe giren SOX yasası iç kontrolü yeniden tanımlayan diğer önemli

²¹ AIA: The American Institute of Accountants.

gelişmelerdir. İç kontrolün zaman boyutunda farklılaşan tanımları iç kontrolün tarihsel gelişimi bölümünde açıklandığı için burada ayrıca yer verilmemiştir.

COSO'nun günümüzde halen geçerliliğini koruyan ve Türkiye'nin de içerisinde bulunduğu uluslararası alanda benimsenen iç kontrol "operasyonlar, raporlama ve uygunluk konusundaki hedeflerine ulaşmak için makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan ve organizasyonun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreç" olarak tanımlanmıştır (COSO, 2013):

COSO'nun iç kontrol tanımı, farklı yapılarda, sektörlerde ve coğrafi bölgelerde uygulama esnekliği sağlanması amacıyla geniş anlamda yapılmıştır. Nitekim bu tanım küresel ölçekte benimsenmiştir. İç kontrolün bir süreç olarak tanımlanması, sürekli tekrar eden görev ve faaliyetlerden oluştuğunu açıklamaktadır. Başka bir ifadeyle iç kontrolün kendisi bir sonuç değil, örgütü sonuca götüren araçlardan oluşmaktadır.²²

İç kontrol tanımında operasyon, raporlama ve uygunluk bağlamında üç hedef kategorisi belirlenmiştir. Söz konusu hedefler vurgusu, iç kontrolün geleceğe dönük yaklaşımını da yansıtmaktadır. Dolayısıyla, yöneticiler bu hedefleri tehdit eden riskleri belirlemek ve uygun kontrol tedbirlerini almak zorundadır. Bu kapsamda yöneticiler, etkin bir risk yönetimi aracılığıyla işletmenin ve dolayısıyla paydaşlarının çıkarlarının korunduğu konusunda bir güvence oluşturmaktadır. İç kontrolün insanlardan ve dış çevre faktörlerinden etkilendiği gerçeği nedeniyle bu güvence mutlak değil makul seviyede tanımlanmaktadır.

Esasen denetim ve kontrol gibi temel kavramları değerli kılan temel motivasyon, insanların ve işletmelerin çıkarları konusunda ihtiyaç duyduğu güvencenin elde edilmesidir. Geleneksel ve basit yapılardaki güvence beklentisi, "geçmişte ne olduğunun" doğru olarak belirlenmesine yöneliktir. Ancak günümüzde bu güvence, geleceği de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Daha açık bir ifadeyle, örgütler çevresindeki belirsizlikler karşısında varlıklarını sürdürmek ve hedeflerine ulaşmalarını engelleyebilecek riskleri tanımlamak ve bu risklere karşı gerekli kontrol tedbirlerini geliştirmek zorundadırlar.

Arens ve ark. (2017: 376), iç kontrol sisteminin, şirketin hedeflerini başarması için yönetime güvence oluşturmak üzere tasarlanan politika ve prosedürlerden oluştuğunu belirtmektedir. Dolayısıyla bu politika ve prosedürler sıklıkla kontroller olarak tanımlanmakta ve toplam olarak kurumun iç kontrolünü meydana getirmektedirler.

²² COSO tarafından tanımlanan iç kontrol modeli, ABD ve COSO İç Kontrol Modeli başlığı altındaki bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu nedenle, bu bölümde daha çok iç kontrolün diğer kavramlar bağlamındaki tanımına odaklanılmıştır.

Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay (2017: 9) ise, kontrolü, “denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyet” olarak tanımlamakta ve amaçlara ulaşmak amacıyla alınan önlemlerin bir kontrol faaliyeti olduğunu savunmaktadır. Robertson (1996: 190) iç kontrolü, muhasebe kontrolü kapsamında ele alarak, finansal tablolarda oluşabilecek hataları, düzensizlikleri ve hileleri önlemek, bulmak ve düzeltmek için kurumun kullandığı tüm politika ve prosedürler olarak tanımlamaktadır.

İç kontrolün tanımında kategorize edilen hedefler, esasen tarihsel süreçte ortaya çıkan sorun ve taleplerin karşılığı olarak tanımlanmıştır. Faaliyetlerdeki etkililik, tanımlanmış hedeflere uygunluğu ve ulaşma derecelerini, verimlilik ise bu hedeflere minimum kaynak kullanılarak ulaşmayı ifade etmektedir. Küresel sonuçlar doğuran denetim ve muhasebe skandallarının ardından, finansal raporların güvenilirliği ve faaliyetlerin yasal ve diğer düzenlemelere uygunluğu ise vazgeçilmez hedefler olarak belirlenmiştir.

Günümüzde iç kontrolün evrimi, en çarpıcı olarak “kontrol etme” yaklaşımının “kontrol altında tutma” şeklindeki değişiminde anlam kazanmaktadır. Bu değişim geniş anlamda, bir kurumun hedeflerini tehdit eden riskleri “kontrol altında tutan” bir sistematığı yansıtmaktadır. Bu sistematik yaklaşım sayesinde, kaynakların etkili ve verimli kullanılmasıyla birlikte, kurumun maddi (taşınır, taşınmazlar vs.) ve manevi varlıklarının (marka itibarı, fikri mülkiyet vs.) da korunması öngörülmektedir. Nitekim kurum içinden veya dışından kaynaklanabilecek hile, dolandırıcılık, suiistimal, kayıp, kaçak gibi tehditler iç kontrol açısından önemli risk alanlarını oluşturmaktadır.

Günümüzde iç kontrole yönelik tanımlar, iç kontrolün tarihsel süreçte geliştiği mecralar, kullanıldığı alanlar, ulusal, sektörel ve kurumsal özellikler gibi birçok faktöre göre değişebilmektedir. Ancak iç kontrolün, “örgütsel hedeflere ulaşma konusunda etkin bir risk yönetimiyle elde edilmek istenen makul güvence” yaklaşımının tüm tanımlarda ortak bir amaç olarak görülmektedir. Son dönemlerde temel denetim kitaplarının isimlerine “güvence hizmetleri” kavramının dahil edilmesi de bu gelişmeyi teyit etmektedir.

Diğer taraftan temel nitelikte tanımlanan denetim kavramının günümüzde iç ve dış denetim, başka bir ifadeyle (işletmeye karşı) bağımlı ve bağımsız denetim gibi bir ayrım içerisinde açıklandığı görülmektedir. Denetimi yapan denetçinin bağımlılığı açısından, denetim iç ve dış (bağımsız) denetim olarak ikiye ayrılabilir (Yılcı, 2015: 9). İşletmenin kendi yapısındaki personel tarafından yapılan denetim iç denetim, işletmenin dışından bağımsız kişilerce yapılan denetim ise dış denetim olarak tanımlanmaktadır. Denetimin

geniş tanımında yer alan “sonuçların ilgili taraflara iletilmesi” ifadesi esasen dış denetime yapılan vurguyu yansıtmaktadır. Nitekim dış denetim işletmenin beyan ettiği bilgilere (bilanço, gelir tablosu vs. finansal tablolar) odaklanmakta ve sonuçlarını özellikle dış paydaşlarla (kamuoyu, devlet birimleri vs.) paylaşmaktadır.

Yılancı (2015:10), iç denetimi, “işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun işletme içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi süreci” olarak tanımlamaktadır. ABD İç Denetçiler Enstitüsü²³ iç denetimi, “bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışma eylemi” olarak tanımlamaktadır. Mouller ve Witt’ e (1999: 11) göre, “İç denetim, kuruma hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için kurum içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur” (akt. Yılancı, 2015: 11). Whitting and Pany (1998: 249), iç denetçileri, iç kontrolün tüm yönlerinin etkinliğini ve verimliliğini test etmek için denetim programları tasarlayan ve yürüten şirket çalışanları olarak tanımlamaktadır. Arens ve ark. (2017: 40) benzer şekilde iç denetçilerin, şirketin yönetim kurulu ve yönetimi için denetim yapmak üzere şirket tarafından istihdam edilen denetçiler olarak açıklamaktadır.

Yılancı, 2015: 9) göre “iç denetim, iç kontrolün bir parçasıdır ve güçlü olması için önemli bir araçtır”. İç kontrol ve iç denetim kavramlarındaki “iç” kelimesi işletme içinde ve işletmeye bağlı birimlerin eylemlerini yansıtmaktadır. İç denetim kavramı, geleneksel denetim ve teftiş yaklaşımlarından farklı bir anlayışla, başta iç kontrol sistemi olmak üzere, kuruma ve faaliyetlerine değer katmak ve yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeleri sağlamak üzere oluşturulmuştur. Günümüzde, iç denetimin kendine özgü yasal düzenlemeleri ve metodolojisi oluşmuştur. İç denetim kavramındaki “iç” kelimesi kurum içerisinde yapılan bir görevlendirmeyi (kuruma bağımlılığı) işaret etmesine rağmen, iç denetimin “fonksiyonel” olarak bağımsız olması temel bir koşul olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda iç denetim, kurum içerisinde sadece “bir denetim fonksiyonu olmaktan ziyade bir danışmanlık ve nesnel güvence mekanizması” olarak tasarlanmıştır.

Kurum içerisinde iç kontrol sorumlulukları iki genel alana ayrılmıştır. Bir taraftan iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi yönetim sorumluluğu olarak tanımlanırken diğer taraftan iç kontrol sistemini değerlendirme ve sonuçlarını üst yönetime raporlama görevleri iç denetçilere verilmiştir. Kepekçi’ye (1982) göre, “İç denetçiler örgütün iç kontrol

²³ IIA: The Institute of Internal Auditors

sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile başarı düzeyinin kalitesi hakkında yöneticilere bilgi sağlamakla sorumludur.” (akt. Yıllancı, 2015: 33).

Keskin’e (2006: 10) göre, “İç denetimin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir.” Diğer taraftan iç denetçiler, geçmişe ait verilerle birlikte mevcut durumun ve geleceğin de denetimini ve değerlendirmesini yapmalıdırlar. Geleceğin yönetimi ise, riskleri önceden tanımlamakla mümkün olmaktadır. Dolayısıyla iç denetim açısından iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi görevi oldukça genişlemektedir.

Bir işletmede, tanımlanan amaçlara uygun olarak süreçler ve faaliyetler planlanır. Bu planlamalarda hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda risklere yönelik iç kontroller geliştirilir. İç denetçiler, iç denetim özgü metodolojiyle iç kontrollerin varlığı ve yeterliliği konusunda incelemeler yapar, sonuçlarını paylaşarak yönetime yardımcı olur.

Diğer alanlardaki gelişmelerle birlikte sosyal ve siyasal yapılarda hesap verilebilirlik süreçlerinin ve yeni denetim teknolojilerinin kullanımı sonucunda iç denetim kavramı da genişlemiş ve etkinlik, performans, çevre denetimi birçok yeni kavram ortaya çıkmıştır. Değişen iç denetim anlayışı; işletmelerin piyasa değerinin yükselmesine, işlemde çok yöntem ve sistem üzerinde odaklanmasına ve aynı zamanda da işletme yönetiminin başarısını belirlemede etkin olmuştur (Uşul ve Mizrahi, 2016: 2).

İç denetçinin, iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayabilmesi için kurumdaki iç kontrollerin varlığı ve işleyişi hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Bu kapsamda, iç denetimin bağımsız denetimden farkı, iç denetime ilişkin hususların her zaman yasal ve yönetsel düzenlemelerle açıkça belirlenmemiş olmasıdır. Keskin’e (2006: 10) göre, her kurum kendi denetim ihtiyaçlarını ve önceliklerini belirlemekte ve iç denetimin rolünü buna göre düzenlemektedir.

Dış Denetim kavramı ise, “dış” kelimesinin karşılığı olarak kurumların belirlenmiş normlara göre denetlenmesi amacıyla kurumdan bağımsız kurulan ve çalışan bir mekanizmayı ifade etmektedir. Dış denetim, kamuda üst seviye denetim otoritelerinin (ülkemizde Sayıştay) görevlerini tanımlarken, özel sektörde bağımsız denetim şirketlerinin görev ve sorumluluk alanlarına dahil edilerek daha çok bağımsız denetim olarak ifade edilmiştir. İç denetimde olduğu gibi dış denetim fonksiyonunun da kendine özgü yasal düzenlemeleri ve metodolojisi oluşmuştur.

Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzun (2017: 9), Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yapılan tanıma atıfta bulunarak, bağımsız denetimi, “finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda” yapılan bir faaliyet olarak yorumlamaktadır. Bu yorumlama, aslında muhasebe ve yönetim kontrolleri ayrışmasının muhasebe ayağına öncelik veren bağımsız denetim yaklaşımını yansıtmaktadır.

İşletmelerin paydaşları, işletme nezdindeki hak ve menfaatlerini korumak için sahip oldukları bilgilerin “tam, doğru ve zamanlı olması” konusunda bağımsız güvenceye ihtiyaç duymaktadır. Paydaşların bu bilgilere her zaman ulaşmaları ve yorumlayabilmeleri mümkün olmamaktadır. Özellikle finansal tablolarda sunulan bilgilerin, kamuyu aydınlatma ilkesi gereğince bu konuda uzman ve yetkili kişi ve kurumlar tarafından onaylanması söz konusu güvence ihtiyacını karşılamak üzere tasarlanmıştır. Bu noktada, işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliği, bağımsız denetim açısından ek güvence sağlamaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018:67).

Bir işletmenin iç kontrol sistemine yönelik dış denetim görevini yürüten bağımsız denetçinin öncelikle iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir.

Güredin (2014:16), denetim sürecinin tarihsel analizini yaparken iç kontrol ve denetim arasındaki ilişkiyi şöyle açıklamaktadır:

“Bugünün denetçileri, her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir. Bugün için denilebilir ki, çağdaş denetim geçmişteki, faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür.”

Yazar, bu temel tespitinde, söz konusu gelişmenin doğrudan muhasebe mesleğindeki gelişmeden kaynaklanmadığını, esasen ekonomik büyüme sonucunda ortaya çıktığını açıklamaktadır. Bu kapsamda denetimin amacı da değişmiştir. Nitekim Güredin (2014:16), günümüzde, “finansal tabloların kuruluşu kuruluşuna doğruluğunun araştırılması amacını yerini çok daha kapsamlı bir incelemeye bıraktığını” ifade etmektedir.

İç denetim kavramı, örgüt içerisindeki birimler vasıtasıyla yönetime güvence sağlayan bir mekanizma olarak gelişmeye başlamıştır. İç denetim, organik olarak yönetime bağlı olmakla birlikte fonksiyonel olarak bağımsız tasarlanmıştır. Dış denetim ise, işletmelerin

hissedarları, kreditorler, yatırımcılar, vergi ödeyen vatandaşlar gibi dış paydaşların çıkarları açısından bağımsız bir mekanizma olarak önem kazanmıştır. Dış denetim oluşturduğu şeffaflık sayesinde, yöneticilerin sorumlulukları konusunda hesap vermelerini sağlamaktadır. Kuşkusuz iç denetim ve dış denetim kavramları birbirinden kopuk değildir ve örgüt yönetimi için değerli çıktılar sağlamaktadır. Yöneticiler örgütlerinde iç kontrol sisteminin teşkil edilmesinden ve etkin bir şekilde işletilmesinden sorumludur. Bu sorumluluğu yerine getirirken iç denetim ve dış denetim raporlarından da istifade etmektedir. İşletmenin iç kontrol sistemi iç denetçilerin ve dış denetçilerin ortak ilgi alanını oluşturmaktadır. Bu ortak ilginin iki temel nedeni vardır. Birincisi, iki denetim fonksiyonu da yönetime iç kontrol sisteminin durumu hakkında somut bilgi ve danışmanlık desteği sağlamaktadır. İkinci olarak, denetçiler tarafından denetim öncesinde iç kontrol sisteminin mevcut durumunun incelenmesi denetimin kalitesi ve kontrol riskinin belirlenmesi açısından gerekli görülmektedir. Çünkü, işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği, yapılacak denetimin kapsamını, süresini ve niteliğini etkilemektedir.

Yukarıda özetlenen kavramsal değişim sürecinde; kontrol ve denetim kavramlarının türevleri bağlamında iç kontrol, iç denetim ve dış denetim ilişkilerine yer verilmiştir. Ancak burada yer verilmeyen teftiş kavramının da varlığını sürdürdüğünü belirtmek gerekmektedir. Nitekim, teftiş kavramının genel hatlarıyla geleneksel anlamını koruduğu, diğer denetim kavramlarındaki genişlemeye bağlı olarak birçok alanda tarihsel etkisinin başka bir ifadeyle kapsamının azaldığı görülmektedir. İşletmelerdeki işlemlerin sayı ve çeşitliliğinin artması, iş süreçlerinin karmaşıklaşması, belge ve kayıt işlemlerinin otomasyonlar üzerinden yapılması gibi köklü değişimler, neredeyse her işlemin kontrol edilmesini gerektiren geleneksel teftiş yaklaşımının terk edilmesi sonucunu doğurmuştur. Zira böyle bir teftiş yaklaşımı fiziksel olarak mümkün olmamakla birlikte maliyet etkinlik açısından da rasyonel görülmemektedir. Özellikle, iç ve dış denetimin temel farklılığını oluşturan önemlilik, kontrol riski gibi yeni kavramlar aracılığıyla öncelikli inceleme alanları belirlenmekte ve kaynaklar ağırlıklı olarak bu alanlara yönlendirilmektedir. Bununla birlikte, şikâyet, ihbar, hile, yolsuzluk, şüpheli işlem gibi özel durumlarda teftiş kavramının tarihsel rolünü yerine getirmeye devam ettiği görülmektedir. Diğer taraftan teftiş kavramının, bir gerçekleşme (işlem, ödeme, faaliyet vs.) sonrasındaki doğrulama özelliği nedeniyle günümüzde tanımlanan iç kontrol yöntemleri (önleyici, tespit edici, düzeltici vs.) arasında “tespit edici kontroller” bağlamında konumunu koruduğu düşünülmektedir. Kısaca, teftiş kavramı diğer

kavramlarla etkileşimi sonucunda kapsam ve nitelik itibarıyla değişime uğrasa da tarihsel pozisyonunu korumaktadır.

İç kontrol, iç denetim ve dış (bağımsız) denetim üçlemesi kapsamında vurgulanacak önemli husus, denetime tabi olan bir işletmedeki iç kontrol sisteminin, iç denetimin ve dış denetimin öncelikli ve ortak ilgi alanını oluşturmasıdır. Nitekim iki denetim türü de yapacakları denetimin kapsamını ve niteliklerini işletmenin iç kontrol sistemine göre düzenlemek zorundadır. Çünkü kurumun iç kontrol sisteminin yeterliliği, her iki denetimin süresini, kapsamını ve önceliklerini etkileyecektir.

Özetle, iç denetim ve dış denetim, diğer fonksiyonlarına ilave olarak, bir işletmedeki iç kontrol sisteminin hak ve menfaat sahibi taraflar için gerekli güvenceyi sağlayıp sağlamadığı konusunda belirleyici rollere sahiptirler. Nitekim, üst yönetimin dış paydaşlara ve kamuya açıkladığı iç kontrol güvence beyanı iç ve dış denetim fonksiyonlarının somut verileriyle anlam kazanmaktadır.

2.3.3. Yönetsel kavramlar bağlamında iç kontrol

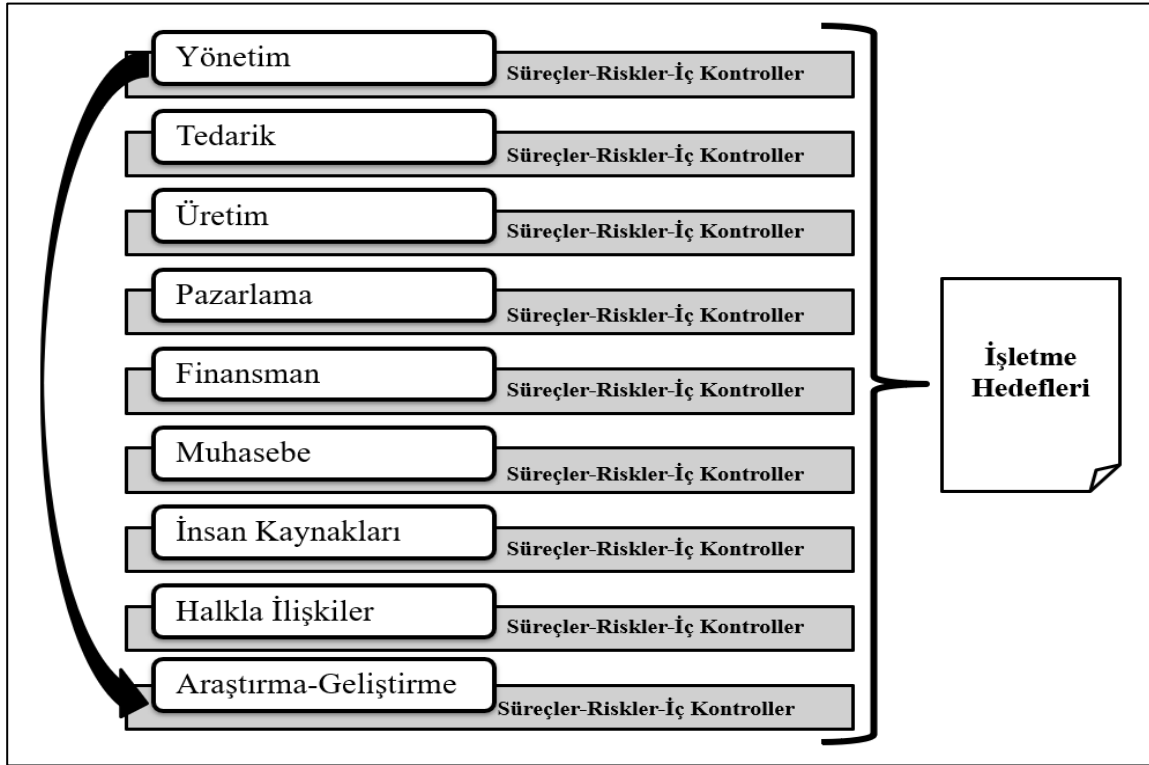
İç kontrol kavramının bir alt boyut olarak yönetsel bağlamda incelenmesinin önemli ve gerekli olduğu düşünülmektedir. Nitekim iç kontrol bir yönetim sorumluluğu olarak tasarlanmıştır. Daha açık bir ifadeyle bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesi sorumlulukları yöneticilere verilmiştir. Dolayısıyla, yönetsel bağlamda iç kontrolün diğer kavramlardan bağımsız ele alınması mümkün değildir. Bu çerçevede, yönetim bütünlüğü açısından iç kontrol sorumluluklarının diğer yönetim sorumlulukları ile eşgüdüm içerisinde tasarlanması ve yürütülmesi doğal bir zorunluluk olarak görülmektedir.

Bu bölümde, tezin kapsamını araştırma soruları ölçüsünde sınırlı tutmak düşüncesiyle, yönetsel bağlamda incelenen kavramların tanımsal derinliğinden ziyade iç kontrol kavramı ile ilişkisine odaklanılmıştır.

2.3.3.1. İşletme ve iç kontrol

Kuşkusuz farklı yaklaşımlar doğrultusunda işletme kavramının birçok tanımı literatürde yer almaktadır. Şimşek ve Çelik (2013:15), işletmeyi geniş anlamda, “başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmet üreten ekonomik birim” olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda doğal olarak işletmelerin genel ve özel amaçları ile bunlara ulaşmaya yönelik faaliyetleri söz konusudur. İç kontrol sisteminde, tanımlanmış hedefleri

tehdit eden risklere karşı uygun kontrol tedbirleri alınmak suretiyle sağlanan makul güvence, işletmenin amaçlarına ulaşması açısından önemli bir faktör olarak görülmektedir.



Şekil 2.2. İşletme Fonksiyonları ve İç Kontrol

Diğer taraftan, işletmenin fonksiyonları sistem bütünlüğü açısından ele alındığında, her birinin yapısında alt süreçler olduğu gibi fonksiyonların da bir araya gelerek işletmenin temel süreçlerini oluşturduğu görülmektedir. Bu doğrultuda, işletmenin hedeflerine yönelik oluşturulan tüm faaliyet ve süreçlerin içerisinde iç kontroller doğal bir unsur olarak yer almaktadır (Şekil 2.2).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin var olması ve etkili çalışması halinde, işletmenin bütünlüğü, fonksiyonları ve alt süreçleri itibarıyla sorun oluşturabilecek risklere karşı makul seviyede bir güvence elde edileceği gibi kaynakların etkili ve verimli kullanılması açısından da sistematik bir tedbirler silsilesi oluşturulmuş olacaktır.

İşletmeler açısından önemli bir konu da performans yönetimidir. Şimşek ve Çelik (2013: 93), performansı genel anlamıyla “belirlenen koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya ortaya konan sonuçlar” şeklinde ifade etmektedir. Yazarlar, işletme performansını ise “işletmenin sahip olduğu kıt ekonomik kaynaklarını etkin ve verimli bir biçimde kullanarak amaçlarına ulaşma becerisi” şeklinde tanımlamaktadır. Dolayısıyla,

performans, işletme misyonunun ve/veya amacının yerine getirilmesi derecesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu kapsamda, işletmelerin performansın ölçülmesi doğal bir zorunluluk haline gelmektedir. Bir işletmenin performansının belirlenmesi veya ölçülmesinde dikkate alınacak birçok kıstas bulunmaktadır. Bu kıstaslar, işletmenin özellikleri, paydaşların beklentileri, yasal düzenlemeler gibi birçok değişkene göre farklılık göstermektedir. Diğer taraftan tarihsel süreçte ekonomik, sosyal, teknolojik vs. boyutlardaki gelişmelere bağlı olarak da performans kıstasları değişebilmektedir. Nitekim Şimşek ve Çelik (2013: 94), sanayi devriminin başlangıcında maliyet-kâr olarak başlayan performans göstergelerine zaman içerisinde, verimlilik, etkililik, kalite, müşteri memnuniyeti gibi birçok yeni kavramın eklendiğini belirtmektedir.

İşletmeler, mal ve hizmet üretimleri ya da pazarlama gibi fonksiyonların sonuçlarını takip ve analiz etmek zorundadırlar. Nitekim işletme, amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını, güçlü ve zayıf yönlerini, hangi alanlarda hangi tedbirleri alması gerektiğini, ancak performans bilgileri aracılığıyla öğrenebilecektir. Bu kapsamda Sabuncuoğlu ve Tokol (2013: 105-107), işletmelerin performans ölçümlerinde ağırlıklı olarak; “finansal, mal ve hizmet kalitesi, müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, tedarikçi performansı ve bilgi sistemleri performansı” kapsamındaki göstergelerin kullanıldığını belirtmektedir.

Günümüzde bir işletmenin performansı, somut ve objektif verilere dayanması nedeniyle daha yaygın olarak finans ve muhasebe literatüründeki kârlılık, verimlilik gibi kıstaslara göre ölçülmektedir. Ancak, özellikle muhasebe ve denetim skandallarının ardından gelen krizlerin etkisiyle işletmelerin iç kontrol sistemlerinin sağladığı güvence de bir performans göstergesi olmaya başlamıştır. Bu gösterge yasal düzenlemelere ve dış paydaşların beklentilerine göre daha da önem kazanmaktadır.

Örneğin işletme faaliyetlerine yatırım yapacak, ortak olacak veya kredi verecek dış paydaşların dikkat ettiği göstergeler arasında iç kontrol sisteminin sağladığı güvence de yer almaya başlamıştır. Aksoy (2010), iç kontrolün bu bağlamdaki konumunu ve önemini ayrıntılı olarak açıklamıştır. Özellikle bankacılık sektöründeki düzenlemeler doğrultusunda bankalardan kredi alınması derecelendirme notuna bağlanmaktadır. Yani her şirketin bir derecelendirme notunun olması, notu yüksek olan KOBİ’lerin daha düşük maliyetle kredi alması, karne notu düşük olan KOBİ’lerin ise daha yüksek faizli kredi alması veya kredi alamaması öngörülmüştür. Bu nedenle, diğer zorunlu hususlara ilaveten, iç kontrol

sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanması, varlıklarını büyük ölçüde banka kredileri ve yabancı kaynakla sürdüren KOBİ'ler ve işletmeler için “hayatta kalma” ile eş anlama gelecektir.

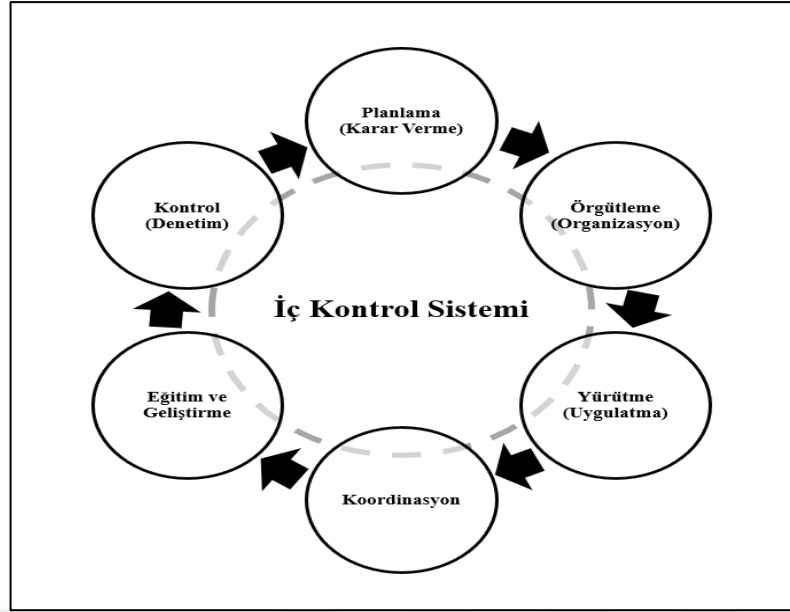
Bu çalışmada bahsedilen iç kontrol performansı, işletmedeki iç kontrol sisteminin hedeflenen makul güvenceyi sağlama konusundaki yeterliliği olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu tezde önerilen “iç kontrol performansının ölçülmesine yönelik model” ise mevcut iç kontrol sisteminin söz konusu makul güvenceyi ne kadar karşıladığının tespitine yönelik bir çerçeve özelliği taşımaktadır.

2.3.3.2. Yönetim ve iç kontrol

Yönetim kavramı farklı yaklaşımlara göre değişik içeriklerde tanımlanabilmektedir. Yönetimi bir süreç olarak algılayan yaklaşımlarda, Şimşek ve Çelik (2015: 3) yönetimi; “bir grup insanı belirlenmiş amaçlara doğru yöneltme, aralarındaki iş birliği ile koordinasyonu sağlama çabalarının bütünü” olarak tanımlamaktadır. Bu kapsamda yazarlar süreç olarak yönetim kavramının, “başkaları vasıtasıyla iş görme ve önceden hedeflere ulaşmanın söz konusu olduğu her durum için kullanıldığını ve bir dizi faaliyeti içerdiğini” ifade etmektedirler.

Yönetim fonksiyonları (işlevleri) iç kontrol sistemi bağlamında Şekil 2.3.'te gösterilmiştir. Bu fonksiyonlar sürekli etkileşim ve tekrarlanan süreçlerden oluşmaktadır. Kurumun her seviyesindeki yöneticiler sorumluluk alanları itibarıyla bu süreçleri takip ve kontrol ederek yönetmektedirler. Kuşkusuz, yönetim fonksiyonlarının tanımları ve tasarımı konusunda farklı kaynaklarda değişik yaklaşımlar söz konusu olmaktadır. Ancak bu farklılıklar, iç kontrolün yönetim süreci içerisindeki konumu ve önemini değiştirmemektedir.

Yönetim kavramının özellikle hedefler ve süreç bağlamında iç kontrol kavramıyla iç içe olduğu görülmektedir. Yönetimin tüm kaynaklarını ortak bir çabayla yönelttiği hedefler, iç kontrol sisteminin tasarımında da odak noktasını oluşturmaktadır. Çünkü iç kontrol sisteminde, kurum hedeflerini tehdit eden riskler değerlendirilmekte ve bu doğrultuda iç kontroller oluşturulmaktadır. Dolayısıyla hedeflerin gerçekleştirilmesine ilişkin performans yönetiminde iç kontroller önemli birer unsur haline gelmektedir. Genel bir ifadeyle, iç kontrollerin genel eksenini, yönetim felsefesi ve yönetimin oluşturduğu ve/veya sorumlu olduğu hedefler silsilesi belirlemektedir.



Şekil 2.3. Yönetim İşlevleri ve İç Kontrol

Ayrıca önceki bölümlerde açıklandığı üzere, COSO tarafından, yönetim sorumluluğu olarak tanımlanan iç kontrolün bir süreç olduğuna özellikle vurgu yapılmaktadır. İç kontrolün süreç özelliği, yönetimin sadece kontrol işlevini değil, tüm işlevlerinin oluşturduğu bütünlüklü süreci de kapsamaktadır. Yönetimin “kontrol” işlevi, hedef normlarla (kurallar, standartlar vs.) gerçekleşme arasındaki sapmaları tespit eden kontrolleri “denetim” bağlamında tanımlamaktadır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2013: 195).

Halbuki iç kontrollerin “önleyici” niteliği, iç kontrolün risk değerlendirme bileşeni açısından “tespit edici” olmaktan daha kapsamlı ve önceliklidir. Dolayısıyla yönetim tarafından, daha planlama aşamasında (eşgüdümlü olarak) başlayan risk değerlendirme faaliyetlerinde hedefleri tehdit eden riskler tanımlanmakta, değerlendirilmekte ve gerekli uygulanacak kontroller konusunda kararlar verilmektedir.

Nitekim iç kontrollerin ideal tasarımı, yönetimin karar aşamasında yani sistemin planlanması esnasında söz konusu olmaktadır. Bu nedenle kurumların hedeflere yönelik faaliyetlerinin planlaması ile eşgüdümlü olarak risk değerlendirmesi de yapılmalı ve faaliyetlerin doğal yapısı içerisinde iç kontroller oluşturulmalıdır. Aksi takdirde planlanan faaliyetlere daha sonradan eklenmeye çalışılan iç kontroller süreçlerin doğal dokusuna uygun olmayacağı gibi ek maliyet ve iş yükü oluşturacaktır.

Netice itibarıyla, yönetim sürecinde yer alan tüm işlevlerde iç kontrollerin birbirini tamamlayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması yönetim kalitesinin artırılması açısından çok önemli bir gereklilik olarak görülmektedir.

2.3.3.3. Kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol

Kuşkusuz kurumların her seçiminde riskler mevcuttur. Doğal olarak bir işletmede, operasyonel kararlardan üst yönetim kararlarına kadar yapılacak her seçim bünyesinde riskleri barındırmaktadır. Yazıcı (2018: 2), yönetim açısından riski, “gelecekte ortaya çıkabilecek iç ve dış etkenlerin yönetimlerin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri” olarak tanımlamaktadır. Risklerle mücadele edilmesi, karar mekanizmalarının yani yönetimin doğal bir parçasıdır. Günümüzde artan karmaşıklık, değişim hızı ve belirsizlik olguları, yönetimin bu anlamda işini çok daha güçleştirmektedir. Kişisel seviyede bile hemen herkesin yaşadığı karar optimizasyonu sorunu, kurum seviyesinde daha da zorlaşmakta ve karmaşılaşmaktadır.

Bir kurum risklerini yönetirken iki farklı yöntem kullanabilir. İlk olarak, risklerini birer birer ele alıp yönetebilir. İkinci olarak da tüm risklerini bir bütünün parçası kabul ederek bir program dahilinde yönetebilir. İkinci yöntem kurumsal risk yönetimini tanımlamaktadır. Bu bağlamda, Bakkal, Tunç ve Kasımoğlu (2016:49) kurumsal risk yönetimini, “örgütsel hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabilecek risklerin analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve optimize edilmesi amacıyla yapılandırılmış bir süreç” olarak açıklamaktadır. Bir taraftan sınırları belirli olmayan sert rekabet koşulları, diğer taraftan paydaşların şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri altında artan maddi beklentileri, kurum yönetimlerinin kararlarındaki risk faktörünün önemini daha da artırmaktadır. Küresel ölçekte artan değişim hızı, karmaşıklık ve belirsizlik ortamı, kurumların stratejik yönetimlerinde etkin bir risk yönetim desteğine olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu bağlamda kurumsal risk yönetimi, bir kurumun stratejisinin ve hedeflerinin oluşturulmasında riskler karşısında sonuçları optimize etmeye yardımcı olmak üzere geliştirilen bir kavramdır.

Yazıcı, (2018: 2), risk yönetimini, “bir işletme veya örgüt tarafından karşılaşılan değişik kayıpları ve kayıpların azaltılmasında kurumun hedeflerine uygun yöntemleri sistematik olarak tanımlayan ve analiz eden bir süreç” olarak açıklamaktadır. Bu doğrultuda risk ölçülebilir, tahmin edilebilir ve yönetilebilir, riskin yönetilemeyen kısmı belirsizliği ifade etmektedir.

Bakkal ve ark.’na göre (2016: 20), “günümüzde risk yönetimi, yalnızca olumsuzluk doğuran risklerin muhtemel etkilerini en aza indirmede değil, aynı zamanda belirsizliğin

doğurmuş olduğu fırsatları yakalamaya ve nihai olarak da kurumsal değerin artırılmasına odaklanmaktadır.”

Risk yönetiminde, geçmişe yönelik istatistiki verilerden yararlanarak risklerin ele alınmasını öngören yöntemler, değişen koşulları kurumun lehine dönüştürmede yeterli olmamaktadır. Diğer taraftan, dış çevredeki değişimler kurumsal amaçları gerçekleştirmede yeni fırsatların ortaya çıkmasını da sağlamaktadır. Bu nedenle risklerin sistematik bir şekilde ele alınması ve değer yaratma esasında yönetilmesi gerekmektedir.

Schöning, Göğüş ve Pernsteiner (2018: 5), Türkiye, Almanya ve Avusturya’daki işletmelerde risk yönetimi konusundaki çalışmada; yasal düzenlemelerde risk yönetim sistemlerine yönelik eksikliklere rağmen risk yönetiminde denetim alanının sürekli gelişmeye devam ettiğini, risk yönetiminin yeterliliğinin raporlama dönemlerinde yıl sonu denetiminin bir parçası haline gelmesiyle gitgide daha gelecek odaklı bir bakış açısına sahip olunmaya başlandığını belirtmektedirler. Yazarlar, bu bağlamda, gelecekte oluşması muhtemel risklerin teşhis edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesine odaklanıldığını, risklerin değerlendirilmesi sırasında oluşacak fırsatların da analiz edilmesi gerektiğini, bu durumun da fırsat-risk değerlemesi sürecinin stratejik planlama analizi ile bütünleşmesine neden olduğunu ileri sürmektedirler.

Risk yönetimi, stratejik yönetimin başarılı bir şekilde yürütülmesi açısından da gereklidir. Risk yönetimine başvurulmadan, stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve uygulanması günümüz koşullarında mümkün görülmemektedir.

Stratejik planlama hazırlık çalışmalarının risk yönetimi ile gerçekleştirilmesi; amaç ve hedefler belirlenirken, riskin getirmiş olduğu fırsat ve tehditlerin tanımlanmasını ve risk analizlerinin yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca stratejik planın uygulanması aşamasında, ortaya çıkan yeni tehdit ve fırsatların da ele alınmasını sağlayarak, amaç ve hedeflere ulaşmadaki risklerin sistematik biçimde analiz edilerek, etkililiğinin azami ölçüde erişilmesine olanak vermektedir.

Bakkal ve ark. (2016: 20), iç kontrol kapsamında 1990’lı yıllarda yapılan düzenlemelerin uygulama süreçleri değerlendirildiğinde, kurumların değişen iç ve dış çevresel faktörlere uyum sağlaması ve kurumsal amaçlara ulaşması için iç kontrolün tek başına yeterli olmadığını savunmaktadır. Nitekim yazarlar, ABD’de 2008’de ortaya çıkan mortgage krizi, Merrill Lynch, Citigroup, Enron, WorldCom ve Parmalat Vakası gibi olayların iç kontrolün risk yönetimi ile birlikte uygulanmasının önemini bir kez daha ortaya

çıkardığını belirtmektedir. Bu kapsamda yönetim fonksiyonlarının amaç ve hedefler doğrultusunda uygulanabilmesi için aynı zamanda risk yönetiminin de tasarlanması ve uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir.

COSO tarafından, kurumların paydaşları nezdindeki değerlerini daha iyi korumalarına ve artırmalarına ve bu doğrultuda hedefleri ve riskleri arasında en uygun dengeyi sağlamalarına yardımcı olmak amacıyla 2004 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve” dokümanı yayımlanmıştır. Bu çerçeve, yukarıda özetlenen genel durum çerçevesinde 2017 yılında revize edilerek “Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performans ile Bütünleşik” adıyla yayımlanmıştır (COSO, 2017).

COSO’ya göre; kurumların, sürekli değişen fırsatlardan değer yaratmak ve bu değer arkasından gelecek zorluklardan sürekli haberdar olmak için strateji belirlemesi ve periyodik olarak düzenlemeler yapması gerekmektedir. Bu noktada, strateji ve performansı optimize etmek için kurumsal risk yönetimi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

COSO, kurumsal risk yönetimini; “yönetim kurulu, yönetim ve diğer personelden etkilenen, strateji oluşturma sürecinde ve kurumun tamamında başvuru alan, kurumu etkileyebilecek olası olayları tanımlayan ve risk iştahı kapsamında bu olayları yönetebilen ve kurum hedeflerinin gerçekleşmesine makul güvence sağlayan bir süreç” olarak tanımlamaktadır. Ayrıca COSO, kurumsal risk yönetimini etkin olarak uygulayan kurumların aşağıdaki faydaları elde edeceğini açıklamaktadır (COSO, 2017):

- Yönetim, risklerin olumlu ve olumsuz tüm yanlarını göz önünde bulundurarak yeni fırsatları ve bunlarla ilgili zorlukları belirleyebilecektir.
- Riskler kurumsal bütünlükte belirlenecek ve yönetilebilecektir.²⁴
- Olumsuz sürprizler azaltılacak, olumlu çıktılardan yararlanılacaktır.
- Kurumun istenmeyen performans değişiklikleri azaltılacaktır.
- Doğru önceliklendirme sayesinde kaynak dağıtımı iyileştirilecektir.
- Değişimler karşısında kurumsal dayanıklılık artırılacaktır.

Kurumsal risk yönetiminin sağlayacağı faydalar, riskin yalnızca bir strateji belirleme ve uygulama konusunda potansiyel bir kısıtlama veya zorluk olarak görülmemesi gerektiğini

²⁴ Her kurum birçok birimini etkileyebilecek sayısız riskle karşı karşıya kalmaktadır. Bazen risk, işletmenin bir biriminde ortaya çıkmakta ancak farklı bir birimi ya da süreci etkilemektedir.

vurgulamaktadır. Aksine, riskin altında yatan değişiklik ve riske karşı örgütsel tepkiler stratejik fırsatları ve temel farklılaştırma yeteneklerini geliştirmektedir.

Kurumsal risk yönetimi, kurumların stratejiye yönelik riskleri tanımlamasına, değerlendirmesine ve yönetmesine yardımcı olmaktadır. Ancak olası temel sorun, stratejinin kurumun misyonunu ve vizyonunu desteklememesi ve stratejiden doğacak sonuçlara gömülü olmasıdır. Kurumsal risk yönetimi strateji seçimini geliştirir. Dolayısıyla bir strateji seçiminde, riski analiz edilmesi ve kurumun kaynakları, misyonu ve vizyonu ile uyumlu olması gerekmektedir.

COSO'nun strateji ve performans bağlantı bir yaklaşımla genişleterek 2017 yılında revize ettiği Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi ile 2013 yılında revize ettiği İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi birbirlerinden ayrı ancak birbirlerini tamamlayıcı özelliklere sahiptirler. Her iki çerçeve de bileşenler ve ilkeler yapılanmasını kullanmaktadır. Kurumsal risk yönetiminde iç kontrol kavramı ile ortak alanlar tekrarlanmamış, iç kontrolün bazı yönleri daha da geliştirilmiştir.

Derici (2015: 7), kurumsal risk yönetiminin, iç kontrol sistemi uygulamalarının bir sonucu olarak ortaya çıktığını ifade etmektedir. Ekici (2015: 79), kurumsal risk yönetiminin, "iç kontrol modelinin doğal bir evrimi" olarak görüldüğünü belirtmektedir. Nitekim her iki sistem de birbirini tamamlayan ve destekleyen bir yapıya sahiptir ve kurumların, kurumsal risk yönetimi modelini oluşturmadan önce iç kontrol sistemini kurmaları kaçınılmazdır.

Karakaya'ya (2019: 63) göre, iç kontrolün risk değerleme ve kontrol faaliyetleri bileşenleri, kurumların risk yönetimleri ile doğrudan ilgili düzenlemelerdir. Bu durumun bütüncül bir anlayışla kurumun tamamına taşınması sonucunda kurumsal risk yönetiminin alt yapısı oluşmaktadır.

İç kontrolün ve kurumsal risk yönetiminin temel seviyede risk odaklı olmaları ve makul güvence sağlamaları en güçlü ortak alanlarını oluşturmaktadır. Bununla birlikte her iki kavram arasında kapsam ve yöntem boyutlarında farklılıklar bulunmaktadır. Kurumsal risk yönetimi, stratejik boyutu ve kurumsal bütünlüğü daha güçlü yansıtmaları nedeniyle iç kontrol sisteminden geniş bir kapsama sahiptir. Wilson ve ark. (2014), iç kontrolün bir bileşeni (risk değerlendirme) olmakla birlikte, kurumsal risk yönetiminin çok daha geniş bir terim olduğuna dikkat çekmektedir. Ekici'ye (2015: 79) göre; "Kurumsal risk yönetimi iç kontrolü kapsamakla kalmaz, kurum kararlarının nasıl misyondan ve bağlantılı amaçlardan akıp geldiği konusunda daha sağlam bir kavramlaştırma oluşturur ve belirli olaylar

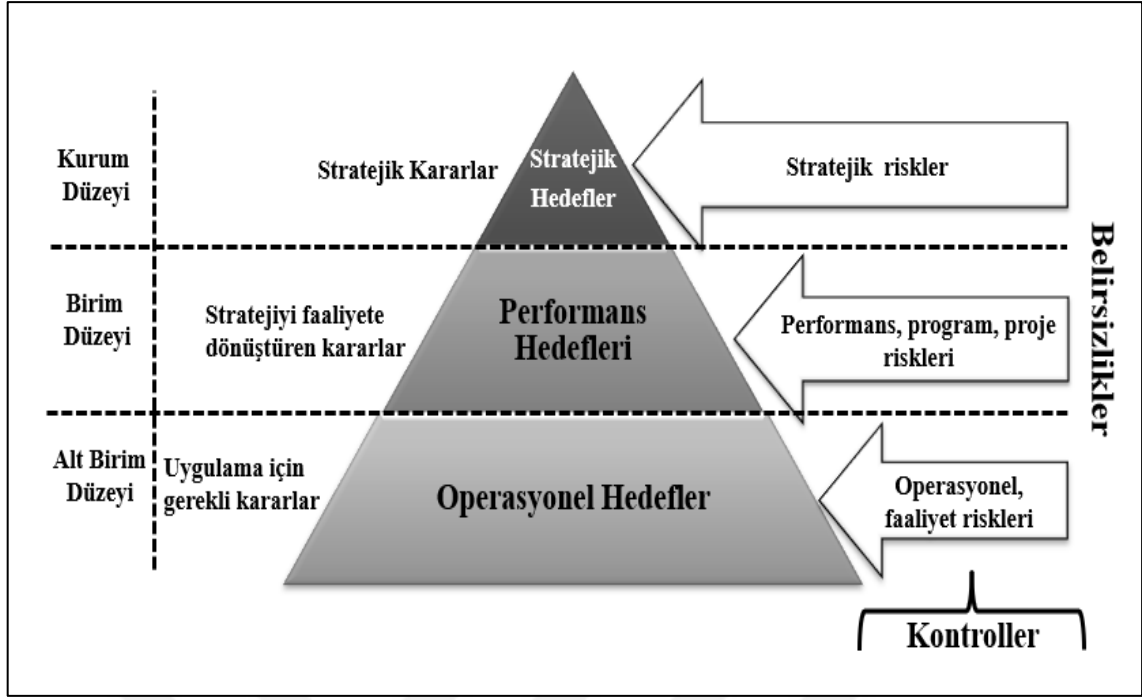
karşısındaki doğru tepkinin ne olması gerektiğini belirlemede yönetime yardımcı olacak bir araç sağlar.”

İç kontrol sisteminde, kurumun tüm birimlerine, faaliyetlerine ve iş süreçlerine odaklanılırken kurumsal risk yönetiminde odak noktasını, kurumun vizyonu ve misyonu, stratejileri, hedefleri ve kurumsal ilişkileri oluşturmaktadır (Derici, 2015: 4). Diğer taraftan, iç kontrol sisteminin temel amacı, kurum faaliyetlerinin ve hedeflerinin başarılmasına yönelik makul seviyede güvence oluşturmaktır. Kurumsal risk yönetiminin temel amacı ise kurumun saygınlığının ve itibarının korunması veya artırılması için makul güvence oluşturmaktır.

Kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sisteminin üst düzeydeki önemli alanlarını kapsamaktadır. Dolayısıyla, üst yönetim, kurum misyonu ve stratejik düzeydeki kararlarına yönelik riskleri kurumsal risk yönetimi aracılığıyla yönetmekte ve kontrol altında tutmaktadır.

Başta stratejik planlama olmak üzere, kurumsal yönetim araçlarının beklenen katkının elde edilmesi için risk yönetimi ve iç kontrolün bütünleşik biçimde kurgulanması ve işletilmesi temel bir koşuldur. Bakkal ve ark.’na (2016: 21) göre, “İşletmenin tüm varlıklarının korunması ve amaçlarının gerçekleşmesi bu iki yapının uyumlu bir şekilde yürütülmesine bağlıdır. Bu nedenle, her ikisinin birlikte yürütülmesini sağlayacak mekanizmaların geliştirilmesi gerekmektedir.”

Küresel boyuttaki gelişmeler ve COSO tarafından yapılan çalışmalar, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve stratejik yönetim kavramlarının ne kadar güçlü bir etkileşim içerisinde olduğunu göstermektedir. Şekil 2.4.’te görüldüğü üzere, kurumsal yapı ve faaliyetler açısından iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve stratejik yönetim arasında sıkı bir etkileşim vardır.



Şekil 2.4. İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi ve Stratejik Yönetim İlişkisi (Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014: 30)

Nitekim, özellikle belirsizliklerden kaynaklanan değişik boyutlardaki risklere yönelik kontroller de bu risklere göre tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemindeki kontroller daha çok süreçler seviyesinde (olumsuz sonuçlar yaratabilecek) risklere karşı somut ve etkin bir güvence sağlarken kurumsal bütünlüğü daha güçlü yansıtan kurumsal risk yönetimi ise stratejik seviyedeki riskleri de (fırsat barındıranlar dahil) yöneterek tamamlayıcı bir rol oynamaktadır. Böylece, iç kontrol sistemi ve dolayısıyla kurumsal risk yönetimi, her seviyedeki kararlara ve faaliyetlere yönelik makul güvence sağlamaktadır.

2.3.3.4. Stratejik yönetim ve iç kontrol

İç kontrol kavramının temel yaklaşımı olan risk yönetimi, kurumsal bütünlüğü yansıtan ve geleceğe odaklanan kurumsal risk yönetiminin oluşmasını sağlamıştır. Kurumsal risk yönetimi ise kurumun stratejik yönetimine güçlü bir destek ve makul seviyede güvence sağlamaktadır. Dolayısıyla bir kurumun sahip olduğu iç kontrol sisteminin, stratejik yönetim kalitesi açısından çekirdek bir role sahip olduğu düşünülmektedir.

Yaklaşım farklılıklarına bağlı olarak stratejik yönetim kavramına ilişkin birçok tanımlama ve değerlendirme yapılmaktadır. Akdemir'e (2016: 9) göre "stratejik yönetim, bir organizasyonun gelecekte varmak istediği hedefleri ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğini gösteren süreci analiz eder." Bu çerçevede yazar, stratejik tanımların tamamında; durum

(çevre) analizi, hedef analizi, strateji analizi ve performans analizi konularının egemen olduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, stratejik yönetimin örgütlerdeki tüm faaliyetleri etkilediği ve kapsadığı, her şeyin vizyon, misyon stratejiler, ilkeler ve projeler çerçevesinde hazırlanıp uygulandığı, rutinlerin de stratejik yönetimden etkilendiği ileri sürülmektedir. Mintzberg (1989: 38), stratejinin yönetimini; düşünce ve eylemin, kontrol ve öğrenmenin, istikrar ve değişimin ustaca yönetilmesi olarak tanımlamaktadır. Eren (2013: 27), stratejik yönetimi geniş kapsamda, “stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarının planlanmasını, bu stratejilerin uygulanabilmesi için örgüt içi her türlü yapısal ve motivasyonel tedbirlerin alınarak yürürlüğe konulmasını, daha sonra stratejilerin uygulamadan önce ve sonra amaçlara uygunluğu açısından kontrol edilmesini kapsayan ve üst yönetim faaliyetlerini ilgilendiren süreçler toplamı” olarak açıklamaktadır. Coghlan ve Rashford (2006: 101), örgütlerin stratejik düşünce ve davranış üretmelerine yönelik önerilerinde stratejik yönetimin kurumsal bütünlük üzerinden oluşturulmasına dikkat çekmektedir. Diğer taraftan Salaman ve Asch (2003: 126), stratejinin örgütsel değişimle ilgili olduğunu, bir karar veya eylemin, örgütü gelecekte yaşatmaya yönelik olduğunda stratejik nitelik kazandığını ileri sürmektedir. Ancak teknik olarak stratejinin, değişimden ziyade devamlılık ile ilgili olduğu düşünülmektedir. Zira günümüzde, stratejinin yönetimi değişimin yönetimi anlamını da taşımaktadır (Mintzberg, Lampel, Quinn ve Ghoshal, 2003: 166).

Yukarıda kısaca açıklanan stratejik yönetim kavramı esasen kurumun iç kontrol ortamını ve rotasını oluşturmaktadır. Nitekim, iç kontrolün temelini oluşturan “kontrol ortamı” bileşeni (etik, misyon, organizasyon, görevlerin dağılımı vs.) kurumun stratejik yönetimi ve yönetim felsefesi doğrultusunda şekillenmektedir. Nitekim Drucker (1999: 425), yapının stratejiyi izleyeceğini, ancak yapının mekanik olmadan örgütün amaçları doğrultusunda geliştirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Daft’a (çev. 2015: 102) göre; deneyimlere dayanarak yapılan dikkatli çalışmalar, tepe yöneticilerinin belirgin hedef ve stratejilere karar vermesini mümkün kılmakta ve örgütün stratejik niyet ve yönelimi, yöneticilerin, örgütsel ve çevresel faktörlere dair yaptığı sistematik analizleri yansıtmaktadır. Üst yönetimin stratejik seviyedeki niyet ve yönelimi çerçevesinde iç kontrol sistemine yönelik tutumu (tone at the top) ortaya çıkacaktır. Başka bir ifadeyle, iç kontrol sisteminin yönetimin stratejik gücüyle tanımlanması, iç kontrolün tüm çalışanlar tarafından benimsenmesini kolaylaştıracak bir örgüt iklimini oluşturacaktır.

Ayrıca, üst yönetimin odaklandığı stratejik hedeflere yönelik bir kontrol sistemine ihtiyaç vardır. Bir taraftan stratejik yönetim tüm kurumu kapsayan hedefler silsilesini oluştururken diğer taraftan etkin bir iç kontrol sistemi kurarak bu hedefleri tehdit edecek risklere karşı makul seviyede güvence elde etmek isteyecektir. Böylece stratejik yönetim ve iç kontrol arasındaki senkronizasyon doğrultusunda, her seviyede uyumlu ve tutarlı bir yapılanma oluşturulacaktır.

Eray ve Sezgin (2017) tarafından, stratejik yönetim ve iç kontrol ilişkisi Türkiye’deki kamu yönetimi bağlamında incelenmiştir. Bu incelemede iç kontrol bileşenleri (kapsadığı temel unsurlar itibarıyla) ile stratejik yönetimin genel aşamaları (planlama, uygulama ve değerlendirme) karşılaştırılmıştır (Tablo 2.2.).

Tablo 2.2. Stratejik Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi

	Stratejik Yönetim		
	Planlama	Uygulama	Değerlendirme
İç Kontrol Bileşenleri	Kontrol Ortamı	• Etik değerler • Personelin yeterliliği	• Etik değerler • Personelin performansı
	Risk Değerlendirme	• Risklere cevap verilmesi (Kabul etmek, kontrol etmek, devretmek, kaçınmak)	• Risklerin gözden geçirilmesi ve raporlanması
	Kontrol Faaliyetleri	• Önleyici kontroller • Yönlendirici kontroller	• Tespit edici kontroller • Düzeltici kontroller
	Bilgi ve İletişim	• Bilgi paylaşımı	• Bilgi paylaşımı
	İzleme	• Ara raporlar • Soru formları • İç/dış denetim raporları • Görüş, talep ve şikayetler	• Dönemsel raporlar

Kaynak: Eray ve Sezgin (2017).

Bu karşılaştırma sonucunda, stratejik yönetim aşamaları ile iç kontrol sistemi arasında birçok etkileşim alanının bulunduğu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, iç kontrol sisteminin (bileşenlerinin) yeterliliği ve etkinliği stratejik yönetimin performansını da

etkilemektedir. Örneğin, etik değerler ve dürüstlük bağlamındaki zafiyetler iç kontrolün benimsenmesini ve stratejik yönetimin performansını olumsuz etkileyecektir. Nitekim, stratejik yönetim sadece rasyonel ve analitik yaklaşımlarla birlikte bir çok farklı faktörün de dikkate alınarak yönetilmesini gerektirmektedir. Songür’e (2011: 13) göre, “Örgütlerin, stratejik yönetim yaklaşımıyla istedikleri başarıyı sağlayabilmeleri için, kısaca yapı, sistem ve kültür olarak özetlenen stratejik yönetim sürecinin davranışsal boyutlarını dikkate almaları ve güçlendirmeleri oldukça önemlidir”.

Diğer taraftan iç kontrolün “risk değerlendirme” bileşeninde, stratejik çerçevede tanımlanan hedefler silsilesine göre riskler yönetilmekte ve “kontrol faaliyetleri” planlanmaktadır. İç kontrolün “bilgi ve iletişim” bileşeninde sağlanacak etkinlik, aynı zamanda stratejik yönetim süreçlerindeki gelişmelerin zamanında ilgili yerlere ulaşmasına yardımcı olacaktır. Son olarak, iç kontrolün “izleme” bileşeni stratejik yönetimin hem planlama aşamasına önemli girdiler sağlayabilecek hem de stratejik yönetiminin uygulama sonuçları hakkında somut veriler sunacaktır. Bu çerçevede, iç kontrol sistemi (bileşenleri) ile stratejik yönetim aşamalarının döngüsel bir etkileşim içerisinde olduğu düşünülmektedir.

Diğer taraftan, stratejik yönetim kapsamında oluşturulan stratejilerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ya da bunların işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında etkin olup olmayacağının belirlenmesi gerekmektedir. Stratejik yönetim, değişik alanlarda farklı versiyonlarda olmakla birlikte “planla-uygula-kontrol et-değerlendir” şeklinde döngüsel bir yapıda gerçekleştirilmektedir. Nitekim, stratejik plan stratejik yönetimin bir unsurudur ve stratejik yönetim anlayışı olmadan bir şey ifade etmemektedir (Eryılmaz, 2013: 8).

Dış çevrede giderek hızlanan değişimler ve iç çevrede karmaşıklaşan iş süreçleri, stratejilerin uygulanma süreçlerinin ve sonuçlarının sürekli takip edilmesini ve gerekli önlemlerin gecikmeden alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda “stratejik kontrol” kavramı ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda stratejik kontrol kavramına yönelik yaklaşımlar Oruç (2016: 356-377) tarafından ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Örgütsel seviyedeki kontrol, hedef oluşturma (planlama), ölçme ve gözlemlleme (hedefe ulaşma derecesi) ve geri bildirim (yeni düzenlemeler) aşamalarından oluşmaktadır. Stratejik kontrol ise, strateji uygulanırken bir stratejiyi izlemek, sorunları veya çevredeki değişimlerin arkasındakileri belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmakla ilgili bir kavram olarak açıklanmaktadır. Aslında temel fark yaratan unsurlardan birisi, bir stratejinin uygulanması ve belirli sonuçlar elde edilmesinin oldukça uzun bir zamana yayılmasıdır. Dolayısıyla örgüt, bu kadar uzun bir zaman boyunca, stratejisini, amaç ve hedefler silsilesini etkileyebilecek çok sayıda iç ve dış faktörün etkisine

maruz kalmaktadır. Bu süreçte, üst yönetimin gündemini iki temel soru oluşturmaktadır: “Doğru yönde mi ilerliyoruz? Bu stratejideki performansımız nedir?” Kuşkusuz bu soruların cevabı değişik yöntem ve yaklaşımlarla aranmaktadır. Buna benzer bir yaklaşım da doğru işi doğru şekilde yapmak olarak özetlenebilir. Akdemir’e (2016: 22) göre, “Stratejik yönetim hem etkinlik hem de etkilikle ilgilidir. Doğru işin yapmak (etkinlik) ile işi doğru yapmak (etkililik) entegre edilmelidir.”

Sonuç itibarıyla, iç kontrolün, özellikle kurumsal risk yönetimi bağlamındaki temel rolü ve hedeflere ulaşma konusunda sağladığı güvence göz önünde bulundurulduğunda, stratejik yönetim ve özellikle stratejik kontrol açısından önemli bir çarpan olarak dikkate alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

2.3.3.5. Süreç yönetimi ve iç kontrol

Günlük yaşıntıda sıklıkta kullanılan süreç kavramı birçok alanda değişik amaçlarla tanımlanmakta ve kullanılmaktadır. Bir işletme açısından genel anlamda süreç, iç veya dış müşteriden gelen talep, bilgi veya hammadde gibi bir girdiyle başlayan ve bu girdiye katma değer katılmasıyla belirli bir çıktı üreten birbiriyle bağlantılı döngüsel etkinlikler dizisi şeklinde tanımlanabilir (Özer, 2015b: 126). Kuşkusuz süreç kavramı kullanıldığı alana (üretim süreci, pazarlama süreci vs.) yönelik daha somut ve ayrıntılı şekilde açıklanmaktadır.

Süreç yönetimi ise, kurumlarda, iş adımlarının tanımlanması, izlenmesi, yönetici ve sorumlularının atanması, izlenmesi, yeniden tasarlanması safhalarından oluşmaktadır. Süreç yönetimi aynı zamanda süreç iyileştirme anlamında da kullanılmaktadır.

COSO’nun iç kontrole yönelik temel tanımlamalarında iç kontrolün bir süreç olduğu vurgulanmaktadır. İç kontrolün kendisinin süreç olmasından ziyade bir kurumdaki tüm süreçlerin doğal bir parçası olarak yer alması önem kazanmaktadır. Nitekim, kurum tarafından bir süreç ilk defa tasarlanırken bu süreci veya süreçteki herhangi bir adımı/faaliyeti tehdit eden risklerin dikkate alınması ve bu doğrultuda risklere karşılık uygun (maliyet-fayda analizi yapılarak) kontrol tedbirlerinin alınması gerekmektedir. Süreçlerin tasarımı esnasında sürecin doğal bir unsuru olarak tanımlanan iç kontrollerin maliyeti sonradan eklenecek kontrollerden daha düşük olacağı gibi fonksiyonel olarak daha etkin olacaktır.

Literatürde süreçler genel olarak temel, destekleyici ve yönetim süreçleri olarak üç kategoride sınıflandırılmaktadır. COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” kapsamında iç kontrolün bir olay ve döngü olmadığı, bir kurumun faaliyetlerine

nüfuz etmiş işlemler (iç kontroller) serisi olduğu ifade edilmektedir. Bu işlemler kurumsal yapının her tarafına yayılmış durumdadır ve yönetimin faaliyetlerinin içerisinde doğal bir şekilde konumlanmışlardır (Yılancı, 2015: 55). Dolayısıyla kurumun birimleri tarafından görev alanları itibarıyla yürütülen faaliyetler, temel yönetim süreçleri (planlama, gözetim vs.) vasıtasıyla yönetilirler. Bu anlamda iç kontrol söz konusu süreçlerin doğal bir unsurudur. Bununla birlikte iç kontroller yönetimin bir aracı olarak kullanılırlar.

İç kontrol açısından süreç yönetiminde, COSO modelinde belirlenen üç hedef kategorisi önem kazanmaktadır. Birinci hedef grubu, süreçlerle en çok etkileşim içerisinde olan operasyonel verimliliğin ve etkililiğin sağlanmasıdır. Bu bağlamda süreçte kullanılan kaynakların verimli kullanılmasını ve süreç hedeflerine ulaşma derecesini olumsuz etkileyecek risklerin belirlenmesi ve bu risklere karşı gerekli iç kontrollerin oluşturulması gerekmektedir. İkinci hedef grubunda, kurumun özellikleri doğrultusunda finansal raporlama süreçlerinde güvenilirliğin oluşmasını tehdit eden risklerin ve bu risklere yönelik iç kontrollerin belirlenmesi yer almaktadır. Üçüncü hedef grubunda ise, süreçlerin ve faaliyetlerin yasal ve diğer düzenlemelere uygunluğu bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen hedef gruplarındaki iç kontroller birbirinden veya sürecin kendisinden kopuk değildir. Süreçlerin tasarlanması, uygulanması ve değerlendirilmesi safhalarında bu kontrollerin ne kadar etkili olduğunun analiz edilmesi ve süreç iyileştirmelerinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim bu kontrollerden bir veya birkaçında ortaya çıkacak bir aksaklık, diğer kontrolleri olduğu gibi sürecin kendisini ve hatta kurumun tüm yapısını etkileyebilecektir. Bununla birlikte, süreçlerdeki iç kontrollerin sınırlılıkları (insanlardan etkilenmesi, dış etkenler, öngörülemez hususlar vs.) nedeniyle mutlak değil makul güvence sağlayabileceğinin dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan Bakkal ve ark.'na (2016: 22) göre, “süreç iyileştirme çalışmaları ile süreçlerin gözden geçirilmesi sonucunda bir sürecin revize edilmesi, yeni kontrollere ya da birtakım kontrollerin iyileştirilmesine yol açarak, risk yönetiminin dinamik bir yapıda gerçekleşmesini sağlamaktadır.”

Süreç yönetiminde kullanılan görevler ayrılığı, yetki dağılımı, iş performanslarının ölçülmesi gibi uygulamalar, iç kontrol sisteminde önleyici ve tespit edici kontroller olarak tanımlanmaktadır. Diğer taraftan, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde süreçlere yönelik elde edilen bulgular, süreç iyileştirmede kullanılan tekniklere (süreç haritaları, iş akışları, pareto analizi vs.) önemli katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte süreç analizi de iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde kullanılan yöntemlerden birisidir. Dolayısıyla her

iki kavram hem uygulama hem de değerlendirme açısından çok boyutlu bir etkileşim içerisindedir.

Ayrıca, iç kontrol ve risk yönetiminin bütünleşik bir şekilde uygulanmasına bağlı olarak süreç yönetimi yaygın kullanılan bir yöntem haline gelmiştir. Bu kapsamda günümüzde, başta toplam kalite yaklaşımı olmak üzere, altı sigma, Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı²⁵ olmak üzere birçok alanda süreç yönetiminin etkin bir şekilde uygulandığı görülmektedir (Bakkal ve ark., 2016: 21). Bu bağlamda, süreç yönetiminin etkin bir şekilde kullanıldığı diğer alanlarda iç kontrol yaklaşımının da doğrudan veya dolaylı olarak gündeme geldiği ve önem kazandığı değerlendirilmektedir.

Örneğin, yaklaşım farklılıklarına rağmen iç kontrol ile toplam kalite yönetimi arasında amaç benzerliği görülmektedir. Örneğin, Bakkal ve ark. (2016: 47-48), risk yönetiminin nispeten etkin olmadığı toplam kalite yönetiminde, bir kurum belirli bir standardın üzerinde iş ve hizmet ürettiğini sertifikasyon ile belirleyip güvence altına alırken; temel yaklaşımı risk yönetimi olan iç kontrol sisteminde belirli bir standartta iş ve hizmet üretilmesi için makul güvence oluşturulduğunu belirtmektedir.

Kara (2018) tarafından yapılan tez çalışmasında, kalite yönetimi ve iç kontrol uygulamaları arasındaki etkileşim değerlendirilmiş, araştırmada, iki ilimizde bulunan kalite yönetim sistemi sertifikasına sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşenleri olan “kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme” açısından anlamlı farklılık olduğu, anılan belgesi bulunan işletmelerin, belgesi bulunmayan işletmelere göre iç kontrol sistemlerinin daha etkin olduğu sonucuna varılmıştır. İç kontrol sisteminin yönetsel bağlamda diğer yaklaşımlar açısından incelenmesine ilişkin akademik çalışmaların artmasına bağlı olarak, iç kontrolün daha iyi anlaşılması ve uygulanması doğrultusunda önemli ilerlemeler kaydedileceği düşünülmektedir.

²⁵ EFQM: European Foundation for Quality Management

2.3.3.6. Kurumsal yönetim ve iç kontrol

Şirketlerin, paydaşlarının hak ve çıkarlarının korunmasını ve en yüksek getiriye elde edilecek şekilde yönetilmesini hedefleyen kurumsal yönetim, son dönemlerde bir çok sektörde önemli bir gündem maddesi olmuştur.

Sanayi devriminden günümüze kadar uzanan ekonomik gelişmeler çerçevesinde belirli tarihlerde tüm dünyayı etkileyen buhranlar, skandallar, krizler yaşanmıştır. Bu olayların etkisi sadece ekonomik faaliyet gösteren kurumları değil küreselleşmenin etkisiyle vatandaşa kadar uzanan paydaş zincirindeki tüm halkaları derinden etkilemiştir. Son olarak, 1990'lı yıllarda ABD'de ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandallarının ardından yapılan düzenlemeler birçok yeni kavramı gündeme getirmiştir.

Bu kavramlar arasında temel ve kapsayıcı bir rolü olan kurumsal yönetim kavramı esasen diğer yönetim ve denetim kavramlarıyla ve kuşkusuz iç kontrol kavramı ile çok yakın bir etkileşim içerisinde. Çünkü tüm bu kavramlar, yaşanan ağır sorunların tekrar etmemesi ve sürdürülebilir bir ekonomik gelişmenin sağlanmasına yönelik ortak amaçlar çerçevesinde tanımlanmıştır. Bir benzetme yapılacak olursa, bu kavramlar aynı nedenlerden ortaya çıkan hastalıkları tedavi etmek ve bağışıklık kazanmak amacıyla birbirini destekleyecek şekilde aynı reçeteye yazılan ilaçlara benzemektedir. Bu ilaçların zamanında ve doğru dozlarda olduğu kadar bir bütün halinde eksiksiz kullanılması gerekmektedir. İlaçlardan yani bu kavramlardan bir veya birkaçında oluşacak bir eksiklik diğer kavramları da etkileyecektir. Örnek olarak kurumsal yönetim kavramının tam olarak yerleşmediği bir ortamda iç kontrol sistemine yönelik aksaklıkları da görmek mümkün olacaktır.

İşletmelerin, sanayi devrimiyle başlayan gelişmelere bağlı olarak artan yönetim sorunları (sahiplik-vekalet, karmaşılaşan süreçler, çeşitlenen müşteri talepleri vs.) ülkeleri ve uluslararası organizasyonları bu kapsamda ciddi arayışlara sürüklemiştir. Bu süreçte, kurumsal yönetim kavramı ilk defa 1992 yılında toplanan Uluslararası Cadbury Komitesi'nin yayımladığı raporda resmi olarak tanımlanmıştır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 16-17). Daha sonra ABD'de yaşanan krizlerin ve gelişmelerin ardından yapılan yasal ve yönetsel düzenlemeler kurumsal yönetim kavramının daha hızlı gelişmesini sağlamıştır.

Söz konusu krizlerden sonra, işletmenin tüm paydaşlarının hak ve çıkarlarının gözetilmesi, yönetim sorumluluklarının somut olarak tanımlanması ve gerekli yaptırımların oluşturulması gibi ihtiyaçlar kurumsal yönetim kavramının temelini oluşturmuştur. Selimoğlu ve Özbek'e (2018: 14) göre, kurumsal yönetim yaklaşımı, kurumun amaçlarının

belirlendiği yapıyı sağladığı gibi bu amaçlara ulaşma ve performansı izleme araçlarını da belirlemektedir.

Kurumsal yönetim kavramı, günümüzde Türkiye'nin de benimsediği tanım ve ilkelerine OECD tarafından başlatılan çalışmalar sonucunda ulaşmıştır. OECD tarafından ilk defa 1999 yılında yayımlanan ve sonraki yıllarda geliştirilen kurumsal yönetim ilkeleri küresel seviyede referans olmuştur.

Kurumsal yönetim; “azınlık ve yabancı hissedarlar dâhil, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmasını güvence altına alan adillik ilkesini; paydaşların haklarını yasalarda ve ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanınmasını ve korunmasını kapsayan sorumluluk ilkesini; şirketin bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını gerektiren şeffaflık ilkesini; şirketin yönetici ve sorumlularının şirkete ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasını sağlayan hesap verilebilirlik ilkesini” kapsamaktadır Selimoğlu ve Özbek (2018: 23-26).

Deloitte'a (2006) göre, “kurumsal yönetim ilkeleri, performans ölçümü ve geliştirilmesi esasına dayalı olarak birbirleriyle ilişkilendirilmekte ve böylece, şirketlerin hissedarları için değer yaratırken, toplumsal değerlerle de uyumlu çalışması beklenmektedir.”

Sobacı (2007: 234) kurumsal yönetimi açıklarken, halkın mümkün olan her alanda ve biçimde karar alma süreçlerine katılımını ve kamusal hizmetlerin etkin, verimli ve şeffaf bir şekilde sunumunun öngörüldüğünü belirtmektedir.

Kurumsal yönetim ve iç kontrol arasındaki kavramsal ilişkinin tartışılmasından önce kurumsal yönetimin yukarıda özetlenen tarihsel gelişiminin daha doğrusu kavramların perde arkasındaki ortaya çıkış nedenlerinin dikkate alınmasının önemli olduğu düşünülmektedir. Nitekim, her iki kavramın ortaya çıkışına ortam hazırlayan olayların iki kavram arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılmasını sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Dereköy (2015: 31) kurumsal yönetimin, “işletmenin tüm paydaşlarının menfaatlerini koruyarak aralarındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünü” olarak ifade edildiğini belirtmektedir. Bu doğrultuda kurumsal yönetim günümüzde, “işletmelerin ağır rekabet koşulları içerisinde faaliyetlerinde başarılı olmaları, ülkelerin ise uluslararası alanda iyi bir imaja sahip olmaları, krizleri kolayca atlatmaları, kaynakları etkin kullanmaları ve refah düzeyini arttırmaları için uygulanması kaçınılmaz olan bir yönetim anlayışı” olarak görülmektedir (Dereköy (2015: 49).

Bozkurt, Ergun ve Sezen (1998), kurumsal yönetimi “toplumsal-politik sistemdeki ilgili bütün aktörlerin ortak çabalarıyla elde edilen sonuçların oluşturduğu yapı” olarak tanımlamaktadır. Özer (2015c) ise kurumsal yönetimi, “toplumdaki aktörlere ortaklar olarak bakan ve toplumdaki ekonomik, siyasal ve toplumsal aktörlerin etkileşiminden doğan bir yönlendirme ve denetleme kalıbı” olarak açıklamaktadır.

Kurumsal yönetim bağlamında yapılan tanım ve açıklamalar, genel hatlarıyla şirket yönetimi ile paydaşlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini, paydaşların hak ve çıkarlarının korunması konusundaki güvencenin oluşturulmasını öngörmektedir. Bu ilişkiler manzumesinde iç kontrol sistemi paydaşların beklenti ve endişeleri konusunda gerekli makul güvenceyi oluşturmaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sistemine yönelik rol ve sorumlulukların yönetim ve denetim mekanizmalarına dağıtılması önemli bir düzenleme olarak görülmektedir.

Kurumsal yönetim kavramının temel özellikleri ve ilkeleri, kurumlarda güçlü bir iç kontrol sistemlerinin varlığını zorunlu kılmaktadır. Nitekim iç kontrol sisteminin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olarak sağladığı makul güvenceler özellikle dış paydaşlara yönelik çok önemli yönetim çıktılarıdır. Bu çıktıların doğruluğu ve kalitesi konusunda açık sorumlulukları bulunan bağımsız iç ve dış denetim faaliyetleri de paydaşlar için ayrı birer güvence kaynağını oluşturmaktadır.

Selimoğlu ve Özbek’e (2018: 24) göre günümüzde, “kurumsal yönetimin ekonomilerin canlı tutulmasına ve istikrar kazanmasına katkıda bulunduğu” konusunda fikir birliği oluşmuştur. Kurumsal yönetim özellikle finansal piyasalar açısından son derece önemli hale gelmiştir. Yazarlara göre; etkin bir kurumsal yönetim, yöneticileri, şirketin ve paydaşlarının çıkarlarını takip etmeye teşvik ettiği gibi şirketin iç kontrolünü güçlendirmekte ve bu bağlamda finansal bilgilerin kalitesini artırmaktadır.

Bakkal ve ark. (2016: 19), iç kontrol ve kurumsal yönetim ilişkisini, “iç kontrolün yapısındaki bileşenleri ve temel özellikleri itibarıyla kurumsal yönetim ilkelerinin bir kurumda başarılı bir şekilde uygulanmasını sağlayan bir politika ve düzenlemeler bütünü” olduğunu belirterek açıklamaktadır. Nitekim, kurumsal yönetimin, kurumları yönlendiren ve kontrol eden, uygulamalarda kamuoyuna ve paydaşlara karşı hesap verebilirliği, şeffaflığı sağlayan bir sistem olduğu dikkate alındığında, iç kontrolün kurumsal yönetimin tüm unsurlarında yer aldığı görülmektedir.

Keskin'e (2006: 27) göre kurumsal yönetim, "yeterli iç kontrol sistemlerinin mevcudiyeti, hesap verme sorumluluğu ve denetçinin rolü ve fonksiyonu ile ilgilenmektedir." Bu anlamda kontrol, hedeflerine ulaşma konusunda kurumu bir bütün olarak desteklemektedir. İşletmenin temel misyonu, paydaşlarının hak ve çıkarları doğrultusunda tanımlanan hedeflere ulaşmaktır. Bu kapsamda kurumsal yönetimin amacı ise hedefleri kolaylaştıran güvenceleri oluşturmaktır. Bu noktada, hedefleri tehdit eden risklere karşı makul seviyede güvence sağlayan iç kontrol sistemi devreye girmektedir.

Kamu kurumu yöneticileri spesifik bir gruptan ziyade kamuoyuna ve vatandaşlara hesap vermek zorundadır. Bu kapsamda, kamu kurumları daha kapsamlı kurumsal formlar ve değerler setini esas almak zorundadır. Türkiye'de iç kontrol konusunda kamu yönetimindeki yasal ve yönetsel dokümanlar incelendiğinde bu tespitin geçerli olduğu değerlendirilmektedir.

Tüm ve Memiş (2012: 88) günümüzde iç kontrol sistemlerinin, "şirketlerin kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesinde ve kurumsal yönetim ilkelerine uyumunun sağlanmasında çok önemli bir yönetim aracı" haline geldiğini belirtmektedir. Sonuç olarak iç kontrol, yasal ve yönetsel düzenlemelere içerisinde kalınarak, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında, hedeflere ulaşılmasında ve çıktıların değerlendirilmesinde yönetime önemli düzeyde katkı sunmaktadır. İç kontrol özellikle yönetimin kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesindeki sorumluluklarını yerine getirmesinde önemli rol oynamaktadır. Şeffaflık ilkesinin temelini oluşturan "güvenilir, doğru, tutarlı, ilgili, zamanlı ve ulaşılabilir" bilgilerin varlığının güvencesi iç kontroller sayesinde verilebilecektir. Böylece hesap verilebilirlik ilkesi, iç kontrol sisteminde üretilen veriler ve raporlar üzerinden somut bir hale gelecektir.

Baskıcı (2015) tarafından, Borsa İstanbul şirketlerine yönelik yapılan araştırmada, "iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki olduğu" belirlenmiştir.

Aksoy'a (2010: 9) göre, "tüm küresel ve uluslararası nitelik taşıyan düzenlemelerde, kurumsal yönetim ve derecelendirme bağlamında, denetim ve iç kontrol olgusu ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda, iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin sağlanması, kurumsal yönetim açısından büyük önem taşımaktadır."

Türedi ve Koban (2016: 158), "iç kontrol ve kurumsal yönetim arasında doğrudan bir ilişki" olduğunu belirtmekte ve "kurumsal yönetimin genel kabul görmüş adillik,

şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin de iç kontrol unsurlarıyla doğrudan ilgisinin bulunduğunu” ileri sürmektedir. Diğer taraftan Türedi, Karakaya ve İldem (2015), “kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramlarının, işletme bünyesinde hayat bulması için olmazsa olmaz süreçlerden birinin etkin bir iç kontrol yapısı olduğunu” vurgulamakta ve “kurumsal yönetimin hâkim olduğu işletmelerin tamamında kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol yapısı süreçlerinin görüldüğünü, ayrıca iç denetim, kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetim ve işletme iç kontrol yapısının hem birbirlerini zorunlu hale getirdiklerini, hem de bu zorunluluk sonucunda birbirlerinin kalitesini yükselttiklerini” savunmaktadırlar.

Gürkan (2009), “Kurumsal yönetim sürecinde ilerleme sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi gerektiğini” ve “iç kontrolün esasen bir işlemi kontrol etmekten öte, yönetim açısından idarenin bütününe, çalışan açısından ise faaliyet veya sürecin tümüne hâkim olmak olduğunu” belirtmektedir (akt. Topçu,2013).

Yukarıda açıklanan çalışmalar çerçevesinde gerek kamu sektöründe ve gerekse özel sektörde mevcut yönetim paradigmalarında iç kontrol ve kurumsal yönetim arasındaki kuvvetli ve pozitif ilişkinin varlığı görülmektedir.

Buraya kadar iç kontrolün tarihsel gelişimi ve bu gelişim sürecinde etkileşim içerisinde olduğu görülen önemli kavramlarla ilişkisinin, anlamlı bir bütünlük içerisinde açıklanmasına çalışılmıştır. Bu kapsamda iç kontrolün kavramsal konumunu ve tanımını nispeten daha güçlü bir şekilde açıkladığı düşünülen kavramlara yer verilmiştir. Kuşkusuz, farklı bağlamlarda birçok kavram ile iç kontrol arasındaki ilişkiler araştırılmaktadır.

Kavramsal çerçevenin bundan sonraki bölümünde, iç kontrolün yukarıda açıklanan kavramsal gelişimi sonrasında yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

2.4. Uluslararası Alanda İç Kontrol

Günümüzde birçok ülke ve uluslararası örgütler tarafından ABD merkezli COSO iç kontrol modeli benimsenmiş ve kendi yapılarına uygun revizyonlarla gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde diğer ülkelere rehberlik eden modelin merkezi durumundaki ABD’deki düzenlemelere yer verilmiştir. Daha sonra, fonksiyonları itibarıyla küresel bir ağ oluşturan ve dünyanın birçok ülkesinin üye veya bağlantılı olduğu uluslararası örgütlerdeki iç kontrol yaklaşımları özetlenmiştir.

Çalışmanın kuramsal paradigmasını oluşturan yeni kurumsal kuram özellikle eş biçimlilik ve meşruiyet kavramları açısından ABD ve uluslararası örgütlerdeki iç kontrol yaklaşımlarına göre Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerini açıklanmasını sağlamaktadır.

Nitekim bugün ülkemizdeki iç kontrol yaklaşımını oluşturan merkezi temel dinamikleri tam olarak kavramadan, iç kontrol performansına ilişkin güncel sorunların doğru bir perspektifle yorumlanamayacağı ve çözülemeyeceği değerlendirilmektedir.

2.4.1. Amerika Birleşik Devletleri ve COSO iç kontrol modeli

İç kontrolün tarihsel gelişimi kapsamında günümüzde ABD’de mevcut düzenlemelere temel oluşturan dinamikler açıklanmıştır. Bu bölümde, söz konusu dinamikler doğrultusunda oluşturulan iç kontrol düzenlemeleri belirli alanlar ve kurumlar üzerinden özetlenecektir.

Şüphesiz, iç kontrol kapsamındaki düzenlemeler, diğer birçok faktörün de etkisiyle değişmeye devam edecektir. Nitekim, “ABD’deki iç kontrollerin” 1922’den günümüze kadar olan aşamalarını inceleyen Wilson ve ark. (2014), iç kontrollerin uzun zamandır insan ilişkilerinin bir parçası olduğunu, günümüzde mülkiyet sahipliğinin yaygınlaşmasına bağlı olarak daha fazla ihtiyaç duyulduğunu, yönetim ve muhasebe kontrolleri olarak sınıflandırılan iç kontrollerin, toplumdaki karmaşıklığın artmasına bağlı olarak, başlangıçta muhasebe literatüründeki profesyonel tanımından COSO’nun bileşenlerine doğru bir gelişme gösterdiğini, ABD toplumu değiştikçe iç kontrollerin de değişeceğini belirtmektedirler.

İç kontrolün tarihsel gelişim sürecinde incelendiği üzere, ABD’de yaklaşık yüz yıllık bir dönemde meydana gelen olaylar zinciri sonrasında günümüzde Türkiye’yi de etkileyen düzenlemeler ortaya çıkmıştır. ABD’de iç kontrol bağlamında; özel sektördeki düzenlemelerin temelini muhasebe ve denetim skandalları sonrasında yürürlüğe giren “Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası” oluşturmaktadır. Bu yasayla yapılan düzenlemeler çerçevesinde COSO tarafından oluşturulan iç kontrol modeli benimsenmiştir. Diğer taraftan kamu sektörüne başka bir ifadeyle federal yapıya ilişkin temel düzenlemeler ise “Federal Yöneticiler Finansal Dürüstlük Yasası”²⁶ ile belirlenen sorumluluklar doğrultusunda ABD Hükümet Hesap Verilebilirlik Ofisi²⁷ tarafından yapılan çalışmalara dayanmaktadır. Kamu

²⁶ FMFIA: Federal Managers Financial Integrity Act

²⁷ GAO: US Government Accountable Office

sektöründe de gerekli uyarlamalar yapılarak COSO'nun iç kontrol modeli esas alınmıştır. Kuşkusuz iç kontrol konusunda değişik seviye ve amaçlar dahilinde başka düzenlemeler de bulunmaktadır. Ancak çalışmanın araştırma soruları kapsamında bu iki temel yapının incelenmesinin yeterli olacağı düşünülmüştür.

2.4.1.1. Özel sektördeki düzenlemeler

SOX yasası, ABD yönetimi tarafından, finansal piyasalarda kaybedilen güveni tekrar kazanmak için muhasebe hileleri ile güvenilir olmayan finansal raporlama sorunlarını çözmek ve etkili kontrolleri düzenlemek amacıyla hazırlanmıştır. Wilson ve ark. (2014:78), iç kontrollerdeki iyileştirmelerin, sürekli olarak, geçmişte yanlış veya yanıltıcı olduğu kanıtlanan finansal tablolara dayanan kurumsal stokta spekülasyonların neden olduğu ekonomik skandallardan ve krizlerden kaynaklandığını belirtmektedir.

Bu amaçlar doğrultusunda hazırlanan ve 2002 yılında yürürlüğe Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası 1934 tarihli SEC Yasası'nda birçok köklü değişikliğe neden olmuştur. Bu yasa kapsamında yapılan düzenlemelerle ²⁸;

- 1933 ve 1934 tarihli SEC yasalarının ihlal edilmesine ilişkin cezalar arttırılmıştır.
- Kurumsal yönetim kapsamında makul güvencenin elde edilmesi amacıyla şirketlerde etkili iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işletilmesi zorunlu hale getirilmiş, şirket yöneticilerine ve bağımsız dış denetçilere ağır sorumluluklar getirilmiştir.
- Muhasebe, denetim ve iç kontrollerle ilgili standartları belirleme yetkisine sahip bir gözetim kurulu olan Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu²⁹ kurulmuştur.
- Halka açık ortaklıkların İcra Kurulu Başkanı ve Mali İşleri Genel Müdürleri, iç kontrollerin oluşturulmasından ve sürdürülmesinden sorumlu tutulmuş, periyodik raporda yer alan finansal tabloların ve açıklamaların uygunluğunu şahsen onaylamaları zorunlu kılınmıştır. Böylece üst yönetimdeki tonun (tone at the top) etkilenmesi öngörülmüştür.

²⁸ SOX Yasası kapsamındaki birçok düzenleme, daha sonra Türkiye'de aynı konularda yapılan yasal düzenlemelere esas teşkil etmiştir.

²⁹ Public Accounting Oversight Board: Türkiye'de benzer alanda faaliyet gösteren Kamu Gözetimi Kurumunun oluşturulmasında bu kurul model olmuştur. Bu kurulun beş üyesi vardır ve sadece ikisi muhasebecidir. Kurul, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü veya Finansal Muhasebe Standartları Kurulu gibi özel kuruluşlara standart belirleme sorumluluğunu devretme yetkisine sahiptir.

- Şirket yönetimi tarafından iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirme raporlarının hazırlanması ve bağımsız denetim raporlarıyla birlikte dikkate alınması sağlanmıştır (Aksoy, 2010: 225).

- Bağımsız denetim faaliyetlerinde, iç kontrol sisteminin incelenerek önemli bir hata ve zayıflık olup olmadığı, standartlara uygunluk seviyesi gibi hususların da değerlendirilmesi öngörülmüştür.

- İç ve dış denetçilerin kuruma yönelik denetim faaliyetlerinde işbirliği yapmaları öngörülmüştür.

- Müşteriye aynı denetim firması tarafından denetim ve danışmanlık hizmeti verilmesinin önüne geçilmiştir.

- Bağımsız denetçiler tarafından denetim müşterilerine sağlanabilecek denetim dışı hizmetler kısıtlanmış, bu kapsamda, defter tutma, iç denetim, değerlendirme veya değerlendirme hizmetleri ve diğer çeşitli danışmanlık hizmetleri yasaklanmıştır.

- Halka açık şirketlerin denetçilerinin yedi yıl boyunca denetim veya inceleme çalışma kağıtlarını saklamaları zorunlu tutulmuştur.

- Müşteri firma çalışanlarının, denetim firmalarında çalışmalarına ilişkin sınırlamalar getirilmiştir.

- Denetçilerin, yönetimin hata ve suiistimallerini arama fonksiyonu dikkate alınarak bağımsız olmaları amaçlanmıştır. Bu nedenle, denetim firmalarının, şirketin yönetimi tarafından değil, denetim müşterisinin yönetim kurulunun denetim komiteleri tarafından işe alınması ve şirketin yönetimine değil denetim komitesine rapor vermesi sağlanmıştır.

- Her yıllık raporda; yönetimin iç kontrol sistemi oluşturma ve geliştirme konusundaki yönetim sorumluluğunu belirten ve iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirildiği “İç Kontrol Raporu” nun yer alması sağlanmıştır.

- Özetle, daha açık bir şekilde tanımlanan iç kontrol sorumlulukları, “şirket üst yönetimi, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler” arasında dağıtılmıştır.

Bu bölümün araştırma konuları açısından dikkat çeken noktaları, SOX Yasası kapsamında iç kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin, (şüphesiz diğer OECD, AB, ulusal gereksinimler vs. faktörlerin de etkisiyle) ülkemizde sermaye piyasası, ticaret, bankacılık ile kamu mali yönetimi ve kontrol mevzuatında yapılan çalışmalarda esas

alınması, taklit edici mekanizmalarla eş biçimliliğe yol açan yapı ve uygulamaların ortaya çıkmasıdır.

2.4.1.2. Kamu sektöründeki düzenlemeler

ABD’de iç kontrol bağlamında kamu kurumlarına yönelik (federal) düzenleme sorumlulukları da bulunan Hükümet Hesap Verilebilirlik Ofisi, Kongre için faaliyet gösteren, bağımsız, siyaset dışı bir yapıdır (GAO) ³⁰. Genellikle "kongre gözlemcisi" olarak tanımlanan GAO, mükelleflerin vergilerinin nasıl harcadığını incelemekte, Kongre’ye ve diğer federal kurumlara paradan tasarruf edilmesine ve verimliliğin artırılmasına katkı sağlayacak objektif ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır.³¹

GAO’nun misyonu, federal programlar ve hizmetler hakkında bilgi toplamak, analiz etmek ve raporlamak suretiyle Kongreye ve Amerikan halkına hizmet etmektir. Ofisin temel değerleri; hesap verebilirlik, bütünlük ve güvenilirlik olarak belirlenmiştir. Bu değerler, çalışmalarının bağımsız, nesnel ve doğru olmasını gerektirmektedir.

GAO’nun çalışmaları, Kongre Protokollerine göre kongre komitelerinin veya alt komitelerin taleplerine göre gerçekleştirilmekte veya kamu yasaları/komite raporları tarafından yasal zorunluluklara göre yürütülmektedir. ³²

³⁰ GAO: US Government Accountable Office: I. Dünya Savaşı’ndan sonra federal finansal yönetimin kargaşa içinde olması nedeniyle hazırlanan Bütçe ve Muhasebe Yasası ile 1921 yılında GAO kurulmuştur. II. Dünya Savaşı’nın sonuna kadar, GAO öncelikle hükümet harcamalarının yasallığını ve yeterliliğini kontrol etmiştir. II. Dünya Savaşı’ndan sonra hükümet sorumlulukları ve programları büyüdükçe GAO bünyesindeki çalışmaların odak noktası, Kongre’nin yürütme organlarının programlarını ve harcamalarını izlemesine yardımcı olma yönünde değişmiştir. Kongre tarafından 1974 yılında yapılan düzenlemelerle, GAO’nun değerlendirme rolü genişletilmiş, bütçe sürecinde daha fazla sorumluluk verilmiş ve bu doğrultuda Ofis sağlık hizmetleri, kamu politikası ve bilgisayar gibi alanlarda bilim insanlarını, aktüerleri ve uzmanları işe almaya başlamıştır. 1986’da olası cezai ve hukuki suiistimal iddialarını araştırmak amacıyla çoğu kolluk geçmişine sahip profesyonellerden oluşan bir müfettiş ekibi kurulmuştur. Son 20 yılda, politika yapımcıları ve halkı hükümet genelinde ortaya çıkan sorunlara karşı uyarmak suretiyle hesap verebilirliği artırılmasına çalışılmıştır. 2004 yılında, yasal adı Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office) olan kurumun adı bugünkü haline getirilmiştir. Mevcut adının modern profesyonel hizmetler organizasyonunu daha iyi yansıttığı belirtilmektedir. Bir zamanlar milyonlarca devlet kuponunu kontrol eden Ofis, bugün Kongre’nin en zorlu denetim ve değerlendirme görevlerini yerine getiren donanımlı ve disiplinli bir kuruluş haline getirilmiştir.

³¹ Bu bölümde GAO’ya ayrıntılı yer verilmesinin nedeni, ABD kamu yönetiminde iç kontrol konusunda otorite olarak tanımlanan bu kurumun doğrudan Kongre’ye yönelik çalışan bağımsız bir yapıda olmasına dikkat çekmektir. Bu bağlamda, ülkemizdeki yapı ve bağlantıların, iç kontrol performanslarına etkisi açısından değerlendirilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

³² GAO 2019 mali yılındaki faaliyetleri sonucunda, vergi mükellefleri için 214,7 milyar dolar tasarruf sağladığını belirtmektedir. Bu tasarruf, ödeme hatalarının önlenmesi, federal programlardaki verimliliğin ve etkinliğin artırılması ve sahtekarlığın engellenmesi gibi konularda yapılan önerilerle gerçekleşmiştir. Ayrıca, federal programlarda ve operasyonlarda dolar cinsinden ölçülemeyen toplam 1.418 konuda kurumlara destek sağlanmıştır. Bunlara örnek olarak; okulların içme suyuyla kurşun olup olmadığını test edilmesi, büyük silah sistemlerinde siber güvenlik sorunlarının farkında olunması, Gaziler Sağlık İdaresi’nin intihar önleme çabalarının iyileştirilmesi gösterilmektedir.

GAO'nun bünyesinde görev yapan analiz birimleri, finans denetçileri ve uzmanları raporlar ve diğer argümanlarla kurum misyonunun gerçekleşmesine yardım etmektedirler. Ofis bünyesindeki ekiplerden Finansal Yönetim ve Güvence Görev Ekibi³³, çeşitli kategorilerde³⁴ rapor yayımlamakta, bununla birlikte uluslararası, federal ve eyalet düzeylerinde ilgili birimlerle koordinasyon sağlamaktadır.

GAO, raporlar dışında “Muhasebe, Denetim ve İç Kontrol Standartları” yayımlamaktadır. Bu standartlar, devlet programları üzerinde yönetim, hesap verebilirlik ve şeffaflık konusunda gerekli olan yüksek kaliteli denetimlerin yapılması için çerçeve oluşturulmaktadır. Özellikle, federal kurumlar için iç kontrol standartlarını belirleyen Yeşil Kitap (Green Book) kullanılmaktadır. Ayrıca, devlet denetim standartları Sarı Kitap (Yellow Book) kapsamında düzenlenmiştir.

ABD’de “Federal Yöneticiler Finansal Dürüstlük Yasası” (FMFIA), GAO’yu yöneten Genel Komptrolör’ün³⁵ Federal Hükümet bünyesinde iç kontrole yönelik standartları belirlemesini ve düzenlemesini zorunlu kılmaktadır. Yasa gereğince, federal kurum yöneticileri, yürürlükteki standartlara göre kurumlarının iç kontrol sistemlerini kurmaları, periyodik olarak gözden geçirmeleri ve yıllık olarak raporlamaları gerekmektedir.

GAO tarafından federal kurumlara ³⁶ yönelik hazırlanan iç kontrol standartları ilk olarak 1983’te yayımlanmıştır. Son olarak, GAO’nun 1999 tarihli “Federal Hükümet İç Kontrol Standartları”, COSO’nun 2013 yılında yayımladığı “İç Kontrol Entegre Çerçevesi” doğrultusunda revize edilerek³⁷ kamu yönetimine uyarlanmış ve 2016 yılında yürürlüğe girmiştir.

³³ FMA (Financial Management and Assurance) Mission Team.

³⁴ Finansal Tablo Denetimleri, Savunma Bakanlığı (DOD- Department of Defense) Finansal Yönetimi ve Devlet çapında ve Sivil Ajans Finansal Yönetimi.

³⁵ GAO, 15 yıllık bir süre için atanan Genel Komptrolör (Comptroller General) tarafından yönetilmektedir. Komptrolör’ün kamu yönetiminde nadir rastlanan uzun görev süresi, GAO’da siyaset dışı bir konumda uzun süreli ve etkin görev yapma imkânı sağlamaktadır.

³⁶ İç kontrol sistemi için çerçeve olarak kabul edilen Yeşil Kitap, eyalet, yerel ve yarı resmî kurumlar ile kâr amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından da benimsenebilmektedir.

³⁷ Yeşil Kitap revizyonları, kamuoyu yorumları ve Yeşil Kitap Danışma Konseyi’nden gelen girdiler dahil olmak üzere kapsamlı, müzakere edilen bir süreçten geçmektedir. Standartların son revizyonu da Kamu Denetimleri ve Federal Hükümette İç Kontrol Standartları Danışma Konseyi’nin kamuoyu yorumları ve girdileri dahil olmak üzere kapsamlı bir müzakere sürecinden geçmiştir. Danışma Konseyi, federal, eyalet ve yerel hükümetler ile özel sektörden ve akademiye alanan yaklaşık 20 mali ve performans yönetimi uzmanından oluşmuş, standartların sonuçlandırılmasında tüm tarafların görüşleri incelenmiştir. Bu bağlamda

İç kontrol standartlarında, bir kurumda mevzuat, kural koyma veya politika oluşturma ile ilgili mevcut yetkilerin sınırlandırılması veya bunlara müdahale edilmesi amaçlanmamıştır. Yeşil Kitabın uygulanmasında kurum yönetimleri, politikaları ve prosedürleri kurumun koşullarına uyacak şekilde tasarlamak ve bunları kurumun faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olarak oluşturmaktan sorumludur.

ABD kamu idarelerine iç kontrol standartlarını tanımlayan ve uygulamaya yönelik açıklamalar getiren Yeşil Kitap'ta iç kontrol; “bir kurumun gözetim organı, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve hedeflerine ulaşılacağına dair makul güvence sağlayan bir süreç” olarak tanımlanmıştır. Bu hedefler ve ilgili riskler COSO modelindeki üç kategoriye (operasyonlar, raporlama ve uygunluk) göre sınıflandırılmıştır.

İç kontrol, kurumun misyonunu, stratejik planını, amaçlarını ve hedeflerini yerine getirmek için kullanılan planları, yöntemleri, politikaları ve prosedürleri kapsamaktadır. İç kontrol, varlıkların korunmasında ilk savunma hattını oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, iç kontrol yöneticilerin kamu kaynaklarının etkin yönetimi ile istenen sonuçları elde etmelerine yardımcı olmaktadır.

Yeşil Kitap'ta COSO modelinde yer alan 5 iç kontrol bileşeni (component) kapsamında 17 iç kontrol standardı tanımlanmış, ayrıca bu standartların uygulanmasına rehberlik yapacak toplam 157 nitelik (attribute) açıklanmıştır.³⁸

Yeşil Kitap, yöneticilere etkili iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması konusunda kıstaslar oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin etkili olabilmesi için, iç kontrol bileşenleri, uygun şekilde tasarlanmalı, uygulanmalı ve birlikte çalıştırılmalıdır. Yöneticiler, nadiren de olsa, kurum hedeflerine ulaşılması ve risklerin ele alınması için uygun bir prensibin bulunmadığı durumlarda, ilgili bileşenin etkili olması için nasıl tasarlanması ve uygulanması gerektiğini belgeleriyle ortaya koymalıdır.

Yeşil Kitap'ta ayrıca, iç kontrol prensiplerinin tasarlanmasında ve uygulanmasında dikkate alınacak “nitelikler” açıklanmıştır. Nitelikler, kurum için uygun olabilecek prosedür örnekleri gibi prensip ve dokümantasyon gereklilikleri hakkında daha fazla açıklama

GAO'nun, standartların revizyonlarında tüm yorumları ve girdileri dikkate alması sonucunda, standartların anlaşılması ve uygulanması sürecinde karşılaşılabilecek muhtemel birçok sorunun önceden çözüldüğü belirtilmektedir.

³⁸ ABD Kamu yönetimindeki iç kontrol standartları ve niteliklerine benzer şekilde, Türkiye'de 26 Aralık 2007 tarihinde yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” kapsamında “18 standart” ve bu standartların uygulanmasına rehberlik yapmak üzere toplam “79 genel şart” düzenlenmiştir. İçeriklerindeki farklılıklara rağmen iki düzenleme yapısal olarak eş biçimli bir görünüm sergilemektedir.

içermektedir. Kurum yönetimlerinin, iç kontrol prensiplerinin gereklerini yerine getirirken söz konusu nitelikleri anlama sorumlulukları bulunmaktadır.

Ayrıca, GAO tarafından, federal kurumların iç kontrol faaliyetlerine yardımcı olmak üzere 2001 yılında “İç Kontrol Yönetim ve Değerlendirme Aracı”³⁹ adıyla bir rehber yayımlanmıştır. Bu dokümanda, kurumların etkili iç kontrolleri sürdürmelerine veya uygulamalarına, gerektiğinde hangi iyileştirmelerin, nerede ve nasıl yapılacağına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Kamu kurumları için uygulama zorunluluğu bulunmayan bu doküman, iç kontrol yapılarını değerlendirmek için sistematik, organize ve yapılandırılmış bir yaklaşım imkânı vermektedir.⁴⁰ Başta GAO tarafından yayımlanan iç kontrol standartları⁴¹ olmak üzere birçok düzenlemeye ve iç kontrol uzmanlarının uzun yıllara dayanan tecrübelerine göre hazırlanan bu rehber, iç kontrolün beş bileşeni düzeyinde tespit/kontrol cümlelerinden oluşmaktadır. Her bileşen altında iç kontrol standartlarına temel oluşturan başlıklara göre düzenlenmiş kontrol cümleleri bulunmaktadır. Rehberde bu kontrol cümlelerinin sadece başlangıç oluşturduğu, kuruma ve koşullara göre geliştirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda açıklanan rehber, ABD’de federal kurumların iç kontrol sistemlerini yönetmeleri ve değerlendirmeleri konusunda önemli bir yardımcı doküman durumundadır. Ancak, rehberdeki tespit cümlelerinin, iç kontrol bileşenleri itibarıyla olması gereken düzenlemelerin daha çok var olup olmadığının tespit edilmesine yönelik olduğu düşünülmektedir. Daha açık bir ifadeyle, iç kontrol düzenlemelerinin var olup olmadığı dışında, niteliği, uygulanması ve değerlendirilmesi gibi hususların, incelemeyi yapan kişinin istek ve yetkinlik derecesine göre boş bırakılan sütunlara yazılması keyfiyetine bağlı kaldığı görülmektedir. Bu bağlamdaki ayrıntılı değerlendirmeler, elde edilen bulgular çerçevesinde araştırmanın sonunda yer almaktadır.

ABD kamu yönetiminde yapılan iç kontrol düzenlemeleri ile Türkiye’de kamu mali yönetimi ve kontrol mevzuatında yapılan düzenlemeler (bileşenler, prensipler, uygulama açıklamaları, rehber vs. yayınlar) önemli benzerlikler taşımaktadır. Bu benzerlik yeni

³⁹ GAO, Internal Control Management and Evaluation Tool

⁴⁰ Türkiye’de kamu idarelerine yönelik olarak Maliye Bakanlığınca 2014 yılında yayımlanan “Kamu İç Kontrol Rehberi”’nde söz konusu rehberdeki değerlendirme cümlelerine benzer soru setleri bulunmaktadır.

⁴¹ Bu rehber, 1999 yılında revize edilen iç kontrol standartlarından sonra 2001 yılında yayımlanmıştır. Ancak 2014 yılında iç kontrol standartlarının tekrar revize edilmesinden sonra rehberin güncellenmesi konusunda GAO kayıtlarında bir veriye rastlanmamıştır. Rehberin güncellenmeme nedeninin, içeriğinde bileşenler seviyesinde açıklamalar bulunmasından ve dolayısıyla yeni bir revizyona ihtiyaç duyulmamasından kaynaklanabileceği değerlendirilmektedir.

kurumsal kuram çerçevesinde yapılan değerlendirmelere ilişkin önemli girdilerden birisini oluşturmaktadır.

Uluslararası alandaki iç kontrol düzenlemelerine ilişkin olarak ABD’de duruma nispeten daha fazla yer verilmiştir. Nitekim iç kontrolün bugün taşıdığı kavramsal anlam, dünyada ve ABD’de birbirini tetikleyen birçok gelişme (skandallar, krizler, teknolojik yenilikler vs.) sonrasında ortaya çıkmış, yapılan düzenlemeler esas olarak bu sorunlara tepki ve tedbir olarak yapılmıştır. Kuşkusuz, küresel ve ulusal seviyede başta ekonomik ve teknolojik gelişmeler olmak üzere birçok faktör de iç kontrol düzenlemelerinin tasarımında belirleyici rolleri paylaşmıştır.

Dolayısıyla, iç kontrol düzenlemelerinin daha çok skandallar ve krizler sonrasında güçlü bir şekilde ele alındığı, bu düzenlemelerin uygulanmasıyla ortaya çıkacak iç kontrol performansının da öncelikle bu olayların tekrar durumuna veya tekrar etmesi halinde yaratacağı etki seviyesine göre ölçülebileceği düşünülmektedir.

Bu noktada bir değerlendirme yapılmasının nedeni, tezin araştırma soruları kapsamında, küresel sonuçlarından etkilenmekle birlikte ABD’de ortaya çıkan skandalları ve krizleri aynı şiddette yaşamayan Türkiye’de iç kontrolün performans göstergeleri ne olmalıdır sorusuna dikkat çekmektir.

Bu konudaki nihai değerlendirme, tezin alan araştırmalarında elde edilen bulgular doğrultusunda son bölümde yapılmıştır.

2.4.1.3. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)

ABD’deki muhasebe ve denetim skandallarının oluşmasına yol açan faktörlerden birisi olan hileli finansman raporlama konusundaki endişeler tüm paydaşların bir araya gelerek genel bir perspektif oluşturmalarını zorunlu hale getirmiştir. Bu bağlamdaki çalışmalar, aşağıda belirtilen beş sivil toplum örgütünün özel sektör girişimlerine sponsor olmak üzere bir araya gelmeleri sağlamıştır:

- Amerikan Muhasebe Derneği⁴²
- Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü⁴³

⁴² AAA: The American Accounting Association

⁴³ AICPA: The American Institute of Certified Public Accountants

- Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü⁴⁴
- İç Denetçiler Enstitüsü⁴⁵
- Ulusal Muhasebeciler Derneği⁴⁶

Yukarıdaki örgütlerin bir araya gelmesiyle kurulan Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), “hileli finansal raporlamaya yol açabilecek nedensel faktörleri inceleyen ve bağımsız bir özel sektör girişi” olan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'na⁴⁷ (“Treadway Komisyonu”⁴⁸) sponsor olmak üzere 1985 yılında kurulmuştur. COSO, ayrıca halka açık şirketler, bağımsız denetçiler, SEC ve diğer düzenleyiciler ile eğitim kurumlarına yönelik öneriler de geliştirmiştir.

COSO bünyesindeki temsilciler, belirli projeler üzerinde çalışmak üzere periyodik olarak bir araya gelmektedirler. Bu kapsamda COSO’nun projeleri, sponsor kuruluşlar tarafından kabul edilen politikalara uygun olarak ele alınmakta, gözden geçirilerek sonuçlandırılmaktadır.⁴⁹

COSO’nun misyonu; kurumsal performans yönetimi ve yönetişimi geliştirmek ve organizasyonlardaki sahtekarlığı azaltmak için kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve sahtekarlık caydırıcılığı konularında kapsamlı çerçeveler ve rehberlik geliştirerek düşünce liderliği sağlamaktır. Bu kapsamda COSO bünyesinde birçok çalışma yapılmış ve rapor, kılavuz vb. temel dokümanlar hazırlanmıştır. Bu kapsamda;

- İlk olarak 1992 yılında özel sektör kuruluşlarında etkili bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi konusunda bir dizi önerileri içeren “İç Kontrol-Bütünleşik

⁴⁴ FEI: Financial Executives International

⁴⁵ IIA: The Institute of Internal Auditors

⁴⁶ NAA: The National Association of Accountants. Daha sonra Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü (IMA: Institute of Management Accountants) olarak değişmiştir.

⁴⁷ National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Bu Komisyonun vizyonu; hileli finansal raporlamaya yol açan faktörlerin nedenini belirlemek ve bunların etkisini azaltmaya yardımcı olacak adımları ve önerileri belirlemek şeklinde ifade edilmiştir.

⁴⁸ Komitenin ilk Başkanı olan James C. Treadway, Jr.’ın soyadı ile de ifade edilmektedir.

⁴⁹ Komite Üyeleri, her sponsor kuruluştan atanan bir kişiden oluşmaktadır. Her sponsor kuruluş, bir üye atamak için kendi kriterlerini (süre, personel veya gönüllü vb.) belirlemektedir. Komite üyeleri, COSO’nun strateji, finansman ve çerçeve, rehberlik ve araştırmanın geliştirilmesinden sorumludur. Komite üyelerinin güçlendirilmesi, katılımcı olmaları ve COSO’nun misyonunu desteklemeleri gerekmektedir. Komite üyeleri, üç ayda bir COSO’nun stratejisini, finansal ve operasyonel performansını, sürekli süreç iyileştirmelerini ve devam eden çalışmalar veya yeni projeler gibi diğer işleri gözden geçirmek üzere toplanır.

Çerçeve” yayımlanmıştır. Bu çerçeve, Mayıs 2013 ayında yayımlanan yeni çerçeveye revize edilmiştir.

- 2006 yılında, “Finansal Raporlama-Halka Açık Küçük Şirketler İçin Rehberlik” yayımlanmıştır.
- 2009 yılında “İç Kontrol Sistemlerinin İzlenmesi Kılavuzu” yayımlanmıştır.
- Sahtekarlığın caydırılması konusunda; “Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997” adıyla 1999 yılında ve “Hileli Finansal Raporlama: 1998-2007” adıyla 2010 yılında iki araştırma raporu yayımlanmıştır.
- Kurumsal risk yönetimine ilişkin olarak; 2004 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçeve” yayımlanmıştır. Bu çerçeve, strateji belirleme sürecinde ve performans yönetiminde riski dikkate almanın önemini vurgulayan “Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performansla Entegrasyon”un yayımlanmasıyla 2017 yılında güncellenmiştir.

COSO’nun yayımladığı çalışmalar, müteakip dönemlerde ABD’de ve diğer ülkelerde yapılan yasal ve yönetsel düzenlemelere de esas teşkil etmiş, güncel ihtiyaçlara ve taleplere göre muhtelif çalışmalarla geliştirilerek Türkiye’nin de dahil olduğu küresel ölçekte geniş bir alana yayılmıştır.

2.4.1.4. COSO İç Kontrol Modeli ve Bütünleşik Çerçeve

Bu çalışmanın araştırma soruları kapsamında iç kontrolün Türkiye’deki performansı incelenmektedir. Türkiye’de “COSO iç kontrol modeli” benimsenmiş ve düzenlemeler bu bağlamda yapılmıştır. Bu nedenle, COSO modeline ilişkin önemli hususlar, 2013 yılında revize edilen “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” (Internal Control-Integrated Framework) (COSO, 2013) esas alınarak aşağıda özetlenmiştir.

COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan ve iç kontrol sistemini oluşturan beş bileşenin tanımlandığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve dünya genelinde kabul görmüş ve benimsenmiştir. Bu çerçeve, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi konusunda ülkelere rehberlik yapmıştır. Ancak ilk çerçevenin yayımından sonra küresel seviyede teknolojik gelişmelerin etkisiyle daha da karmaşıklaşan iş dünyasında köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Aynı zamanda, paydaşların, kurum yönetimini ve kararlarına destek veren iç kontrol sistemlerinden hesap verilebilirlik ve şeffaflık konusundaki beklentileri artmıştır.

Güncellenen iç kontrol bütünleşik çerçevenin, kurumların iç kontrol sistemlerini, iş çevresindeki değişimlere uyum sağlayarak hedeflerine ulaşma olasılığını artıracak şekilde geliştirmesi öngörülmüştür.

2.4.1.4.1. İç kontrolün tanımı

COSO tarafından revize edilen Bütünleşik Çerçeve'de iç kontrolün tanımında bir değişiklik yapılmamıştır. Bu bağlamda iç kontrol; “Operasyonlar, raporlama ve uygunluk ile ilgili hedeflerin başarılmasına yönelik makul güvence sağlamak üzere tasarlanan ve kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreç” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre iç kontrol;

- Operasyonlar, raporlama ve uygunluk hedeflerinden biri ya da bir kaçındaki başarıya yöneliktir.
- Kendisi bir sonuç olmayan ancak bir sonuca aracı olan görev ve faaliyetlerin oluşturduğu bir süreçtir.
- Sadece politika ve prosedürlerden, sistemlerden ve formlardan değil organizasyonun her seviyesindeki insanlardan ve eylemlerinden de etkilenir.
- Kurumun üst yönetimine ve yönetim kuruluna mutlak değil makul güvence sağlar.
- Kurumun bütününe ya da belirli ortaklarına, bölümlerine, operasyon birimlerine ve işletme süreçlerinde uygulanabilecek esnekliğe sahip olması nedeniyle tüm kurum yapısına uyum sağlayabilir.

İç kontrolün tanımı bilinçli olarak geniş tutulmuştur. Bunun nedeni, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesi konusunda, farklı kurumsal yapılarda, endüstrilerde ve coğrafik bölgelerde faaliyet gösteren organizasyonların genelinde kabul edilecek bir temel oluşturmaktır.

2.4.1.4.2. İç kontrolün bileşenleri

İç kontrol birbiriyle bütünleşik beş bileşenden oluşmuştur. Bir kurumun iç kontrol sisteminin performansı bu bileşenlere ilişkin verilere göre tanımlanmaktadır.

Kontrol Ortamı Bileşeni: İç kontrolün uygulanması için organizasyonun bütününe kapsayan standartlar, süreçler ve yapılardır. Yönetim kurulu ve üst yöneticiler, iç kontrol sistemine yönelik olarak kurum üst yönetiminin tutumunu (tone at the top) yansıtırlar.

Kontrol ortamı; organizasyonda etik değerleri, dürüstlüğü, izleme sorumluluklarını gerçekleştirecek parametreleri, organizasyonel yapı ile yetki ve sorumlulukların düzenlenmesini, yetkin kişilerin elde edilmesini, geliştirilmesini ve elde tutulmasını, performans ölçümüne yönelik yaklaşımı, hesap verilebilirliği sağlayacak teşvikleri kapsar. Kontrol ortamının iç kontrol sistemi üzerinde temel ve yaygın bir etkisi vardır.

Risk Değerlendirme Bileşeni: Her organizasyon iç ve dış çevreden kaynaklanan risklere maruz kalabilmektedir. Risk, hedeflerin başarılmasını olumsuz etkileyecek bir olayın gerçekleşme olasılığıdır. Risk değerlendirme, hedeflerin başarılmasına yönelik risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kapsayan dinamik bir süreçtir. Bu hedeflere ulaşmaya yönelik riskler, belirlenen risk toleranslarına göre değerlendirilir. Risk değerlendirmesinin etkili olması, farklı seviyelerinde birbiriyle bağlantılı hedeflerin oluşturulmuş olmasına bağlıdır. Yönetim, operasyonlar, raporlama ve uygunluk ile ilgili hedeflerini tehdit eden risklerin belirlenmesini ve analiz edilmesini sağlar. Bu analizler çerçevesinde ihtiyaç duyulan kontrol alanları ve kontroller belirlenebilir. Böylece, hedef-risk-kontrol eşgüdümü sağlanmış olur.

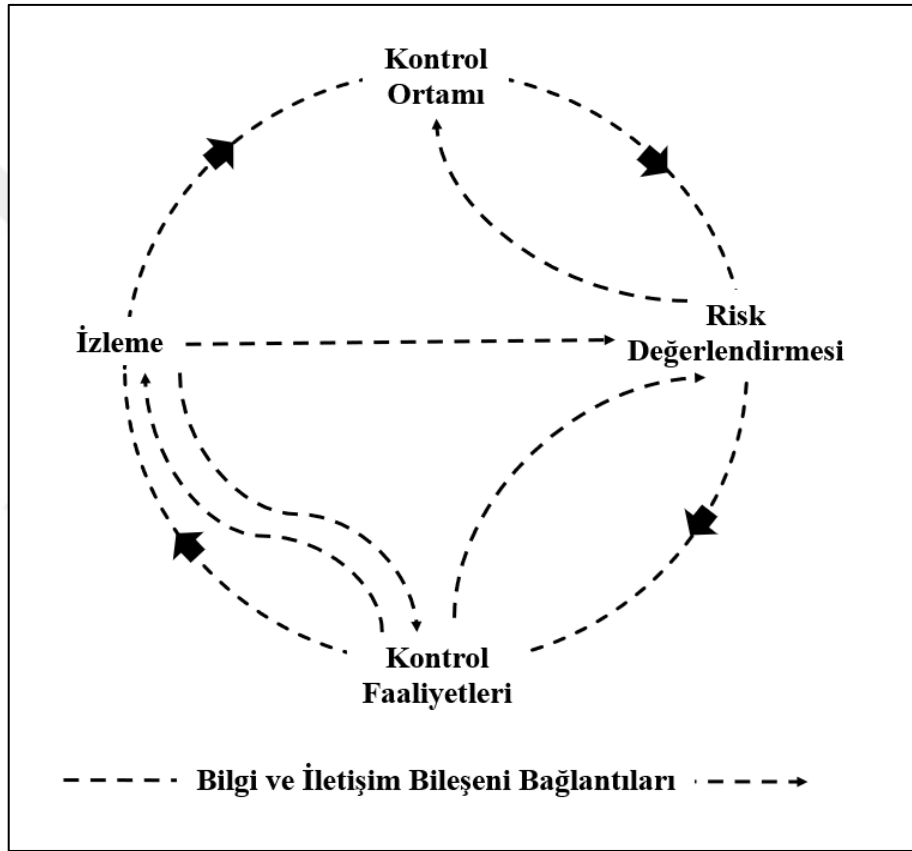
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni: Risklerin değerlendirilmesi çerçevesinde, hangi alanlarda ve önceliklerde kontrol faaliyetlerine ihtiyaç olduğu belirlenir. Bu süreç bir kontrol stratejisi oluşturularak bütünlük içerisinde yönetilir ve değerlendirilir. Bu kapsamda, iş süreçlerinin özellikleri, teknolojik gelişmelerin etkisi ve katkısı, kontrollerin maliyet etkinlik değerleri gibi bir çok unsur dikkate alınır. Ayrıca, görevler ayrılığı, onaylama, çift imza, yazılım desteği, manuel/otomasyon kontrolü, uzaktan inceleme gibi bir çok kontrol yönteminin/prosedürünün nerede ve nasıl uygulanacağı, bunlara ilişkin yetki ve sorumlulukların kimlere ait olacağı belirlenir.

Bilgi ve İletişim Bileşeni: Organizasyonlarda, tanımlanan hedeflere yönelik iç kontrol sorumluluklarının açıklanması, uygulanması ve geri bildirimleri konusunda etkin bir tam, doğru ve zamanlı bilgilere ihtiyaç duyulur. Bu bilgiler üretilebilir veya değişik kaynaklardan elde edilebilir. Aynı zamanda bu bilgilerin güvenli olarak ve istenen zamanlarda ilgili yerlere ulaştırılması gerekmektedir. Bu bağlamda etkin iç ve dış iletişim kanallarının kurulması ve kullanılması önemlidir. Bilgi akışları organizasyon içerisinde aşağı-yukarı olabileceği gibi dış iletişim şeklide de gerçekleştirilir.

İzleme Bileşeni: İç kontrolün beş bileşeni gerek bütünlük içerisinde ve gerekse ayrı ayrı değerlendirilerek iç kontrol sisteminin varlığı ve etkili olup olmadığı belirlenir. İzleme

bileşenini oluşturan bu değerlendirmeler, belirli periyotlarda yapılabileceği gibi gerekli görülen özel zamanlarda da yapılabilir. Değerlendirme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin sorunlu alanlarının belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması açısından yönetim için önemli bir mekanizmadır.

Kurum yönetimi iç kontrol bileşenlerini doğru tanımlamalı ve değerlendirmelerini bu kapsamda yapmalıdır. Bu tanımlamada Şekil 2.5.'te gösterildiği üzere iç kontrol bileşenlerin karşılıklı ilişkileri ve sistem bütünlüğü dikkate alınmalıdır. Nitekim iç kontrol bileşenleri sürekli birbirleriyle etkileşim içerisinde çalışan bir sistemin dinamik unsurlarıdır.



Şekil 2.5. İç Kontrol Bileşenlerinin İlişkisel Durumu. (Kaynak: Robertson (1996:188))

2.4.1.4.3. İç kontrol prensipleri

Güncellenen iç kontrol bütünlük çerçevesinde yapılan önemli değişikliklerden birisi de iç kontrol bileşenlerinin anlaşılmasını ve uygulanmasına rehberlik yapacak prensiplerin yayımlanmasıdır. Her iç kontrol bileşeni ile ilişkili temel kavramları temsil eden 17 prensip belirlenmiştir. Bu prensipler doğrudan bileşenlerin tanımından alındığından kurumlar tüm prensipleri uygulayarak etkin bir iç kontrol sağlayabilir. Tüm ilkeler, operasyonlar, raporlama ve uygunluk hedefleri için geçerlidir.

2.4.1.4.4. Kurum hedefleri ve iç kontrol bileşenleri

Kurumların iç kontrolün farklı boyutlarına odaklanmasını sağlayacak üç hedef kategorisi belirlenmiştir.

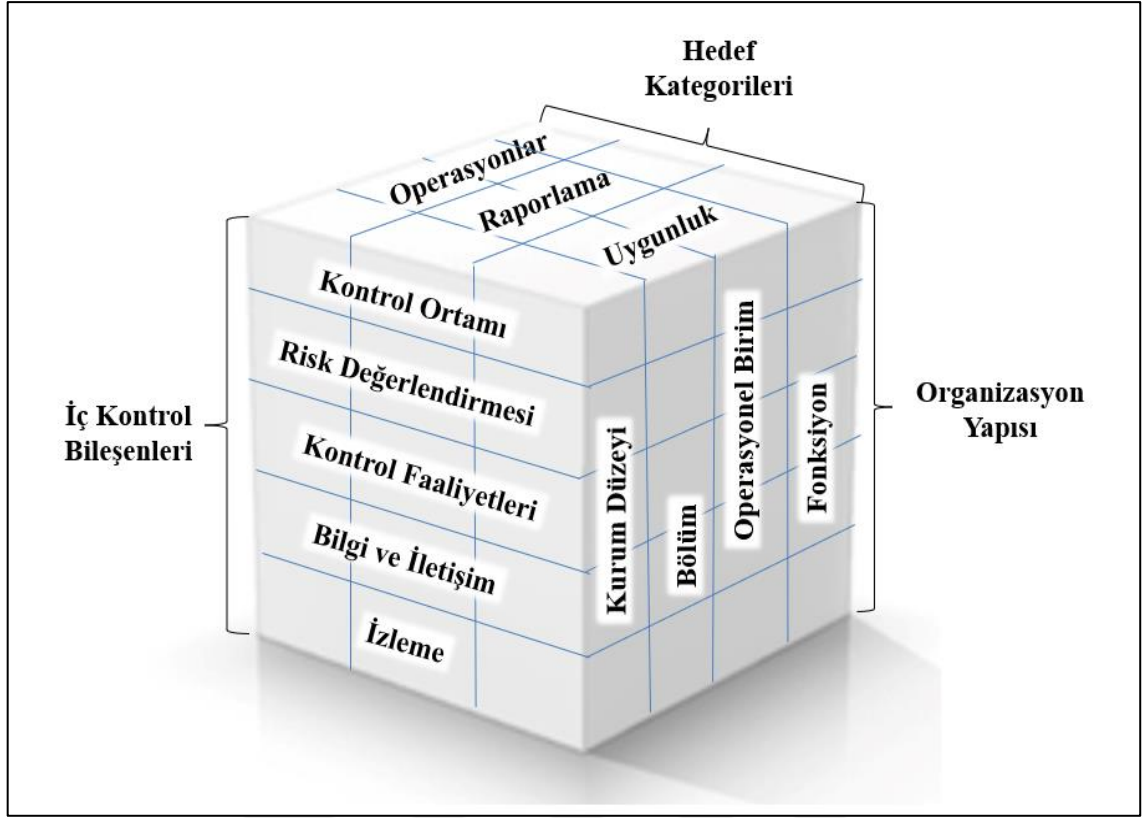
Operasyon Hedefleri: Operasyonel ve finansal performans hedefleri ile varlıkların kayıplara karşı korunması kapsamında operasyonların etkililiğine ve verimliliğine ilişkin hedeflerdir. Bu hedefler, kurumun misyonunu gerçekleştirmeye yönelik plan, program ve süreçlerle ilgilidir. Kurumun misyonu stratejik planda tanımlanabilir. Bu tür planlar, kurumun hedeflerini ve bu hedefleri yerine getirmek için gerekli operasyonları kapsar. Operasyonların etkililiği, öngörülen sonuçları elde etme düzeyini, operasyonların verimliliği ise söz konusu sonuçlara asgari kaynak israfıyla ulaşılmasını ifade etmektedir.

Raporlama Hedefleri: Güvenilirliği, zamanlılığı, şeffaflığı ve düzenleyiciler tarafından belirlenen diğer şartları, kabul görmüş standartları, kurumsal politikaları kapsayan hedeflerdir. Bu hedefler, kurumun iç ve dış paydaşlarına yönelik açıkladığı raporların ve diğer bilgilerin, tam, doğru ve zamanlı olmasına yöneliktir. Raporlama hedeflerinin birbirleriyle ilişkili olarak, iç ve dış finansal raporlamalar ile finans dışı raporlama şeklinde alt hedeflere de ayrılması mümkündür.

Uygunluk Hedefleri: Kurumun tabi olduğu yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk ile ilgili hedeflerdir. Bu hedefler, tüm kurumsal faaliyetlerin yürürlükteki yasalara ve diğer düzenlemelere uygun olmasına yöneliktir. Özellikle kamu idarelerine ilişkin yasal ve yönetsel normların özel sektöre göre daha belirgin bir görünüme sahip olduğu görülmektedir. Bazı kurumlar, yasal normlardan daha yüksek performansları da hedef olarak belirleyebilmektedir.

Yukarıdaki üç hedef kategorisinde ayrı bir kategori olarak belirtilmeyen varlıkların korunmasına yönelik hedefler; her üç hedef kategorisinde alt hedef olarak yer almaktadır. Nitekim kurum yönetimi, kurumun varlıklarının yetkisiz sahiplenilmesi, kullanımı veya elden çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak bir iç kontrol sistemini tasarlamak zorundadır.

Bir kurumun ulaşmak istediği hedefler ile hedeflere ulaşmak için gereksinimleri kapsayan iç kontrol bileşenleri ve kurumun organizasyonel yapısı (operasyon birimleri ve diğerleri) arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki Şekil 2.6.'da COSO küpü ile gösterilmektedir.



Şekil 2.6. COSO İç Kontrol Küpü Kaynak: COSO (2013)

COSO Küpünde; Kurum hedefleri, “operasyonlar, raporlama ve uygunluk” şeklinde kategorize edilerek küpün sütunlarında gösterilmiştir. İç kontrolün beş bileşeni küpün satırlarında yer almıştır. Kurumun organizasyonel yapısı ise üçüncü boyut olarak gösterilmiştir.

Böylece COSO Küpü modelinde; Kurumun tanımladığı hedefler ile bu hedeflere ulaşma konusunda makul güvence sağlayan iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi organizasyon yapısı üzerinden gösterilmektedir. Tüm bileşenler arasında dinamik ve bütünlük bir etkileşim ağı bulunmaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin üç boyutlu olarak ne kadar birbiri ile bağlantılı olduğu ifade edilmektedir.

Kurumlar, organizasyonlarına özgü koşullara göre hedef kategorileri içerisinde daha somut ve sayısal özellikte alt hedefleri belirleyebilir. Bu hedeflere ilişkin sorumlulukların ve performans göstergelerinin tanımlanması gerekir. Kurum yönetimi, organizasyondaki birimler için alt hedefler belirleyebilir. Bu kapsamda, kurum bütünlüğü içerisinde hedefler ve alt hedefler misyonla ilişkilendirilir, operasyonların etkililiği ve verimliliği misyonun gerçekleştirilmesi amacıyla artırılır. Bu noktada önemli husus, oluşturulan hedefler silsilesinin misyonla uyumlu ve kendi içerisinde tutarlı olmasıdır.

2.4.1.4.5. İç kontrol sisteminin etkili olması

Etkili iç kontrol sistemi; hedeflere ulaşılması konusunda makul güvence sağlar, kurum hedeflerini tehdit eden riskleri kabul edilebilir seviyeye indirir ve tüm hedef kategorileri ile ayrı ayrı ya da tümüyle birlikte ilgili olabilir. Etkili bir iç kontrol sistemi aşağıdaki hususları ifade eder:⁵⁰

Beş bileşenin ve ilgili ilkelerin her biri mevcuttur ve işlevseldir. “Mevcut” ifadesi, belirli amaçlara ulaşmak için iç kontrol sisteminin tasarımında ve uygulanmasında bileşenlerin ve ilgili ilkelerin mevcut olduğunun belirlenmesi anlamına gelir. “İşlevsel” ifadesi, belirli hedeflere ulaşmak için iç kontrol sisteminin işleyişinde ve yürütülmesinde bileşenlerin ve ilgili ilkelerin varlığını sürdürdüğünün belirlenmesi anlamına gelir.

Beş bileşen bütünsel bir şekilde birlikte çalışmaktadır. “Birlikte çalışır” ifadesi, beş bileşenin hepsinin birlikte, bir amaca ulaşamama riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürdüğünün belirlenmesi anlamına gelir. Bileşenler ayrı ayrı ele alınmamalıdır, nitekim bileşenler bütünsel bir sistem olarak birlikte çalışırlar. Bileşenler, aralarındaki çok sayıda karşılıklı ilişki ve bağlantıya sahip olduğu gibi prensipler de bileşenler içerisinde ve arasında etkileşim içerisindedir.

Bir bileşenin veya ilgili ilkenin varlığı ve işleyişi ya da bütünsel bir şekilde birlikte çalışan bileşenlerle ilgili olarak büyük bir eksiklik olduğunda, kurum, etkili bir iç kontrol sistemi gereksinimlerini karşıladığı sonucuna varamaz.

İç kontrol sisteminin etkili olduğu tespit edildiğinde, üst yönetim ve yönetim kurulu, kurum yapısı içerisindeki uygulamaya göre makul bir güvenceye sahiptir. Bu durumda organizasyon;

- Hedeflere ulaşılmasında önemli etkisi olacağı düşünülen dış olayların belirlendiği veya dış olayların doğasını ve zamanlamasını makul bir şekilde tahmin ederek etkisini kabul edilebilir bir seviyeye indirebildiği durumlarda operasyonları etkili ve verimli gerçekleştirir.
- Dış olayların hedeflerin başarılması üzerinde önemli bir etkisi olabileceği zaman veya dış olayların doğasını ve zamanlamasını makul bir şekilde tahmin edebildiği ve

⁵⁰ COSO’nun yayımladığı İç Kontrol Bütünsel Çerçeve’de etkili bir iç kontrol sisteminin tespitinde kullanılan, “mevcuttur, işlevseldir ve birlikte çalışır” ifadeleri, iç kontrol sisteminin performansını belirlemek için tanımlanan göstergelerdir. Bu tez çalışmasında, bu ifadelerin toplamından daha fazla bilgi sağlamak üzere iç kontrol performansının dört boyutlu bir model ile ölçülmesi önerilmektedir.

etkisini makul bir seviyeye indirebildiği yerlerde, hangi operasyonların ne ölçüde etkili ve verimli bir şekilde yönetildiğini anlar,

- Raporları yürürlükteki kurallara, düzenlemelere ve standartlara veya kurumun belirtilen raporlama hedeflerine uygun olarak hazırlar.

- Yürürlükteki yasalara, kurallara, düzenlemelere ve dış standartlara uygunluğu sağlar.

Çerçeve, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, yürütülmesi ve etkililiğinin değerlendirilmesinde muhakeme gerektirmektedir. Muhakemelerin, yasalar, kurallar, yönetmelikler ve standartlar tarafından belirlenen sınırlar içinde kullanılması, yönetimin iç kontrol hakkında daha iyi kararlar alma yeteneğini artırır, ancak mükemmel sonuçları garanti edemez.

2.4.1.4.6. İç kontrole ilişkin sınırlamalar

Bütünleşik Çerçevede, iç kontrolün kurumun amaçlarına ulaşılması için makul düzeyde güvence sağladığı, bu kapsamda bazı sınırlamaların mevcut olduğu belirtilmektedir. İç kontrol, kötü muhakeme veya kararları ya da bir kuruluşun operasyonel hedeflerine ulaşmasını engelleyecek dış olayları önleyemez. Kısa bir ifadeyle, etkili bir iç kontrol sistemi sınırlamalar nedeniyle başarısız olabilir. Sınırlamalar aşağıdaki hususlardan kaynaklanabilir:

- İç kontrolün bir önkoşulu olarak belirlenen hedeflerin uygunluğu.
- Karar vermede insan muhakemesinin hatalı/önyargılı olabileceği gerçeği.
- Basit hatalar tarzında insan kusurları nedeniyle oluşabilecek arızalar.
- Yönetimin iç kontrolü geçersiz kılabilmesi.
- Yönetimin, diğer personelin ve/veya üçüncü tarafların gizli anlaşma yoluyla kontrolleri atlatma yeteneği.
- Kurumun kontrolünde olmayan dış olaylar.

Bu sınırlamalar, kurumun hedeflerine ulaşması kapsamında yönetimin (ve yönetim kurulunun) mutlak güvenceye sahip olmasını engeller, yani iç kontrol mutlak değil ancak makul güvence sağlar. Bu doğal sınırlamalara rağmen, yönetim bu sınırlamaları en aza indirecek kontrolleri seçerken, geliştirirken ve dağıtırken bunların farkında olmalıdır.

2.4.2. Diğer iç kontrol modelleri

Kurumların, COSO iç kontrol modelinde birbirini tamamlayacak şekilde inşa edilen ve eş zamanlı uygulanan bileşenler kapsamında sahip olduğu yetkinlik derecesi, amaçlara ulaşma konusunda istenen makul güvencenin seviyesini, başka bir ifadeyle iç kontrol sisteminin performansını göstermektedir. Kavramsal açıdan aynı esaslara dayanmakla birlikte; iç ve dış çevre koşulları, yapısal ve kültürel farklılıklar gibi birçok değişkenin etkisiyle küresel, uluslararası, ulusal ve kurumsal seviyelerde, iç kontrole yönelik farklı tasarım ve uygulamalarla karşılaşmaktadır. Nitekim söz konusu farklılıklara bağlı olarak, her koşulda ve her kurumda geçerli olacak bir iç kontrol sisteminin varlığı öngörülmemektedir.

Uluslararası alanda iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında kurumlara öncülük edecek farklı yapılandırma modelleri bulunmaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 48). Genel kabul görmüş iç kontrol modellerinin başlıcaları⁵¹ aşağıda gösterilmiştir (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015):

- CoCo Kanada İç Kontrol Modeli (*Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework*)
- Turnbull Raporu Modeli (*Financial Reporting Council; Internal Control, Revised Guidance for Directors on the Combined Code*)
- Basel Bankacılık İç Kontrol Modeli (*The Basel Committee on Banking Supervision's Framework for Internal Control Systems*)
- COBIT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli (*Control Objectives for Information and Related Technology*)
- ISO İç Kontrol Modeli (*International Organization for Standardization*)

Kurumların iç kontrol sistemlerini etkileyebilecek iş süreçleri, siyasi ve ekonomik düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler, iş modellerindeki farklılaşmalar ve diğer dinamikler nispeten COSO modelinde daha çok dikkate alınmakta ve mevcut model ilgili tarafların (iş dünyası, akademik çevreler, denetim ve danışmanlık şirketleri, uygulayıcılar, ilgili otoriteler vs.) katılımıyla veya görüşleri alınarak değişikliklere uyum sağlayacak şekilde

⁵¹ Dünyanın değişik ülkelerinde ve örgütlerinde birçok iç kontrol sistemi yapılandırma modeli oluşturulmuştur. Bu çalışmanın konusunun COSO modelini esas alan yaklaşım olması nedeniyle, çalışmanın kapsamını genişletmemek amacıyla tüm modellere yer verilmemiş, başlıca modeller için kısa açıklamalar yapılmıştır.

güncellenmektedir. Bu nedenle COSO modeli diğer modellere göre daha çok benimsenen bir model haline gelmektedir. Özellikle Anglo-Sakson kültüre sahip ülkelerde “geleneksel olarak iç kontrol kavramının kurumun tüm faaliyetlerine nüfuz eden bir anlayışla ele alınması”, iç kontrolün gelişmesine ve merkez ülke konumunda olmalarına katkı sağlamaktadır.

ABD’de tanımlanan COSO iç kontrol yapısı, diğer modellere göre daha geniş kapsamlı ve pratik olması, değişen şartlara daha çok uyum sağlayabilmesi ve genel bir çerçeve oluşturması nedeniyle küresel ölçekte en yaygın kullanılan model olarak görülmektedir (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015).

2.4.3. Uluslararası organizasyonlar bağlamında iç kontrol

Kuşkusuz iç kontrol bağlamında, ABD’de meydana gelen gelişmelere paralel olarak dünyanın diğer bölgelerinde de yerel dinamikler doğrultusunda çalışmalar yapılmakta ve düzenlemeler ortaya çıkmaktadır. Nitekim bölgesel ve ülkeler seviyesinde iç kontrole yönelik araştırmalar (Hay, 1993; Pirvan ve Nisulescu, 2018) yapılmaktadır.

Bununla birlikte, COSO’nun iç kontrol modelini benimseyen ve üye ülkelerde benzer düzenlemelerin yapılmasını öngören uluslararası örgütlerdeki iç kontrol yaklaşımlarının incelenmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

Nitekim Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerinin biçimlenmesine ilişkin olarak, AB’ye üyelik sürecindeki gelişmelerin kamu sektöründe, OECD üyeliğine bağlı olarak ortaya çıkan etkileşimlerin de özel sektörde etkili olduğu görülmektedir.

Bu bölümdeki incelemeler sayesinde, Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerini biçimlendiren veya etkileyen ABD dışındaki kaynaklar da araştırılmış olacaktır. Diğer taraftan, iç kontrol düzenlemeleri, çalışmanın kuramsal paradigmasını oluşturan yeni kurumsal kuram (eşbiçimlilik ve meşruiyet kavramları) bağlamında da açıklanmış olacaktır.

2.4.3.1. Avrupa Birliği

Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerinin biçimlenmesinde, kavramsal olarak ABD’deki yaklaşımlar etkili olmakla birlikte özellikle kamu alanına yönelik düzenlemelerde AB Müktesebatı kapsamındaki koşulların yaptırım bağlamında çok etkili olduğu görülmektedir.

Bu noktada, Avrupa kıtası genelinde ve ülkeler özelinde, tarihsel arka planda yaşanan ve halen varlığını sürdüren dinamiklerin AB’ndeki iç kontrol yaklaşımını yansıttığı

düşünülmektedir. Bu nedenle, önce Avrupa kıtasında iç kontrol düzenlemelerini biçimlenmesine yol açan önemli gelişmeler ve buna bağlı olarak Türkiye’yi etkileyen AB’ndeki iç kontrol olgusu araştırılmıştır.

Küreselleşme nedeniyle oluşan entegre yapıların ve ilişkilerin de etkisiyle, ABD’deki muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan skandallara benzer olaylar Avrupa’da da ortaya çıkmıştır. Aksoy (2010: 207), Avrupa’daki meydana gelen söz konusu krizlere örnek olarak 2003 yılının başlarında, dünyanın 3.büyük perakende şirketi olan Hollanda menşeli Royal Ahold’un büyük değer kaybını ve aynı yılın sonlarında İtalyan gıda şirketi Parmalat’ın iflasını göstermektedir.

Örnekleri çoğaltılabilecek söz konu skandallar ve ardından ortaya çıkan krizlerle birlikte, “birlik” olma misyonu etrafında toplanan Avrupa ülkelerinin kendi bünyelerinde ortak bir paradigmayla geliştirmeye çalıştıkları iyi yönetim ilkeleri de birçok alanda köklü değişikliklerin yapılmasına neden olmuştur. Bu bağlamda gerçekleştirilen düzenlemeler silsilesinde ABD tarafından esen değişim rüzgarının etkisiyle iç kontrol kavramı hem AB bünyesinde hem de üye ülkelerde önemli bir konum kazanmıştır.

AB Üye ülkelerin birçoğu, uluslararası kabul görmüş bir iç kontrol modelinde temel ilkelerin uygulanmasına odaklanan kamu iç kontrol sistemini esas alarak kamu sektörü yönetimini iyileştirmek için reformlar başlatmıştır. Avrupa Birliği’ndeki birçok ülkede, ulusal kontrol sistemleri COSO ve INTOSAI modellerine dayanmaktadır. Kamu ve özel sektör kuruluşları için iyi yönetim bir öncelik haline gelmiş, ekonomideki gelişmelere ve kamu şirketlerinin finansal sorunlarına bağlı olarak kurumsal yönetim konusu ilgi odağına dönüşmüş ve iç kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi temel önceliklerden birisi olmuştur.

Avrupa Birliği genelinde veya ülkeler seviyesinde iç kontrol sistemlerine yönelik muhtelif araştırmalar bulunmaktadır. Bu araştırmalar kapsamında Pirvan ve Nisulescu (2018) tarafından; AB ülkelerinde hem tarihsel evrim hem de mevcut durum açısından iyi yönetişimin ayrılmaz bir parçası olarak iç kontrol sistemleri incelenmiş ve 28 AB üye ülkesindeki iç kontrol sistemi analiz edilerek ana hatlarıyla açıklanmıştır. Araştırmada, ülke seviyesinde ayrı ayrı tespitlere yer verilmiş ve genel seviyede aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Avrupa Birliği’nde, iç kontrol sistemini organize etmek için tasarlanan ana kontrol modellerinin, COSO veya INTOSAI gerekliliklerine karşılık geldiği, bu bağlamda

28 Üye Devletin 25'inin (*Brexit öncesi*), iç kontrol sistemlerinin temeli olarak bu gereklilikleri ve standartları benimsediği görülmektedir.

- Birçok ülkede iç kontrol konusunda etkili çözümlere odaklanıldığı, bununla birlikte iç kontrol sistemleri, kurumların çıkarlarına ve ülkenin iç kontrol sistemlerinin uygulanmasındaki tarihsel geleneklerine göre farklılaşmaktadır.

- Tüm AB üye ülkelerinde iç kontrol sistemlerinin uygulanması için gerekli yasal veya organizasyonel çerçeve bulunmasına rağmen, yolsuzlukla etkili bir mücadele için önkoşul oluşturan yönetimin hesap verebilirliği ile iç kontrolün basitleştirilmesi/etkinleştirilmesi bağlamında köklü gayri resmi uygulamalar iç kontrolün etkililiğini tehdit etmektedir.

- Kuzey Avrupa ülkelerinde; Bakanlıklar, İç Denetim tarafından yapılan olay sonrası denetimler dahil olmak üzere kendi kontrol sistemleri aracılığıyla gerekli kontrolleri yaparak bütçe harcamalarında tüm sorumluluğu üstlenmişlerdir. İç denetçilerin koordinasyonu Maliye Bakanlığınca yürütülmekte ve temel olarak mali denetimler yapmaktadırlar.

- Güney Avrupa ülkelerinde ise; Maliye Bakanlığı devlet bütçesinin bakanlıklara hazırlanmasında ve tahsisinde kilit rol oynamaktadır. Ancak aynı zamanda bakanlıkların kendi personeli aracılığıyla ön kontroller de gerçekleştirmektedir. Maliye Bakanlığı bünyesinde, tüm kamu gelir ve giderlerinin mali kontrolünü yapan Genel Müfettişlik vardır. Ayrıca bakanlıklar içinde iç denetim birimleri de kurulmuştur.

- Bazı devletlerde merkezi bir yaklaşım bulunmakta, diğerlerinde ise iç kontrol bölümsel olarak veya bağımsız kurumlar / birimler aracılığıyla uygulanmaktadır.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının Resmi İnternet Sayfası, İç Kontrolü Tarihçesi), “Avrupa Birliği’nde, kamu iç mali kontrol alanında COSO iç kontrol modeli ve standartlarının benimsendiği” ve diğer düzenleme ve uygulamaların bu çerçevede gerçekleştirildiği belirtilmektedir.

AB bünyesinde denetimi düzenleyen temel direktif 1984 tarihli 8. Direktiftir.⁵² Aksoy, (2010: 253, 254), 8. Direktifin güncelleştirilmesi sürecinde kurumsal yönetimle birlikte iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi konusu önemli bir hedef olarak belirlendiğini belirtmektedir. AB tarafından 29.09.2007 tarihinde yürürlüğe konulan yeni 8.Direktif,

⁵² Avrupa Birliği (AB)’nde tüm üyelerini bağlayan temel düzenlemeler arasında yer alan direktifler, genel olarak ele alındıkları konunun adıyla anılmaktadır.

skandallar sonrasında ortaya çıkan Sarbanes-Oxley yasası ve küresel standartlarla paralel bir görünüme sahiptir. Bu kapsamda, AB ülkelerinin yasal denetime ilişkin düzenleme çerçevesi oluşturulmuş, finansal tabloların yasal denetimine ilişkin kurallar belirlenmiş, yasal denetçilerin sorumlulukları belirlenmesi ve mesleki standartların oluşturularak bir standarda bağlanması sağlanmıştır (Aksoy, 2010: 257). Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde tanımlanan yasal denetim kavramı içerisinde kurumların iç kontrol sistemlerine yönelik olarak şirket yöneticilerine, denetim komitelerine ve denetçilere önemli sorumluluklar verilmiştir.

Avrupa Birliği Komisyonu⁵³ bünyesinde 19.04.2017 tarihinde hazırlanan rapor doğrultusunda (AB; 2017) iç kontrol çerçevesi Treadway Komisyonu tarafından belirlenen uluslararası standartlara uyumun sağlanması amacıyla mali ve diğer düzenlemeleri tamamlayacak şekilde güncellenmiştir. Bu bağlamda, sağlam bir iç kontrol sistemine dayalı olarak, birimlerin kendilerine özgü koşullara uyum sağlayacak esnekliğin de oluşturulması öngörülmüş, bu durumun operasyonel performans artırılmasına yardımcı olacağı ifade edilmiştir. Bu çerçevenin, Komisyon genelinde düşünme, değerlendirme ve eylem için bir temel oluşturması ve uygulanmasının bürokratik bir gereklilik olarak algılanmaması gerektiği vurgulanmıştır.

Güncellenen iç kontrol çerçevesinde AB Komisyonunun iç kontrole yönelik yaklaşımları aşağıda özetlenmiştir. Bu bağlamda öncelikle iç kontrolün;

- Mali olsun ya da olmasın, tüm faaliyetler için geçerli olduğu,
- Bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasına ve operasyonel ve finansal performansı sürdürmesine, kurallara ve düzenlemelere saygı göstermesine yardımcı olan bir süreç olarak kabul edildiği,
- Hedeflere ulaşma risklerini dikkate alarak ve uygun maliyetli kontrollerle bunları kabul edilebilir seviyelere düşürerek sağlam karar vermeyi desteklediği ifade edilmiştir.

⁵³ Avrupa Birliği Komisyonu, Avrupa Birliği (AB)'nin siyasi olarak bağımsız yürütme kolunu oluşturmaktadır. AB Komisyonu, Avrupa mevzuatı için teklifler hazırlamaktan tek başına sorumlu olup Avrupa Parlamentosu ve AB Konseyi'nin kararlarını uygulamaktadır. Komisyonun temel görev alanlarını; yeni yasa önerilerinin hazırlanması, AB politikalarının yönetilmesi, AB fonlarının tahsis edilmesi, AB yasalarının uygulanması, AB'nin uluslararası alanda temsil edilmesi oluşturmaktadır. Bu bağlamda AB'nin iç kontrol konusundaki düzenleme ve uygulamaları açısından AB Komisyonunun incelenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür.

İç kontrol çerçevesi, Mali Düzenleme bölümünde belirlenen beş hedefe ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır:

- Operasyonların etkinliği, etkililiği ve ekonomisi
- Raporlamanın güvenilirliği
- Varlıkların ve bilgilerin korunması
- Sahtekarlık ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespiti, düzeltilmesi ve takibi
- Programların çok yıllık niteliği ve doğası da dikkate alınarak, dayanak işlemlerin yasallığı ve düzenliliği ile ilgili risklerin uygun yönetimi

Yeni İç Kontrol Çerçevesi, COSO 2013 İç Kontrol- Entegre Çerçeve'ye dayanan 5 iç kontrol bileşeninden ve 17 ilkedен oluşmaktadır. Bunlar, çerçevenin yapısını destekleyen ve Komisyon'u hedeflerine ulaşma çabalarında destekleyen yapı taşlarıdır. Beş bileşen birbiriyle ilişkilidir ve operasyonlar üzerindeki iç kontrolün etkili sayılması için kuruluşun tüm seviyelerinde mevcut ve etkili olmalıdır.

İç kontrol çerçevesinin uygulanmasını ve yönetimin her bir bileşenin var olup olmadığını, çalışıp çalışmadığını ve bileşenlerin birlikte iyi çalışıp çalışmadığını değerlendirmesini kolaylaştırmak için, her bileşen için değişik sayılarda prensipler belirlenmiştir. Bu prensiplere uygun hareket etmek, tanımlanan hedeflere ulaşıldığına dair makul güvence sağlamaya yardımcı olacaktır. Prensipler, iç kontrolün etkili olması için gerekli eylemleri belirlemektedir.

Yapılan düzenlemede, aynı zamanda her bileşen için belirlenen ilkelere ilişkin olarak yönetime iç kontrol prosedürlerinin uygulanmasında ve prensiplerin mevcut olup olmadığının ve işleyişinin değerlendirilmesinde yardımcı olmak için nitelikler de tanımlanmıştır. Bu bağlamda, yönetimin, değerlendirmelerini desteklemek için ikna edici kanıtlara sahip olması gerektiği vurgulanmıştır.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi suretiyle; yönetimin operasyonel ve finansal hedeflere odaklanmasını sağlayacağı, ayrıca mali düzenlemelerin, bütçenin etkin ve etkili bir iç kontrolle uyumlu olarak kullanılmasını gerektirdiği vurgulanmıştır.

Değerlendirme sürecinde, birim yöneticilerinin sadece kontrolleri yerine getirdiklerini değil, aynı zamanda bu kontrollerin ilgili risklere yönelik gerekli sonuçları sağladığını da göstermeleri beklenmektedir. İzleme bileşeni kapsamında birimlerin, iç kontrol sistemlerine yönelik sürekli ve spesifik değerlendirmeler yapması, bu çerçevede yılda en az bir defa tüm

iç kontrol bileşenlerinin varlığı ve işleyişi hakkında genel değerlendirme yapmaları öngörülmektedir.

Her birim, iç kontrol sistemini değerlendirmeden önce, her ilke için, spesifikasyonlarına ve risklerine en iyi uyumu sağlayacak temel yaklaşımlarını oluşturmalıdır. Ancak bu birimlere ait temel yaklaşımlar, üst yönetimin tanımladığı zorunlu hükümlere uygun olmalıdır. Birimlerin temel yaklaşımları, yapacakları düzenli veya spesifik değerlendirmelerin uygulanabileceği etkili iç bir kontrol sistemi için başlangıç noktasıdır. Temel yaklaşımlar, ilgili göstergelerle uyumlu olmalı ve göstergeler nicel olmalıdır.

İç kontrol ilkeleri birbirine bağlı olduğundan, her bir ilkenin etkili bir şekilde uygulanmasına yönelik olarak tam bir nicel ölçüm yapmak imkansızdır. Bununla birlikte, etkili uygulama çeşitli kanıt kaynaklarına göre değerlendirilebilir⁵⁴. Birimlerin temel yaklaşımları, izleme faaliyetlerinin uygun ve güncel kalmasını sağlamak için sonraki yıllarda revize edilebilir.

İç kontrol sisteminin, bir hedefte kabul edilebilir düzeye ulaşamama riskini azaltıp azaltmadığının değerlendirilmesi sürecinde, aşağıdaki üç mantıksal adım izlenerek iç kontrol eksiklikleri belirlenmelidir:

- Her prensip için bir temel yaklaşımın oluşturulması.
- Prensip ve bileşen düzeylerinde değerlendirme.
- Genel değerlendirme.

AB Komisyonunda, iç kontrol sisteminin tutarlı ve etkili bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için düzenli olarak en iyi uygulamaların paylaşılacağı, bu bağlamda, bağlı birimlerdeki farklı ilkeler için temel yaklaşımların oluşturulması ve belirli alanlarda en nitelikli ve deneyimli birimlerin katkısıyla ile uygun uygulama araçlarının tasarlanması hakkında görüş alışverişinde bulunulması istenmiştir.

Raporun son bölümünde ise kurumun iç kontrol sistemi hakkında yetkili ve sorumlu kişilerce imzalanacak makul güvence beyanına ilişkin örnek formlara yer verilmiştir.

AB Komisyonuna sunulan söz konusu rapor ve diğer çalışmalar sonucunda AB bünyesinde iç kontrol sisteminin çalışmasına ilişkin uygulama örnekleri AB Bütçesi Yıllık

⁵⁴ Örneğin süreç gözden geçirmeleri, istisnaların kaydı, iç kontrol zayıflıklarının raporlanması, yönetim denetimi ve geçici doğrulama, anketler ve mülakatlar, yönetim öz değerlendirmeleri, denetim raporları, paydaş geri bildirimi.

Yönetim ve Performans Raporlarında⁵⁵ görülmektedir. Nitekim Komisyon tarafından hazırlanarak Avrupa Konseyine, Avrupa Parlamentosuna ve Avrupa Denetçiler Mahkemesine sunulan 2018 Mali Yılına ilişkin AB Bütçesi Yıllık Yönetim ve Performans Raporunda (AB, 2018) yer alan iç kontrol sistemine ilişkin önemli hususlar aşağıda özetlenmiştir:

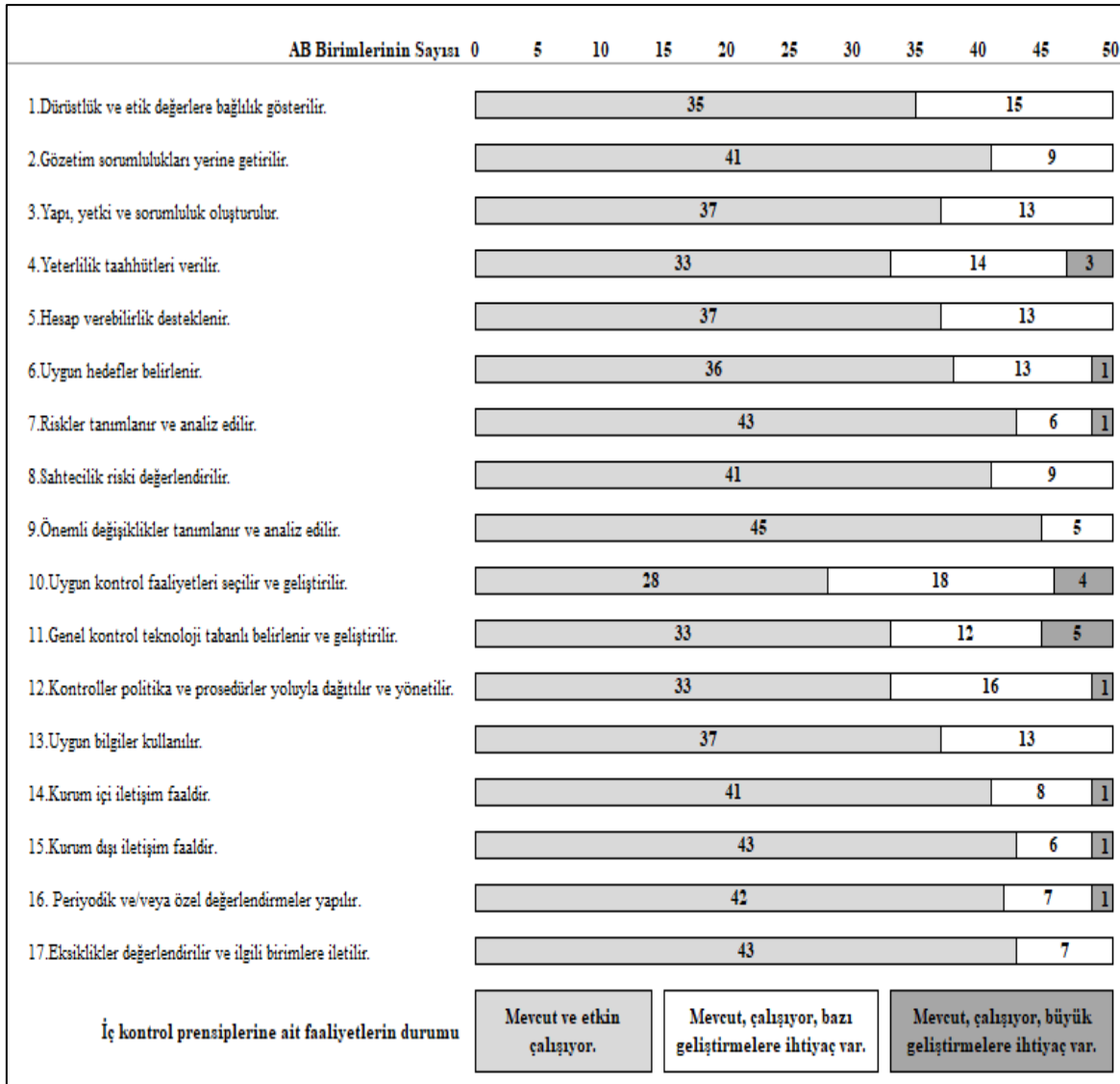
Raporda AB Komisyonunun, AB bütçesinin iyi yönetilmesini ve hatalara ve sahtekarlıklara karşı korunmasına en yüksek önceliği verdiği vurgulanmıştır. Bu çerçevede, Komisyonun sorumluluklarını yerine getirmek için, etkili bir güvence ve hesap verebilirlik modeli ile sağlam bir iç kontrol çerçevesi oluşturduğu ifade edilmiştir.

Gözden geçirilmiş iç kontrol çerçevesinin uygulanması sonucunda;

- Komisyonun iç kontrol çerçevesinin, Treadway Komisyonunun Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından önerilen 2013 çerçevesine dayandığı ve en yüksek uluslararası standartları karşıladığı,
- Bu kurumsal çerçeve içinde, her birimin, sağlam finansal yönetim de dahil olmak üzere politikasının ve operasyonel hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak için en uygun organizasyon yapısını ve iç kontrol sistemini devreye soktuğunu,
- 2018 yılının, tüm Komisyon birimlerinin gözden geçirildiği ve iç kontrol çerçevesinin tam olarak uygulandığı ilk yıl olduğu,
- Yoğun iletişim çabaları, çalıştaylar ve iyi uygulama alışverişi sayesinde iç kontrol kültürünün önemli ölçüde geliştiği,
- İç kontrol çerçevesinin giderek Komisyon genelinde güçlü bir yönetim aracı olarak algılandığı,
- Artan bu olgunluk seviyesine paralel olarak, Komisyon birimlerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini tam uyum hususlarının ötesine geçerek daha fazla izlediği, elde edilen ilerlemeyi geliştirmek için daha fazla çaba harcanacağı,
- Genel olarak, Komisyon birimlerinin iç kontrol sistemlerini etkili olarak değerlendirdiği, temel güçlü yanların kontrol ortamı ve risk değerlendirmesi ile ilgili olduğunun bildirildiği, bu durumun Komisyon'un yönetim düzenlemelerinde yapılan son revizyonu ve 2018 yılı boyunca risk yönetiminin kurumsal gözetiminin güçlendirmesini yansıttığı,

⁵⁵ Annual Management and Performance Report for the EU Budget.

- Bazı Komisyon birimlerinin de kontrol faaliyetlerinde iyileştirilmesi gereken alanları belirlediği, bu alanların denetim bulguları ile örtüştüğü, ilgili kontrol stratejilerinin yeniden düzenlenmesi dahil olmak üzere belirlenen zayıflıkların giderilmesine yönelik önlemlerin alındığı ifade edilmiştir.



Şekil 2.7. AB Komisyonu 2018 Yılı İç Kontrol Değerlendirme Sonuçları. Kaynak: AB Komisyonu 2018 Yılı Faaliyet Raporları, (AB, 2018).

AB Komisyonu Birimlerinin, yukarıda özetlenen 2018 yılı iç kontrol prensiplerine yönelik değerlendirme sonuçları Şekil 2.7.’de belirtilmiştir. Söz konusu değerlendirmede iç kontrol prensiplerine uyumlu olarak yürütülen faaliyetlere üç boyut üzerinden ve birim sayıları itibarıyla belirtilmiştir.⁵⁶

⁵⁶ Tablo, içeriğinden ziyade iç kontrol sistemine yönelik bir değerlendirme modeli örneği olarak gösterilmiştir.

Şekil 2.7.'deki veriler dikkate alındığında, AB birimlerinin iç kontrol sistemlerinin prensipler itibarıyla incelendiği, bu bağlamda öngörülen iç kontrol düzenlemelerine yönelik olarak üç boyutlu tespitler yapıldığı görülmektedir. Bu yaklaşımın, daha çok düzenlemelerin var olup olmadığına odaklanan klasik iç kontrol uygulamalarındaki kontrol listelerinden daha kapsamlı bir özellik taşıdığı değerlendirilmektedir.

Geleceğe ilişkin olarak, iç kontrolün uygulanmasında merkeziyetçilikten uzaklaşılması, şeffaflık gerekliliklerinin sağlanması, ilgili raporlama ve izleme uygulamalarının oluşturulması hem kurum hem de birimler düzeyinde performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesine yönelik bir eğilimin olduğu değerlendirilmiştir.

Böylece, kamu kurumlarının daha etkin bir şekilde kontrol edilmesi ve özel şirketlerle eşit muameleye tabi tutulması sayesinde, etik yönetimine ilişkin uluslararası deneyimlerin yanı sıra OECD veya Avrupa Komisyonu'nun tavsiyelerine uygun olarak finansal performansların öncekinden daha iyi yönetilmesi sağlanması beklenmektedir.

Yukarıdaki incelemeler doğrultusunda, Avrupa coğrafyasında iç kontrol kavramının ABD'nin COSO modeli üzerinden benimsendiği, bu çerçevede ulusal, sektörel ve kurumsal özelliklerine uygun revizyonlarla gerekli düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir.

Diğer taraftan, iç kontrol kavramının, Avrupa Birliği üyeliğine aday ülkelere ilişkin uyumlaştırma koşulları arasında olması, üye ülkelerde hedeflenen yönetim kaliteleri için standart bir performans göstergesi olarak önem kazandığını göstermektedir.

Tarihsel boyutta bakıldığında, 19. yüzyılın sonlarında özellikle sanayi devrimi ile ekonomik alanda büyük sıçrama yapan İngiltere'den yeni dünyaya taşınan muhasebe ve denetim birikimi, dramatik olayların adından geçirdiği evrim sonucunda tüm kurumsal yapıyı etkileyen bir yönetim sorumluluğu haline dönüşerek Avrupa kıtasını da etkilemiştir. Daha açık bir ifadeyle, denetim ve muhasebe kavramlarının içerisinde filizlenen iç kontrol kavramı, yönetim kavramının bütünselliği ile zenginleşerek küresel seviyede benimsenen bir kavrama dönüşmüştür. Bu genel tespit, aşağıda açıklanan diğer uluslararası örgütlerin de aynı yaklaşımları benimsemeleri ile teyit edilmektedir.

2.4.3.2. Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu

Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu⁵⁷, Birleşmiş Milletler (BM) veya BM'nin uzmanlık kuruluşları üyesi ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının üye olduğu profesyonel

⁵⁷ INTOSAI: The International Organization of Supreme Audit Institutions

ve siyasi olmayan bir örgüttür (INTOSAI). INTOSAI'nin günümüzde, 195'i tam üye (Türkiye dahil) olmak üzere toplam 201 üyesi bulunmaktadır (Keskin, 2006: 38). Organizasyonun amaçları;

- Sayıştaylara karşılıklı destek sağlamak
- Fikir, bilgi ve deneyim alışverişini teşvik etmek
- Uluslararası alanda Sayıştayların küresel bir kamu sesi olmak
- Kamu sektörüne yönelik denetim standartlarını belirlemek
- İyi ulusal yönetişimi teşvik etmek
- Sayıştayların kapasite geliştirme, iş birliği ve sürekli performans

iyileştirme süreçlerini desteklemek.

INTOSAI'nin 1992 yılında düzenlenen Washington kongresinde sunulan “Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının ana hatları” küresel ölçekte kabul edilen kurallar haline gelmiştir (Keskin, 2006: 38).

INTOSAI bünyesindeki ilgili komiteler tarafından oluşturulan söz konusu rehberler arasında seri halinde hazırlanan iyi yönetim rehberleri bulunmaktadır. Bu rehberler arasında, INTOSAI: 9100-9199 serisi arasında iç kontrole ilişkin olarak başta “INTOSAI GOV 9100 Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi” olmak üzere ayrıntılı dokümanlar bulunmaktadır. Bu rehberler, Türkiye’de Sayıştay tarafından yapılan dış denetim faaliyetlerinde de dikkate alınmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sayfası. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları).

İç kontrol standartlarının ve rehberlerin amacı, kamu denetimi yapan kurumlar arasında ortak bir iç kontrol konsepti oluşturmaktır (Sakin, 2017:13). Bu çalışmalar doğal olarak Sayıştaylar ve dolayısıyla ülkeler arasında yeni kurumsal kuram açısından bir eşbiçimlilik yaklaşımını sergilemektedir.

Kısaca, dünya genelinde etkin bir denetim otoritesi olan INTOSAI tarafından yapılan düzenlemelerde, üye kurumların ülkelerindeki kamu denetimlerinde iç kontrol konusuna önem verilmesi ve bu kapsamda INTOSAI'nin rehber ve standartlarının esas alınmasının teşvik edildiği görülmektedir.

INTOSAI yukarıda özetlenen amaç, faaliyet ve üye bilgileri itibarıyla iç kontrol bağlamında önemli bir referans noktasıdır. Nitekim Organizasyon, kamu sektörüne yönelik

denetimler kapsamında üye ülkelere yönelik olarak diğer konularda olduğu gibi iç kontrol konusunda da genel esas ve standartlar belirlemektedir.

Faaliyetleri itibarıyla BM tarafından desteklenen INTOSAI'nin üye profili dikkate alındığında, dünya genelinde toplam 201 üye ülkede denetim perspektifiyle aynı iç kontrol yaklaşımının ortaya çıkması bu araştırmanın kurumsal kuram (eş biçimlilik ve meşruiyet kavramları) açısından önemli bir tespit olarak görülmektedir.

2.4.3.3. OECD ve Dünya Bankası

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)⁵⁸ ile Dünya Bankası, kurumsal yönetim kavramının üye ve bağlantılı ülkelerde gelişmesini sağlayan birçok temel düzenlemeyi gerçekleştirmiştir. Kurumsal yönetim kapsamında yapılan düzenlemeler ise iç kontrol kavramının daha güçlü ve geniş bir alanda tanımlanmasını sağlamıştır. Dolayısıyla ülkemizde özellikle özel sektörde iç kontrol kavramının ortaya çıkışı ve şekillenmesinde başta OECD olmak üzere uluslararası alandaki kurumsal yönetim çalışmalarının önemli rolü olduğu görülmektedir.

Tüm ve Memiş (2012: 69-71), 1990'lı yıllarda ortaya çıkan ve hızlıca uluslararası alanda genel kabul gören kurumsal yönetim yaklaşımının BM'nin öncülüğünde “iyi devlet yönetimi (Good Public Governance)” anlamında kullanıldığını, daha sonra OECD tarafından özel sektörde “iyi yönetim (corporate governance)” olarak ifade edildiğini belirtmektedir. OECD ve Dünya Bankası tarafından kurumsal yönetim kavramını belirli ilkeler üzerinden geliştirmek amacıyla kapsamlı çalışmalar yapılmıştır. Müteakiben OECD tarafından oluşturulan Çalışma Grubunun hazırladığı Kurumsal Yönetim İlkeleri 1999 yılında OECD Konseyinde onaylanmıştır. Kurumsal yönetim ilkeleri esasen hisseleri “borsada işlem gören firmalara” yönelik hazırlanmıştır. Ancak OECD, bu ilkelerin “borsada kayıtlı olmayan özel firmalar” ve “kamu sermayeli şirketlerde” de uygulanmasının faydalı olacağını açıklamıştır.

OECD'nin başlattığı çalışmalar ve yaptığı açıklamalar, kısa sürede birçok ülkenin kurumsal yönetim kavramı ve ilkeleri konusunda ulusal ölçekte düzenlemeler yapmasına yol açmıştır. Türkiye de bu konuda en hızlı tepki veren ülkeler arasında yer almıştır. Bu kapsamda ülkemizdeki gelişmeler “Türkiye’de İç Kontrol” başlığı altında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

⁵⁸ OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD tarafından kurumsal yönetim bağlamındaki gelişmeler ve tepkiler doğrultusunda yeni açıklama ve düzenlemeler yapılmıştır. Nitekim OECD'nin 2004 yılında yayımladığı raporda “kurumsal yönetimin, şirket yönetimi, yönetim kurulu üyeleri, hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkiler setinden oluştuğu, bu çerçevede şirket hedeflerinin belirlendiği, bu hedeflere ulaşma yolunun saptandığı ve performansın gözlemlenmesinin sağlandığı bir yapı oluşturulduğu” belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumsal yönetim, şirket ve paydaşlarının hedeflerine ulaşılması noktasında güçlü bir model oluşturmaktadır. Bu noktada, iç kontrol kavramının kurum hedeflerinin gerçekleşmesine yönelik sağlayacağı makul güvence önem kazanmaya başlamıştır. Çünkü iç kontrol sisteminde hedefleri tehdit eden riskler tanımlanarak uygun kontrol tedbirleri oluşturulmakta, yönetime ve paydaşlara makul seviyede güvence sunulmaktadır.

Dünya Bankası ise 1999 yılında kurumsal yönetim kavramını, “bir kurumun beşerî ve finansal sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına, böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken, uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer oluşturmaya olanak sağlayan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar” şeklinde açıklamıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 71). Dünya Bankasının kurumsal yönetim ve iç kontrol kapsamındaki yaklaşımı, ülkeler nezdindeki yatırım, finans ve diğer ekonomi alanlarına ilişkin çalışmalarına ve raporlarına yansımaktadır. Nitekim Dünya Bankasının 28 Temmuz 2017 tarihli “Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Uluslararası Finans Kurumu ve Çok Taraflı Yatırım Garanti Ajansı'nın Türkiye Cumhuriyeti'ne Yönelik 2018-2021 Dönemini Kapsayan Ülke İşbirliği Çerçevesi” nde (Dünya Bankası) “Mali Hareket Alanının Arttırılması” amacına yönelik olarak “Kamu idaresinde iç kontroller için bir izleme sisteminin kurulması” bir gösterge olarak tanımlanmıştır.

OECD ve Dünya Bankası'nın ekonomi odaklı yaklaşımlarında, kurumsal yönetim genel olarak şirketlerin iyi yönetilmesini ve kontrol edilmesini sağlamaya yönelik kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012: 71). Bununla birlikte uluslararası alanda tanımlanan kurumsal yönetim kavramı, ülkeler açısından genel bir çerçeve niteliğini taşımaktadır. Nitekim her ülkenin kendisine özgü siyasi, ekonomik ve hukuki sistemleri olduğu gibi sosyal ve kültürel farklılıkları da bulunmaktadır. Bu bağlamda ülkeler, genel kabul gören temel ilkeler çerçevesinde kendi yapılarına uygun kurumsal yönetim yaklaşımlarını ve iç kontrol düzenlemelerini oluşturmaktadırlar.

2.4.3.4. Diğer uluslararası organizasyonlar

Uluslararası alanda, yukarıda belirtilen organizasyonlar dışında iç kontrol kavramının anlaşılması, uygulanması ve geliştirilmesi kapsamında sivil toplum örgütleri, bağımsız denetim ve danışmanlık şirketleri vs. organizasyonlar da etkin olarak faaliyet göstermektedirler.

Bu kapsamda özellikle, COSO'yu oluşturan beş sponsor örgüt arasında yer alan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün küresel ölçekte geçerli eğitim ve sertifikasyon hizmetleri verdiği görülmektedir. Bunun dışında, ABD İç Kontrol Enstitüsü⁵⁹ ve Avrupa Risk Yönetimi Dernekleri Federasyonu⁶⁰ gibi birçok farklı organizasyonun da değişik boyutlarda iç kontrol alanında faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Diğer taraftan, COSO tarafından 2013 yılında güncellenen “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” ile 2017 yılında revize edilen “Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performans ile Bütünleşik” dokümanlarının hazırlanmasında, başta PwC olmak üzere Deloitte, E&Y, KPMG gibi bağımsız denetim ve danışmanlık alanlarında küresel rol oynayan birçok şirketin de değişik seviyelerde katkısı olduğu görülmektedir.

Yukarıda örnekleri verilen farklı yapılarıdaki organizasyonlar esasen, ulusal ve uluslararası platformlarda (kongreler, seminerler, paneller vs.) ve yerel bağlantıları aracılığıyla birçok alanda aktif rol oynamakta, eğitim, denetim, danışmanlık, sertifikasyon faaliyetlerinin yanı sıra yapılacak yasal ve yönetsel düzenlemelere önemli katkılar sağlamaktadırlar.

Bu kapsamda, söz konusu organizasyonların önemli özelliklerinden biri de ilgili mesleklerle yönelik ilke ve standartlarının oluşturulması sürecinde belirleyici rol oynamalarıdır. Nitekim bu organizasyonlar misyonları çerçevesinde, iç kontrol dahil olmak üzere yönetim ve denetim alanlarında uygulamalı eğitimler vermekte, değişik seviyelerde sınavlar yapmakta, üyelerine ve katılımcılarına küresel ölçekte geçerli sertifikalar vermektedirler. Söz konusu sertifika vb. belgeler, katılımcılar için sadece bir CV bilgisi değil aynı zamanda mesleki açıdan iş başvurusu, işte yükselme gibi süreçlerde temel koşul veya ayırt edici bir faktör haline gelebilmektedir.

⁵⁹ ICI ABD: The Internal Control Institute USA

⁶⁰ FERMA: The Federation of European Risk Management Associations

Yeni kurumsal kuram bağlamında, söz konusu organizasyonlar, eş biçimliliğe yol açan eğitim, sertifikasyon ve akreditasyon gibi normatif mekanizmalar konusunda önemli rol oynamaktadırlar.

2.5. Türkiye’de İç Kontrol

Türkiye’de iç kontrol kavramı çok boyutlu bir inceleme alanını kapsamaktadır. Nitekim iç kontrol, ülkemizdeki, sorun, ihtiyaç ve beklentilere karşılık olarak, uluslararası dinamiklerin etkisiyle şekillendirilen bir yönetim yaklaşımı içerisinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla bu kavramın dış ve iç çevre koşulları mevcuttur. Bu bölüme kadar iç kontrol kavramının Türkiye’de biçimlenmesini etkileyen (kurumsal çevrenin) dış çevre dinamikleri incelenmiştir. Bu bölümde ise, dış çevre etkileşimi içerisinde Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin oluşması ve bu düzenlemelerin nitelikleri araştırılmıştır.

Nitekim araştırma soruları doğrultusunda elde edilecek bilgilerle, yeni kurumsal kuram bağlamında Türkiye’de iç kontrol performansının ne olduğu ve nasıl ölçülebileceği sorularının cevaplandırılmasına çalışılmıştır.

Bu noktada tekrar hatırlatılmasında fayda görülen bir husus vardır. İç kontrol tek başına dış çevreden ithal edilen ve iç çevrede biçimlendirilen bir kavram değildir. İç kontrol, Türkiye’de yönetim alanında kronikleşen bir sorunsala yönelik çözüm arayışları içerisinde başka kavramlarla etkileşim içerisinde filizlenen bir kavramdır. Bu nedenle iç kontrol kavramının, Türkiye’de başka kavramların da yer aldığı bir süreç içerisinde bütüncül bir yaklaşımla incelenmesi ve iç kontrol performansının bu sosyal olgular bağlamında ele alınması gerekmektedir.

Yukarıda özetlenen paradigma çerçevesinde, Türkiye’deki iç kontrol kavramı birbirini tamamlayan başlıklar altında incelenmiştir.

2.5.1. Kurumsal yönetim bağlamındaki gelişmeler

Türkiye’de özellikle yönetim bağlamında karşılaşılan sorunlara karşılık olarak kurumsal yönetim yaklaşımı önemli bir kavram olarak benimsenmiştir. Bu çalışmanın temel kavramı olan “iç kontrol ile kurumsal yönetim kavramı arasında olumlu ve güçlü bir ilişki olduğunu belirleyen çalışmalar” yapılmıştır (Baskıcı, 2015). Bu nedenle, iç kontrol performansına yönelik etkileri açısından Türkiye’deki kurumsal yönetim kapsamında yapılan düzenlemelerin incelenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür.

Nitekim OECD'nin kurumsal yönetim bağlamında 1999 yılında başlattığı çalışmalar ve yaptığı açıklamalar doğrultusunda birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de hızlı bir düzenleme süreci başlamıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 70).

Türkiye'de kurumsal yönetim kavramına yönelik ilgi artmış ve önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda ilk çalışma Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) tarafından gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde, kurumsal yönetimi teşvik eden bir önemli gelişme de "Menkul Kıymetler Borsası (MKB) Kurumsal Yönetim Endeksi"nin oluşturulmasıdır. Bilahare, ülkemizde Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin kapsamındaki diğer adım ise, 6102 s. Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yürürlüğe girmesi olmuştur. Yeni kanun kapsamında, kurumsal yönetime ilişkin birçok düzenleme yapılmıştır.

Diğer taraftan, ülkemizin kamu yönetiminde, uluslararası alanda kabul gören kurumsal yönetim ve diğer çağdaş yaklaşımlar dikkate alınarak önemli düzenlemeler yapılmaya başlamıştır. Bu düzenlemelerin en önemlisi AB'ne üyelik koşullarının güçlü motivasyonu ile 2004 yılından itibaren kademeli olarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmuştur. Bu kapsamda kamu yönetiminde de uluslararası alanda benimsenen kurumsal yönetim yaklaşımı ve ilkeleri kabul edilmiştir.

Esasen önce özel sektörde, ardından kamu sektöründe yapılan düzenlemelerle benimsenen kurumsal yönetim kavramı, her iki sektörü yönetim anlayışı açısından bütünleştiren bir çatı oluşturmuştur. Bu çatı altında belirlenen kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde iç kontrol, iç denetim, dış denetim, bağımsız denetim gibi birbirleriyle ilişkili kavramlar da yerlerini almışlardır. Doğal olarak her iki sektör arasındaki etkileşim toplumsal yapının dinamikleri (sorunlar, beklentiler, ihtiyaçlar vs.) doğrultusunda artmıştır.

Nitekim kurumsal yönetim ilkelerinin bütünü ifade eden kurumsal yönetim kavramı tüm sektörleri ve yönetsel alanları kapsayan geniş bir yönetim tarzı olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda Topçu (2013), "devletle özdeşleşen klasik yönetim anlayışının yerini yönetime katılmaya vurgu yapan ve toplumsal, yönetsel ve siyasal aktörler arasındaki etkileşimli ilişkileri düzenleyen yönetişime terk ettiğini" belirtmektedir.

Diğer taraftan kurumsal yönetimin ülkemizde ve uluslararası alanda genel kabul görmesinin nedenlerinin de anlaşılması önemlidir. Nitekim, başta demokrasi ve insan hakları olmak üzere toplumların tüm katmanlarında artan ve çeşitlenen beklentiler, kurumsal yapıların sadece daha iyi yönetilmesini değil aynı zamanda şeffaf ve hesap verilebilir bir yapıda çalışmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda tanımlanan kurumsal yönetim ilkeleri,

ülkelerin ve küresel piyasaların istikrar ve güven beklentilerinin karşılığı olarak değer kazanmaktadır. Zira hem kamu sektöründe hem de özel sektörde yer alan tüm paydaşlar özellikle ekonomik çıkarlarının korunması ve artırılması konusunda sağlam temellere dayanan güvence taleplerini daha yüksek güçlü ifade etmektedirler.

Kurumsal yönetim kavramının ve temel ilkelerinin çatısı altında talep edilen söz konusu güvence talepleri karşısında iç kontrol kavramının varlığı ve geliştirilmesi daha da önem kazanmıştır. Nitekim, özellikle kurumsal risk yönetimi ile entegre edilen iç kontrol kavramı tüm kurumsal yapıyı sarmalayan bir yaklaşıma evrilmiş ve tüm yönetim kademeleri ilgilendiren bir yapıya dönüşmüştür.

2.5.2. Özel Sektör

Türkiye’de özel sektördeki düzenlemelerin, yukarıda açıklanan gelişmelere bağlı olarak kurumsal yönetim kavramı ve ilkelerine göre biçimlendiği görülmektedir. Bununla birlikte sektörün farklı kesimlerinin kendine özgü yapıları ve gereksinimleri nedeniyle özellikle yasal düzenlemeler farklı başlıklar altında yapılmıştır. Bu yapılanmaya uygun olarak iç kontrole ilişkin düzenlemeler de yerlerini almıştır.

Bu nedenle özel sektördeki iç kontrol kavramının tanımı ve konumlandırılması aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir.

2.5.2.1. Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında iç kontrol

Aksoy (2010: 353-354), “Türkiye’de iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemesinin 1996 tarih ve (X,16) seri no.lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’e dayandığını” belirtmektedir. Bilahare ABD’de yürürlüğe giren SOX yasası ile yapılan düzenlemeler, söz konusu SPK tebliğinde de değişiklikler yapılmasına neden olmuştur.

Böylece, ABD’de yürürlüğe giren SOX yasasının “mini Türkiye versiyonu” olarak görülen “(X:19) seri no.lu SPK tebliği” ile Türkiye’deki sermaye yapısı yeni düzenlemelere tabi olmaya başlamıştır. Daha sonra yapılan ek düzenlemeler SPK’nın değişiklikler içeren “(X:22) seri no.lu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” kapsamına aktarılmıştır. Müteakiben devam eden süreçte ihtiyaç duyulan düzenlemeler yeni tebliğler aracılığıyla yapıldığı görülmektedir.

Bu noktada bir ön tespit kapsamında, ABD’de iç kontrol kavramının gelişmesine ortam sağlayan “yasa” seviyesinde yapılan güçlü düzenlemelerin Türkiye’deki sermaye piyasasına “tebliğler” yoluyla ithal edilmeye başlandığı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, 30.12.2011 tarihinde yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56)” kapsamında düzenlenen “Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları” başlığı altında; *“Yönetim kurulunun; başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek risk yönetim ve bilgi sistemleri ve süreçlerini de içerecek şekilde iç kontrol sistemlerini, ilgili yönetim kurulu komitelerinin görüşünü de dikkate alarak oluşturacağını; ayrıca yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçireceğini; iç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi vereceğini”* düzenleyen hükümlere yer verilmiş ve bu kapsamda iç kontrol sistemi Kurumsal Yönetim bağlamında Yönetim Kurulunun temel görevleri arasına dâhil edilmiştir.

Türkiye’de özel sektörün temel kanunlarından biri olan “6362 s. Sermaye Piyasası Kanunu” 30.12.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunun amacı; *“Sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi”* olarak belirtilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kurumsal yönetim ilkeleri esas alınmıştır. Nitekim Kanunun; 17. maddesinde; *“Halka açık ortaklıklarda kurumsal yönetim ilkeleri ile kurumsal yönetim uyum raporlarının içeriğine, yayımlanmasına, ortaklıkların kurumsal yönetim ilkelerine uyumlarının derecelendirilmesine ve bağımsız yönetim kurulu üyeliklerine ilişkin usul ve esasların Sermaye Piyasası Kurulunca belirleneceği; Kurulun bu yetkilerini halka açık şirketler arasında haksız rekabet ile sonuçlanmayacak şekilde ve eşit koşullardaki şirketlere eşit kuralların uygulanması prensibini göz önünde bulundurarak kullanacağı”* belirtilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanununun hükümleri, iç kontrol açısından incelendiğinde;

- Yatırım Kuruluşlarına ilişkin 45.maddesinde; *“Yatırım kuruluşlarının, faaliyetleri nedeniyle oluşabilecek riskleri de dikkate alacak şekilde sundukları yatırım hizmet ve faaliyetlerine uygun, yatırımcı hak ve yararlarını gözeterek ve bu hizmet ve*

faaliyetlerden doğan yatırımcı şikâyetlerinin takibi ve sonuçlanmasını sağlamak üzere gerekli iç kontrol birim ve sistemlerini oluşturmakla yükümlü oldukları”,

- Borsalara ilişkin 73. maddesinde; *“Borsaların, sistemlerinin güvenli bir şekilde yönetilebilmesi için gerekli düzenlemeleri yapmaları ve önlem almaları, gerekli iç kontrol birim ve sistemlerini oluşturmakla yükümlü oldukları”*

- Merkezi Takas Kuruluşlarına ilişkin 78. maddesinde; *“Merkezî karşı taraf hizmeti verecek merkezî takas kuruluşlarının ilgili sermaye piyasası araçlarında üstlenmiş oldukları mali riskler ile diğer risklere uyumlu olarak yeterli düzeyde sermaye bulundurması, bilgi işlem altyapısı ile iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerini kurması ve idame ettirmesi zorunlu olduğu”* kapsamında hükümler bulunmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanununun yukarıdaki maddelerinde görüldüğü üzere, kurumsal yönetim ilkeleri kanun kapsamı için genel bir çerçeve çizerken, iç kontrol konusunda da ilgili kurumlara açık sorumluluklar verilmiştir. Bununla birlikte Kanunda belirlenen genel esaslar ve sorumluluklar dahilinde iç kontrol konusuna ilişkin düzenlemelerin Tablo 2.3. ve Tablo 2.4.’te gösterildiği üzere yayımlanan birçok yönetmelik ve tebliğde yer aldığı görülmektedir. İç kontrol konusunda yapılan düzenlemelerin kapsamı yönetmeliklerin ve tebliğlerin konuları itibarıyla farklılık göstermektedir.

Tez çalışmasının kapsamını genişletmemek amacıyla söz konusu yönetmelik ve tebliğlerin madde ayrıntılarına yer verilmemiştir. Nitekim SPK kapsamında tanımlanan kurumların yapılarında ve işleyişlerinde iç kontrol sisteminin varlığına ve iç denetim fonksiyonuna ayrıntılı olarak yer verildiği, bununla birlikte özellikle yönetim kuruluna, yöneticilere ve denetçilere ilişkin sorumlulukların açık olarak tanımlandığı görülmektedir. Söz konusu düzenlemeler aracılığıyla ve kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde ABD’de yürürlüğe giren SOX yasasındaki temel yaklaşımların Türkiye’deki sermaye piyasasına uyarlanmaya çalışıldığı düşünülmektedir (Sakin, 2017: 14).

Tablo 2.3. İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Yönetmelikleri

Yönetmeliklerin Adı ve Yayımlı Tarihi	İç Kontrol ile İlgili Hususların Düzenlendiği Konu Başlıkları
Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik (13.03.2013)	- Fonun iç kontrol sistemi - Fon paylarının kayda alınma başvurusu - Muhasebe, belge ve kayıt düzeni ile bağımsız dış denetim
Merkezi Takas Kuruluşlarının Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Genel Yönetmelik (30.05.2013)	- Faaliyet şartları - Yönetim kurulunun görev ve yetkileri - Teşkilat ve personel - İç denetim, risk yönetimi, iç kontrol, uyum ve bilgi sistemleri
Borsalar ve Piyasa İşleticilerinin Kuruluş, Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelik (19.07.2013)	- Tanım ve kısaltmalar - Faaliyet izni
İstanbul Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi Merkezi Karşı Taraf Yönetmeliği (14.08.2013)	- Üyelik şartları - Üyelerin genel yükümlülükleri - İç sistemler ve bilgi teknolojileri altyapısı
Merkezi Kayıt Kuruluşunun Kuruluş, Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelik (07.08.2014)	Faaliyet şartları
Veri Depolama Kuruluşunun Faaliyet, Çalışma ve Denetim Esasları Hakkında Yönetmelik (19.09.2018)	Veri Depolama Kuruluşları

Diğer taraftan SPK kapsamında yayımlanan çok sayıda Tebliğde iç kontrol kavramının değişik başlıklar altında düzenleme konusu yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda, ilgili kurumlarda iç kontrol sistemlerinin nasıl kurulacağı ve işletileceği, risk yönetimi, teftiş, bağımsız denetim ile iç kontrol sisteminin ilişkileri, finansal raporlamada sorumluluk beyanları, dışarıdan hizmet alımları, bilgi sistemleri, organizasyon yapısı, yöneticiler ve çalışanlar gibi birçok farklı başlık altında iç kontrole yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu durum, SPK kapsamında iç kontrolün kurumsal yapılarda ne kadar yaygın ve etkin bir konumda olduğunu göstermektedir.

SPK Haftalık Bültenlerinde 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulu Duyuru ve İlke Kararları kapsamında da “Risk Yönetimi ve İç Kontrol Mekanizması” başlığı altında iç kontrole yönelik düzenlemeler bulunmaktadır.

Tablo 2.4. İç Kontrol Konusunda Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Tebliğleri

Tebliğlerin Seri Numarası ve Yayın Tarihi	İç Kontrol ile İlgili Düzenleme Yapılan Başlıca SPK Tebliğleri
(Seri: V, No: 65) (14.07.2003)	Sermaye Piyasası Araçlarının Kredili Alım, Açığa Satış ve Ödünç Alma ve Verme İşlemleri Hakkında Tebliğ
(Seri: V, No: 68) (14.07.2003)	Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ
(Seri: VIII, No: 51) (12.07.2007)	Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Tebliği
(II-14.1) (13.06.2013)	Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği
(III-55.1) (02.07.2013)	Portföy Yönetim Şirketleri ve Bu Şirketlerin Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Tebliği
(III-56.1) (02.07.2013)	Portföy Saklama Hizmetine ve Bu Hizmette Bulunacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Tebliği
(III-37.1) (11.07.2013)	Yatırım Hizmetleri ve Faaliyetleri ile Yan Hizmetlere İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ
(III-39.1) (17.12.2013)	Yatırım Kuruluşlarının Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Tebliğ
(II-14.2) (30.12.2013)	Yatırım Fonlarının Finansal Raporlama Esaslarına İlişkin Tebliğ
(II-17.1) (03.01.2014)	Kurumsal Yönetim Tebliği
(III-58.1) (09.01.2014)	Varlığa veya İpoteğe Dayalı Menkul Kıymetler Tebliği
(III-59.1) (21.01.2014)	Teminatlı Menkul Kıymetler Tebliği
(III-60.1) (17.07.2014)	İpotek Finansmanı Kuruluşlarına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ
(VII-128.7) (14.08.2014)	Sermaye Piyasasında Faaliyette Bulunanlar İçin Lisanslama ve Sicil Tutmaya İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ
(III-48.5) (27.05.2015)	Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği
(III-62.2) (05.01.2018)	Bilgi Sistemleri Bağımsız Denetim Tebliği

Tüm ve Memiş (2012: 183), SPK’nda iç kontrol ve iç denetim konusunda oldukça somut ifadeler ve sorumluluklara yer verildiğini, bu bağlamda 6102 s. Türk Ticaret Kanunu’na (TTK) göre daha fazla önem atfedildiğini belirtmektedir. Bu tespiti ilişkin durum, TTK bölümünde incelenmiştir.

2.5.2.2. Kamu Gözetimi Kurumu kapsamında iç kontrol

Tüm dünyayı etkileyen küresel skandalların ve krizlerin ardından uluslararası ve ulusal düzeylerde kurulan ticari ilişkilerde dürüstlük ve güven daha çok önem kazanmıştır. Nitekim “finansal tablolarda şirketlerin varlık ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir şekilde yansıtılması ve bu konuda güvence oluşturulması” zorunlu hale gelmiştir. Şirket ile ticari ilişki kuranlar veya kuracaklar, “şirketin finansal durumunu gerçeğe uygun şekilde görmek ve bu bilgiler doğrultusunda kararlarını vermek” istemektedirler. Bu ihtiyacın karşılanması çalışmalar sonucunda, söz konusu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar üzerinden elde edilmesinin uygun olduğu anlaşılmıştır. Bununla birlikte, “finansal tabloların muhasebe standartlara uygun olduğuna dair bağımsız ve tarafsız bir uzman tarafından güvence verilmesi (denetlenmesi)” ve “finansal bilgiyi üreten ve kullananlar arasında güven ortamının sağlanması” açısından önemli bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Birinci ihtiyaç muhasebe standartları, ikinci ihtiyaç ise denetim standartları kavramlarının gelişmesinin sağlamıştır.

Bu bağlamda denetim; “denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kıstaslara (muhasebe standartları) uygunluk derecesini belirlemek için kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bilgilerin ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreç” olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu denetimin “kim tarafından ve nasıl yapılacağı, elde edilen bilgilerin nasıl raporlanacağının kurallara bağlanması” denetim standartlarının konusunu oluşturmaktadır.

Diğer taraftan söz konusu denetim faaliyetinin de kalite ve güvenilirlik açısından sorgulanması başka bir ifadeyle önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun belirlenmesi başka bir gereksinim olarak ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda “bu standartların düzenlenmesi, bu standartlara uyumun gözetimi ve standartlara aykırı davranışlara ilişkin tedbirlerin alınması ve yaptırımların uygulanması” kamusal bir görev olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda özetlenen kamusal görevi yerine getirmek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, “kamu gözetimi⁶¹ alanında

⁶¹ Kamu gözetimi, “genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir.”

uluslararası gelişmelerin gereği olarak TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını⁶² düzenlemek üzere” 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 02.11.2011 tarihinde kurulmuştur. KGK’nın misyonu, “finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” olarak belirlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili ve idari özerkliği bulunan KGK’nın amacı, “yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak” olarak belirlenmiştir.

KGK uhdesinde gerçekleştirilen kamu gözetimi süreçleri Avrupa Birliği ile eşdeğerli bir yapıda tasarlanmıştır. Bu doğrultuda KGK tarafından, başta halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin cari limitlere göre Türkiye’nin en büyük 10.000 işletmesinin bağımsız denetim süreçleri incelenmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu yönetmelikte düzenlenen inceleme ve denetimler, *“Denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının mevzuat çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeleri”* kapsamaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere KGK, bağımsız denetim alanında “düzenleyici ve denetleyici bir otorite” olarak faaliyet göstermektedir. Bu bağlamda KGK’nın faaliyet alanı muhasebe ve denetim standartları olarak iki başlık altında ele alındığında, iç kontrol kavramına ilişkin düzenlemelerin denetim standartlarında yer aldığı görülmektedir.

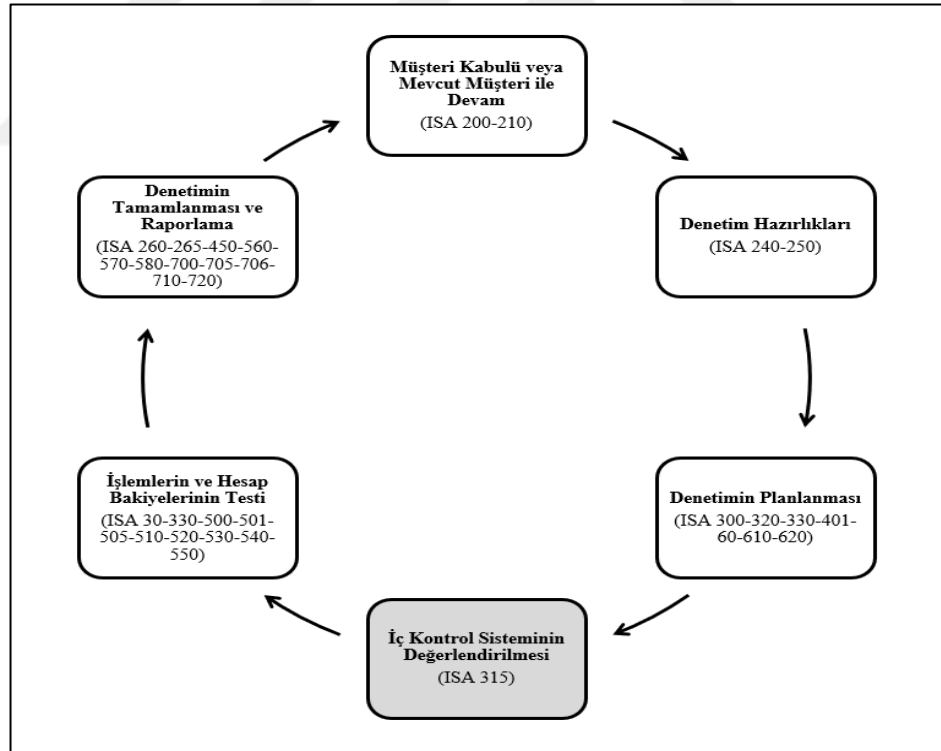
⁶² Bağımsız denetim, “bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır”. Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülür. Bağımsız denetçiler; “yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişilerdir. Bağımsız denetim kuruluşları ise; “Kurumdan bağımsız denetim alanında faaliyette bulunma yetkisi alan şirketlerdir.”

İç kontrol konusundaki temel düzenlemeler, bağımsız denetim standartlarının (BDS) genel yapısı içerisinde, “Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları” kapsamında yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler aşağıdaki standartlar kapsamında ayrıntılı olarak yapılmıştır.

- BDS 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi.
- BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.

Kamu gözetimi kapsamındaki düzenlemelerde yukarıdaki standartlar dışında birçok farklı başlık altında düzenlemeler bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, uluslararası ve ulusal alanlarda ortaya çıkan değişim ihtiyaçlarına bağlı olarak güncellenmektedir.

Denetim standartları bağımsız denetim sürecinin rehberlik ve disipline eden kuralları ve bilgileri içerir. Şekil 2.8.’de denetim standartlarının bağımsız denetim sürecindeki yeri gösterilmiştir.



Şekil 2.8. Denetim Standartlarının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri (Kaynak: KGK)

KGK tarafından, “gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilginin sağlanmasını teminen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde Kalite

Güvence Sistemi İncelemeleri” yapılmaktadır (KGK). Bu kapsamda gözetim fonksiyonu yerine getirilmektedir.

Söz konusu kalite güvence sistemi incelemeleri, “ilgili kurumların görüşleri alınmak suretiyle her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülmekte” ve sonuçları kamuoyuna açıklanmaktadır. Söz konusu incelemeler, “kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir” yapılmaktadır (KGK). Planlı incelemeler dışında, “ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli diğer hallerde inceleme yapma yetkisi” bulunmaktadır.

KGK tarafından gerçekleştirilen incelemelerin sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla hazırlanan raporlarda seçilmiş dosya incelemelerinde en sık tespit edilen bulgulara ve bunlara ilişkin değerlendirmelere de yer verilmektedir. Bu çalışmanın araştırma soruları doğrultusunda başka bir ifadeyle Türkiye’de iç kontrolün performansı konusunda KGK tarafından yapılan inceleme sonuçlarının özel sektör bağlamında önemli bir veri kaynağı olduğu değerlendirilmiştir. Bu nedenle araştırmanın yöntem bölümünde bu kaynaklar da ele alınmıştır.

2.5.2.3. Türk Ticaret Kanunu kapsamında iç kontrol

6102 s. Türk Ticaret Kanunu (TTK) 01 Temmuz 2012 tarihinden itibaren kademeli olarak yürürlüğe girmek üzere 14 Şubat 2011 tarihinde yayımlanmıştır.

TTK’da; kurumsal yönetim kavramı ve ilkeleri esas alınmıştır. Nitekim, Kanunun Kurumsal Yönetim İlkeleri başlığı ile düzenlenen 1529. maddesinde; *“Halka açık anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun buna ilişkin açıklamasının esasları ve şirketlerin bu yönden derecelendirme kural ve sonuçlarının Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirleneceği; Sermaye Piyasası Kurulunun uygun görüşü alınmak şartıyla, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, sadece kendi alanları için geçerli olabilecek kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili, ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabileceği”* düzenlenmiştir.

Ticari yapılara ve işlemlere yönelik birçok beklenti ve soruna karşılık olarak çok kapsamlı düzenlenen Kanunun ikinci bölümünde “Yönetim Kurulu” ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş, üçüncü bölümünde ise “Denetim” konusu düzenlenmiştir.

Bu kapsamda Kanunun Yönetim Kurulu ile ilgili olarak, görev dağılımını düzenleyen 366. maddesinde; *“Yönetim kurulunun, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceği”*

belirtilmiştir. Maddeden anlaşılacağı üzere; Yönetim Kurulunun, kurum hedefleri kapsamındaki faaliyetleri yönetmek ve performansı izlemek veya iç denetim yapmak amacıyla birimler kurabileceği belirtilmektedir. Bu durum esasen bir iç kontrol sisteminin varlığını göstermektedir.

Ayrıca Kanunun 375. maddesinde, “*muhasabe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması*” Yönetim Kurulunun devredemeyeceği görevler arasında sayılmıştır. Bu maddede iç kontrol kavramından bahsedilmemekle birlikte üstü kapalı bir şekilde iç denetim fonksiyonuna gönderme yapılmaktadır. Ancak, denetim sisteminin nasıl bir yapıda ve nitelikte olması gerektiği açıklanmamıştır.

Kanunun “Riskin erken saptanması ve yönetimi başlığı” altında düzenlenen 378. maddesinde; “*Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulunun, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü olduğu; diğer şirketlerde bu komitenin, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulacağı, kurulan komitenin, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendireceği, varsa tehlikelere işaret edeceği ve çareleri göstereceği, raporun denetçiye de gönderileceği*” belirtilmiştir. Bu maddede yine açıkça ifade edilmemekle birlikte; şirkette etkin bir risk yönetiminin oluşması gerektiği anlaşılmaktadır. Nitekim, söz konusu risklerin yönetilmesi etkin bir iç kontrol sistemi ve bu sistemin entegre olduğu kurumsal risk yönetimi ile mümkün olabilecektir.

Kanunun üçüncü bölümünde düzenlenen “Denetim” başlığı kapsamında 397. maddesinde; “*Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloların denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği*” belirtilmiştir. Bu bağlamda, TTK’da tanımlanan ticari organizasyonların ve faaliyetlerin, uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenen ulusal denetim standartlarına göre yapılacağı belirlenmiştir. Bu noktada KGK tarafından standartların iç kontrol açısından incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla, Kanun kapsamında; kurumsal yönetim ilkeleri konusunda SPK, denetim standartları konusunda ise KGK tarafından yapılan düzenlemelerin referans alınacağını düzenlendiği görülmektedir.

Kuşkusuz TTK'nın diğer maddeleri, madde gerekçeleri ve maddelerin birbirleriyle ilişkileri bağlamında daha ayrıntılı olarak incelenebilir. Ancak bu çalışmanın odak noktası olarak iç kontrol bağlamında incelendiğinde; Kanun hükümlerinde doğrudan iç kontrol kavramına yer verilmediği, ancak değişik maddelerinde Yönetim Kuruluna yönelik olarak, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, risk yönetiminin uygulanması ve iç denetim fonksiyonunun etkin olarak çalıştırılması kapsamında sorumlulukların düzenlendiği görülmektedir.

Bununla birlikte, Sakin'e (2017: 13) göre, "Türk Ticaret Kanunu'nda, şirketlerin daha iyi yönetilmesini sağlamak amacıyla; şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin gerekliliği hüküm altına alınmış ve iç denetim birimlerinin kurulmasının teşvik eden düzenlemeler getirilmiştir."

Diğer taraftan Tüm ve Memiş'e (2012: 180) göre TTK'nin ilgili maddeleri doğrultusunda, "işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi, risklerin erkenden tespit edilmesi ve gerekli hallerde gerekli düzeltmelerin yapılması noktasında işletmelerin iç denetim ve iç kontrolle ilgili komiteler kurma ve sistemler geliştirme gerekliliğine işaret edilmektedir." Ancak yazarlar, bu gerekliliğin riskin tespiti ve yönetimi konularında göndermeler yapılarak ortaya konulmasının yeterli olmadığını, iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin oluşturulması ve etkin işletilmemesi hallerinde başvurulacak yaptırımların da yasal düzenlemelerin içine dahil edilmesi gerektiğini belirtmektedir.

2.5.2.4. Bankacılık Kanunu kapsamında iç kontrol

Uluslararası alanda 2000'li yılların başında yaşanan finansal krizler ve ulusal ölçekteki gelişmeler bankacılıkta özellikle risk yönetimi sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi yönünde yeni düzenlemelerin yapılmasını, uluslararası geçerliliği olan kuralların ve standartların belirlenmesini gündeme getirmiştir (Yurtsever, 2010: 27). Bu kapsamda, risk yönetimiyle birlikte iç kontrol kavramının da öneminin arttığı ve görülmektedir.

Uluslararası birçok örgütün (OECD, AB, Dünya Bankası vs.) iç kontrol ve risk yönetimi konularında yaptığı düzenlemeler Türkiye'deki gelişmelerin de şekillenmesini yol açmıştır. Türkiye'de "*finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin*

korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek” maksadıyla yayımlanan 5411 s. Bankacılık Kanunu 01 Kasım 2005 tarihinden itibaren kademeli olarak yürürlüğe girmiştir. Bankacılık Kanunu kapsamında iç kontrol açısından önemli hususlar aşağıda özetlenmiştir.

- *“Türkiye’de kurulacak bir bankanın kuruluş şartları arasında; Öngörülen faaliyet konularına ait iş plânları, kuruluşun malî yapısı ile ilgili projeksiyonlarını sermaye yeterliliğini de içerecek şekilde, ilk üç yıl için bütçe plânını ve yapısal örgütlenmesini gösteren bir faaliyet programının iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi de dahil olmak üzere ibraz edilmesi de yer almaktadır.”*

- *“Bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulur. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur. Ayrıca, denetim komitesi, iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri kapsamında oluşturulan birimlerden ve bağımsız denetim kuruluşlarından; görevlerinin ifasıyla ilgili olarak düzenli raporlar almak ve bankanın faaliyetlerinin sürekliliği ve güven içinde yürütülmesini olumsuz etkileyebilecek hususlar veya mevzuata ve iç düzenlemelere aykırılıklar bulunması hâlinde bu hususları yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür.”*

- *“Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’na yapılacak raporlamalara ilişkin usul ve esaslar Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca belirlenir.”*

- *“Bankalar, iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol*

faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülür.”

- *“Konsolide denetim kapsamında; ilgili hükümlerde sayılan kuruluşlar, öncelikle iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri, muhasebe ve finansal raporlama birimi, finansal tablolar ve raporları ile risk grubuna kullandırılan kredilere ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerini konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorundadırlar.”*

- *“Konsolide veya konsolide olmayan bazda yapılan denetimler sonucunda bir bankanın; İç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerini kurmaması veya bu sistemleri etkin ve yeterli bir şekilde işletmemesi veya denetimi engelleyici herhangi bir hususun bulunması halinde, Kanunun ilgili maddelerinde öngörülen tedbirler derhal alınır.”*

- *“Bu Kanun hükümleri ile bu Kanun kapsamındaki kuruluşlar hakkında diğer kanunlarda yer alan hükümlerin uygulanmasının ve bu kuruluşların her türlü işlemlerinin gözetimi ve yerinde denetimi ve bu Kanun kapsamındaki kuruluşların konsolide ve konsolide olmayan bazda risk yapısı, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri ile varlıkları, alacakları, öz kaynakları, borçları, kâr ve zarar hesapları, yükümlülükleri ve taahhütleri arasındaki ilgi ve dengelerin ve malî bünyeyi etkileyen diğer tüm unsurların ve bu kuruluşların kurumsal yönetim ilkelerine uyum seviyesinin gözetimi, tahlili ve ölçümü BDDK tarafından yapılır.”*

- *“BDDK tarafından gerçekleştirilen denetimler sırasında talep edilmesi hâlinde, bankalar tarafından iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinde çalışanların görevlendirilmesi dâhil olmak üzere her türlü destek sağlanır.”*

Bankacılık sektöründe yer alan iç kontrol bağlamındaki temel düzenlemelerin Tablo 2.5.’de yer alan başlıca mevzuat hükümlerinde yapıldığı, bununla birlikte genelge, karar, rehber gibi birçok alt kategoride uygulamaya yönelik ayrıntılı usul ve esasların belirlendiği görülmektedir.

Tablo 2.5.Bankacılık Kapsamında İç Kontrol Düzenlemesi Yapılan Başlıca Mevzuat

Yayın Tarihi	İç Kontrol ile İlgili Düzenleme Yapılan Mevzuat Adı
01.11.2005	5411 s. Bankacılık Kanunu
01.01.2006	Bankaların İzne Tabi İşlemleri ile Dolaylı Pay Sahipliğine İlişkin Yönetmelik
01.03.2006	5464 S. Banka Kartları ve Kredi Kartları Kanunu
22.07.2006	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
01.11.2006	Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik
01.11.2006	Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik
13.01.2010	Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik
13.12.2012	6361 S. Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu
04.12.2013	Bilgi Alışverişi, Takas ve Mahsuplaşma Kuruluşlarında Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkeler ile İş Süreçleri ve Bilgi Sistemlerinin Denetimine İlişkin Tebliğ
11.07.2014	Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik
15.03.2020	Bankaların Bilgi Sistemleri ve Elektronik Bankacılık Hizmetleri Hakkında Yönetmelik

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ise, “finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız karar mekanizmalarına kavuşturulması yönündeki politikalar ve ilgili kanunlar doğrultusunda kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite” olarak kurulmuştur. BDDK’nın misyonu; “Bankacılık Kanunu ve ilgili diğer düzenlemelerde belirtilen görev ve yetkileri çerçevesinde düzenleme ve denetimi kapsamındaki kuruluşların faaliyetlerini güvenli ve sağlam şekilde gerçekleştirmesini, kredi sisteminin etkin şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını sağlamak ve bu sayede finansal piyasaların gelişmesine ve finansal istikrara katkıda bulunmak” şeklinde tanımlanmıştır (BDDK).

BDDK’nın görevi kapsamında yerinde denetim ve gözetimine ilişkin esas ve usulleri “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile belirlenmiştir. Bu Yönetmelik kapsamında BDDK

tarafından yapılacak denetim faaliyetleri arasında, “Bankaların konsolide ve konsolide olmayan bazda risk yapısı, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin değerlendirilmesi” de yer almaktadır. Bu çerçevede BDDK, “denetimin etkinliğinin, sürekliliğinin, yeterliliğinin ve denetim kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması amacı ile risk odaklı bakış açısına sahip dinamik bir yaklaşımla denetim” yapmaktadır. “Risk odaklı denetim” ise, “denetimin kapsamının, yoğunluğunun, denetim kaynaklarının tahsisinin ve denetim faaliyetlerinin, her bir kuruluşun risk profili ile iç kontrol ve risk yönetim sisteminin mevcudiyeti ve bunların yeterliliği esas alınarak şekillendirilmesini amaçlayan denetim yaklaşım” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, denetlenenlerin sorumluluğu kapsamında, Meslek personeli tarafından “gerçekleştirilen incelemeler sırasında talep edilmesi halinde kuruluşlar tarafından iç kontrol, risk yönetimi, iç denetim ve bilgi yönetim sistemlerinde çalışanların görevlendirilmesi de dâhil olmak üzere her türlü desteğin” sağlanacağı da belirtilmiştir.

BDDK tarafından yapılacak denetim sistemi, “yerinde denetim ve gözetim adı altında birbirini tamamlayan ve destekleyen iki temel faaliyetten” meydana gelmektedir. Yerinde denetim kapsamındaki faaliyetler arasında, “risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi” de düzenlenmiştir. BDDK tarafından yapılan denetimlerin sonuçları ilgili düzenlemelerde belirlenen yöntemlere göre yayımlanmakta ve işlem görmektedir. Bu kapsamda BDDK tarafından yayımlanan yıllık raporlarında gerçekleşen faaliyet bilgilerine, genel başlıklar ve sayılar itibarıyla yer verildiği, denetlenen kurumların iç kontrol performanslarına ilişkin ayrıntıların bulunmadığı görülmüştür.

Bankacılık sektöründe, iç kontrol düzenlemelerinin konu başlıklarına göre çok yaygın ve ayrıntılı olarak ilgili mevzuat hükümlerine ve BDDK uygulamalarına yansıdığı görülmektedir. Ancak iç kontrol düzenlemeleri genel olarak değerlendirildiğinde, bankacılık faaliyetlerinin daha çok sayısal işlemlerine ve operasyonel alanlarına odaklanıldığı, bu durumun bankacılık sektörünün kendine özgü nitelik ve önceliklerinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Sonuç olarak, iç kontrol kavramı Türkiye’de özel sektör bağlamında incelenmiş ve temel düzenlemelere yer verilmiştir. Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, özel sektörde iç kontrol kavramının, kurumsal yönetim başta olmak üzere birçok yeni kavram (iç denetim, dış/bağımsız denetim, şeffaflık, hesap verilebilirlik, risk yönetimi, makul güvence vs.) ile etkileşim içerisinde geliştiği görülmektedir. Bu kapsamda, “Sermaye Piyasası Kanunu,

Bankacılık Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu” gibi temel yasalar diğer alt düzenlemelerin ve uygulama alanlarının genel çerçevesini oluşturmuştur.

Özetle söz konusu kanunlara tabi şirketlerde ve kurumlarda üst yönetimin sorumluluğunda iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi, sistemin izlemesi açısından etkin bir iç denetim fonksiyonu zorunlu hale getirilmiştir. Diğer taraftan bağımsız denetim yapan şirketlere de iç kontrol sisteminin incelenmesi ve raporlanması konusunda sorumluluklar verilmiştir. Bu çerçevede KGK’nın yetki ve sorumluluğu altında yapılan düzenlemelerle şirketlerin uyması gereken muhasebe standartları ile bağımsız denetçilerin uyması gereken denetim standartları belirlenmiştir. Diğer taraftan sermaye piyasasındaki düzenlemelerle uyumlu olarak bankacılık sektöründe de genel ve konuları itibarıyla özel alanlarda iç kontrol kavramının yer aldığı görülmektedir. TTK’da ise doğrudan iç kontrol kavramına yer verilmemekle birlikte, kanun maddelerinde yapılan diğer düzenlemeler iç kontrol sisteminin varlığını zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca SPK ve KGK kapsamındaki düzenlemelere atıf yapılarak dolaylı olarak ticari yapı ve ilişkilerde iç kontrol sisteminin kurulması benimsenmiştir. Özel sektördeki iç kontrol düzenlemelerinde, ekonomik çevrenin ve koşulların doğal sonucu olarak muhasebe ve finans alanına daha çok odaklanıldığı görülmektedir. Bu durumun, ABD’ndeki SOX yasası sonrası yapılan düzenlemelerin oluşturduğu genel yaklaşım ile uyumlu olduğu düşünülmektedir.

2.5.3. Kamu sektörü

Cumhuriyetin kurulmasından itibaren; küresel değişimlere uyum sağlamak ve kronikleşen kamusal sorunları çözmek amacıyla Türk kamu yönetiminde farklı dönemlerde birçok iyileştirme hareketi başlatılmıştır. Bu kapsamda kamu yönetimine yönelik son dönem değişiklik çalışmaları da kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi başlığı altında toplanmaktadır.

Türkiye’de kamu sektöründe iç kontrol kavramı, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi içerisinde tanımlanmış ve konumlandırılmıştır. Dolayısıyla kamu sektöründeki iç kontrol performansının bu sistem ve yasal düzenlemeler bağlamında incelenmesi gerekmektedir.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi genel esasları ve çerçevesi, 2004 yılından itibaren yürürlüğe giren ve 1927 tarihli “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu”nu yürürlükten kaldıran “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile belirlenmiştir.

5018 sayılı Kanunda bütçe kavramının genişletilmesi suretiyle “*bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, malî yönetimde saydamlığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması*” amaçlanmıştır.

Özetle, kamu mali yönetim sistemi, “*uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması*” da amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın kuramsal paradigmasına oluşturan yeni kurumsal kuram açısından, yukarıda özetlendiği üzere Türkiye’deki iç kontrol sisteminin ve bu sistemin içerisinde bulunduğu genel yapının, meşruiyet motivasyonu ile başta AB olmak üzere uluslararası standartlarla eş biçimliliğe dönüştürülmeye çalışıldığı düşünülmektedir.

2.5.3.1. Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde iç kontrol

Bu bölüme kadar Türkiye’de iç kontrol kavramının içerisinde filizlendiği kamu yönetiminde yaşanan değişim sürecindeki genel çerçeve açıklanmıştır. Bu çerçeveyi somut olarak yansıtan 5018 s. Kanun ve bu Kanun doğrultusunda yapılan diğer yasal düzenlemeler kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin diğer tasarım ve uygulama prosedürlerini kapsamıştır.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini oluşturan yasal düzenlemeler arasında iç kontrol düzenlemelerinin birbiriyle ilişkili olarak “kavramsal, yasal ve yapısal” olmak üzere üç boyutta ele alınmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

2.5.3.1.1. Kavramsal ve yasal düzenlemeler

“İç kontrol” ve “iç denetim” kavramlarının kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki tanımları ve ilişkileri Tablo 2.6.’da gösterilmiştir. Görüldüğü üzere, iç kontrol kavramı kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm kontrollerini ve çok geniş bir alanı kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. İç denetim ise iç kontrol sistemi hakkında kurum yönetimine bilgi ve öneriler sunmakla sorumlu ve yönetimden bağımsız bir fonksiyon olarak tanımlanmıştır.

Tablo 2.6. İç Kontrol ve İç Denetim Kavramlarının Tanımları ve İlişkisi

Kavramlar	Tanımlar	Kaynaklar
İç Kontrol	<i>“İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”</i>	5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md.: 55
İç Denetim	<i>“İç 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.”</i>	5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md.: 63
İç Kontrol-İç Denetim İlişkisi	<i>“İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.”</i>	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md.: 11

Bu ikili yapı uluslararası alanda kabul edilen normlarla uyumlu gözükmemektedir. Ancak mali olmayan kontrolleri de kapsayan bir iç kontrol kavramının mali bir mevzuat (5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu) ve mali bir yapılanma (Hazine ve Maliye Bakanlığının merkezi uyumlaştırma fonksiyonu ve kamu idarelerinin mali hizmetler fonksiyonu) içerisinde düzenlenmiş olmasının da önemli bir eleştiri konusu olduğu düşünülmektedir.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde önemli bir yer tutan “dış denetim” kavramı 5018 sayılı Kanun çerçevesinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda Sayıştay tarafından yerine getirilen dış denetim kavramının tanımı ve iç kontrol ve iç denetim kavramları ile ilişkisi Tablo 2.7.’de gösterilmiştir.

Tablo 2.7. Dış Denetimin Tanımı ve İç Kontrol ile İlişkisi

Kavramlar	Tanımlar	Kaynaklar
Dış Denetim (Sayıştay Denetimi)	<i>“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.”</i>	5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md.:68
Sayıştay Denetim Türleri	<i>“Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performans denetiminden oluşur.”</i> <i>“Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşur.”</i>	6085 s. Sayıştay Kanunu, md.:2
Dış Denetim-İç Kontrol İlişkisi	<i>“Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir.”</i> <i>“Düzenlilik denetimi; ..., Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.”</i>	6085 s. Sayıştay Kanunu, md.:35 6085 s. Sayıştay Kanunu, md.:36
Dış Denetim-İç Denetim İlişkisi	<i>“Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.”</i>	5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md.:68

Dış denetim, TBMM adına kamu idarelerinin denetlenmesinde özellikle şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri açısından kamu yönetiminde önemli bir konumda tanımlanmıştır.

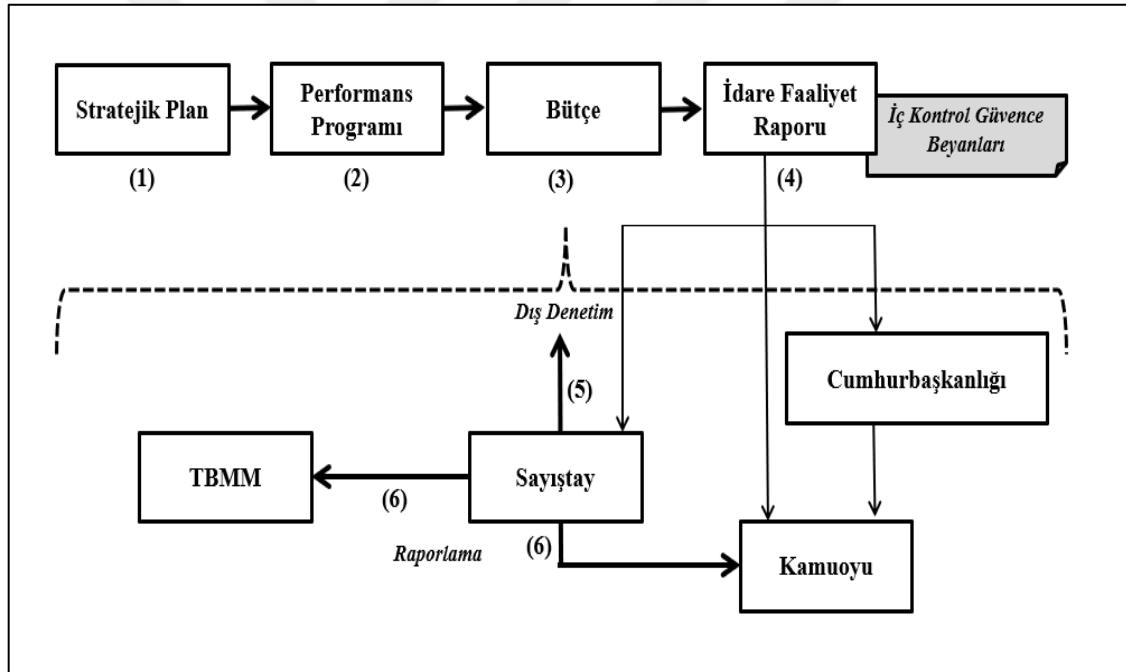
Bu bağlamda dış denetim fonksiyonu açısından kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin güçlü olması, ayrıca iç denetim raporlarının doğruluğu ve kalitesi çok önemli görülmektedir. Bununla birlikte dış denetimin, kurumların iç kontrol sistemlerine yönelik faaliyetleri kanun çerçevesinde yayımlanan yönetmelik, tebliğ ve rehberler vasıtasıyla ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde çok geniş bir bağlamda tanımlanan iç kontrolün amaç ve ilkeleri de tüm kamu yönetimi ilgilendiren bir genişlikte belirlenmiştir. Dolayısıyla bu amaç ve ilkeler çerçevesinde iç kontrol kavramından beklentiler çok üst seviyede belirlendiği görülmektedir.

Yukarıda kısaca tanımlanan iç kontrolün dahil olduğu kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine ilişkin kontrol terminolojisinde ön plana çıkarılan kavram ve ilkeler, esasen bu sistemin temel felsefesini oluşturmaktadır. Söz konusu kavramlar, “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, şeffaflık ve hesap verilebilirlik” gibi ilkelerin hayata geçirilmesine dayanak oluşturmaktadır. Bu kavram ve ilkeler, şüphesiz kamusal yapı ve faaliyetlerde vücut bulması halinde değer kazanacaktır.

2.5.3.1.2. Yapısal düzenlemeler

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki kavram ve ilkeler; yasal ve yönetsel metinler aracılığıyla ayrıntılı olarak tanımlanmış, görev, yetki ve sorumluluklar kurumsal/fonksiyonel özelliklere göre belirlenmiş ve böylece kamu yönetiminde somut bir hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda sistemin genel yapısı ve faaliyet akışı Şekil 2.9.’da gösterilmiştir.



Şekil 2.9. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Genel Yapısı

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde kurulan genel yapı özetle; kamu idarelerinin; mevzuat ve üst politikalar çerçevesinde belirledikleri amaçlara ulaşmak için stratejik plan yapmalarını, bu plandaki hedeflerin gerçekleşmesini ölçecek performans programlarını ve ihtiyaç duyulan bütçe tekliflerini hazırlamalarını, tahsis edilen bütçe ve diğer kaynaklarla dönem içerisinde gerçekleştirdikleri faaliyetlerini yöneticilerin iç kontrol güvence beyanları ile birlikte faaliyet raporlarında açıklamalarını ve tüm bu sürecin Sayıştay tarafından denetlenerek sonuçlarının kamuoyuna ve TBMM’ne sunulmasını kapsamaktadır.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısı ve faaliyet süreci ilgili yasal düzenlemelerde yer almaktadır. Bu yapı ve süreçte iç kontrol açısından en önemli konulardan birisi, kamu idarelerinin yıllık idare faaliyet raporları ile birlikte üst yöneticilerin bizzat imzaladığı “İç kontrol güvence beyanlarını” yayımlanmasıdır.⁶³ Üst yönetici, iç kontrol güvence beyanı aracılığıyla “her yıl iç kontrol sisteminin idaresinin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda makul güvence sağladığını” kanıtlara dayalı olarak beyan etmektedir. Üst yöneticiler, kendi beyanına dayanak olarak harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporları ekindeki güvence beyanları ile birlikte diğer bilgi ve belgeleri dikkate almaktadır.

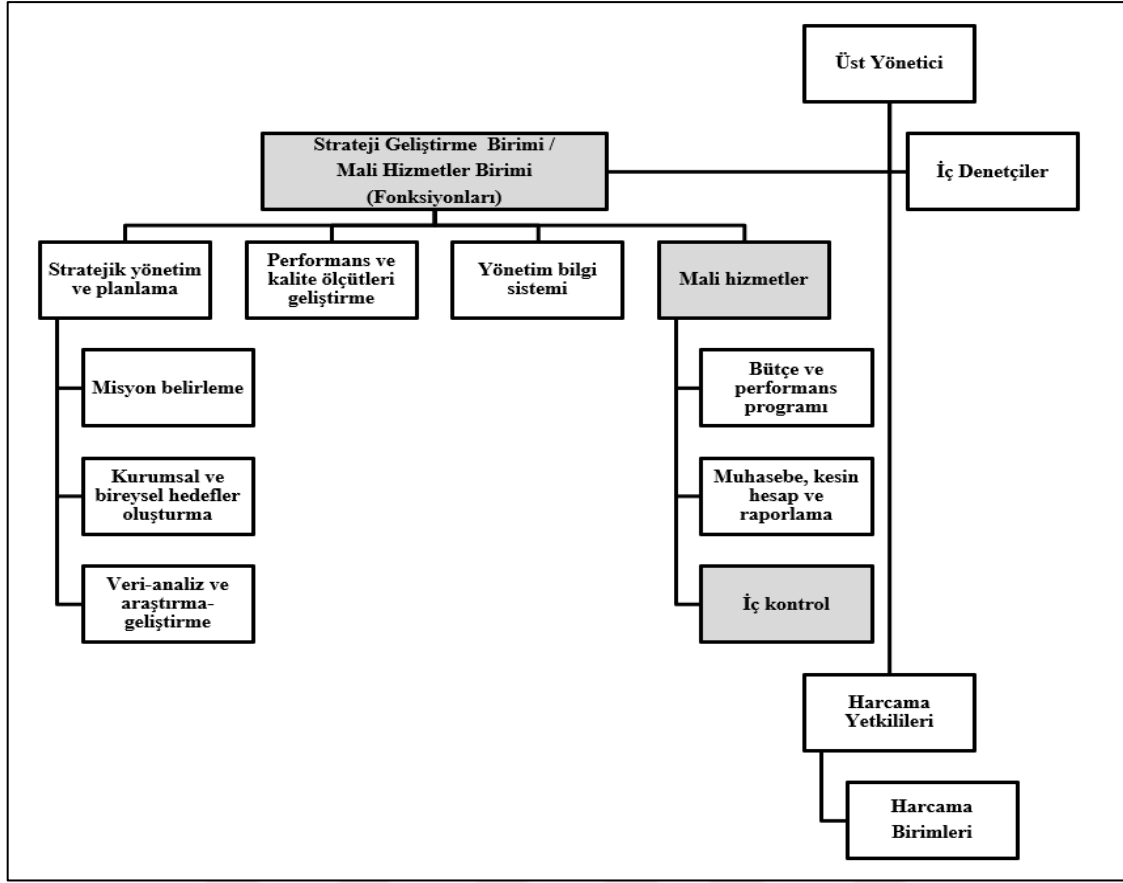
2.5.3.2. İç kontrole ilişkin önemli aktörler

Kamu idarelerinin kendi bünyelerinde, kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin makro yapısı ile uyumlu ve bu kapsamdaki görevleri yerine getirecek alt yapılanmaları da Şekil 2.10.’da gösterildiği şekilde tasarlanmış, yapılanmadaki temel aktörler müteakip maddelerde açıklanmıştır.

Üst yöneticiler, “mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden” sorumludurlar ve bu sorumluluğun gereklerini strateji geliştirme/mali hizmetler birimi, iç denetçiler ve harcama yetkilileri, aracılığıyla yerine getirirler.

Kamu idarelerinde iç kontrol, “mali ve mali olmayan tüm kontrolleri ve iç denetimi kapsayan geniş bir alana yönelik yönetim sorumluluğu” olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda iç kontrol, kurumun en üst yöneticisinden aşağıya doğru tüm çalışanlara yayılan bir sorumluluklar silsilesi şeklinde düzenlenmiştir.

⁶³ Üst yönetici bu beyanda; “yetkisi dahilinde, bu raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu, Raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını, bu güvencenin, üst yönetici olarak sahip olduğu bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgisi dahilindeki hususlara dayandığını” belirtmektedir.



Şekil 2.10. Kamu İdarelerinde Yapılanma

Üst yöneticilere, “*idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması; harcama yetkililerine ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu*” verilmiştir.

Kamu idarelerinin merkez teşkilatında, Şekil 2.10.’da gösterilen fonksiyonlara ilişkin sorumlulukları yerine getirmek üzere strateji geliştirme birimleri (SGB) kurulur. SGB kurulmayan idarelerde, malî hizmetler fonksiyonu kapsamındaki görevler, bu idarelerin mevcut yapılarında malî hizmetlerini yürüten birimler (Mali Hizmetler Birimi) tarafından yürütülmektedir. Mali hizmetler fonksiyonu kapsamında belirtilen “*iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi*” zorunludur.⁶⁴

⁶⁴ Strateji Geliştirme Başkanlıklarının sorumlu oldukları fonksiyonlar kapsamında, diğer fonksiyonların aksine iç kontrol fonksiyonunun başka bir fonksiyonla birlikte aynı birimde toplanamayacağı konusunda bir muafiyet tanınmasına rağmen mali olmayan kontrolleri de kapsayan iç kontrol fonksiyonunun mali hizmetler fonksiyonunun altında yer alması dikkat çeken bir çelişki olarak görülmektedir.

SGB, kamu idaresinde iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunar. 5018 sayılı Kanun hükümleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen standartlara aykırı olmamak şartıyla, idarece gerekli görülen her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulur.

İç 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 mali 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.

İç denetim biriminin, *“iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgi sağlama, değerlendirme yapma ve öneride bulunma fonksiyonu”* bulunmaktadır. Bu değerlendirme ve öneriler, *“bir mesleki yargı çerçevesinde üst yöneticiye ve birim yöneticilerine”* sunulur.

Kamu idarelerinde iç denetim *“tanımlanmış denetim uygulamalarının (uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ile iç kontrol sistemini kapsayan sistem denetimleri) bir veya birkaçını kapsayacak şekilde ve risk odaklı olarak”* yapılır.

Üst yönetici etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden sorumlu olup bu kapsamda iç denetçilerden iç kontrol sistemi hakkında görüş alabilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının kamu idarelerine yönelik “merkezi uyumlaştırma” görevleri bulunmaktadır. Bakanlık, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler geliştirmekte ve uyumlaştırmakta, bu kapsamda rehberlik, işbirliği ve koordinasyon görevlerini yürütmektedir.

2.5.3.3. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi

Yukarıda kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi çerçevesinde iç kontrole yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bölümde söz konusu düzenlemeler çerçevesinde kamu idarelerinin iç kontrol konusundaki performanslarının incelenmesine yardımcı olacak hususlar araştırılmıştır. Başka bir ifadeyle, kamu idarelerinin iç kontrol performanslarının belirlenmesinde iç kontrolün “izleme” bileşeni esas alınmış ve bu kapsamda Hazine ve

Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kamu İç Kontrol Rehberinde izleme kapsamında belirtilen hususlar aşağıda özetlenmiştir:

İzleme: “İdarenin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının, iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir.”

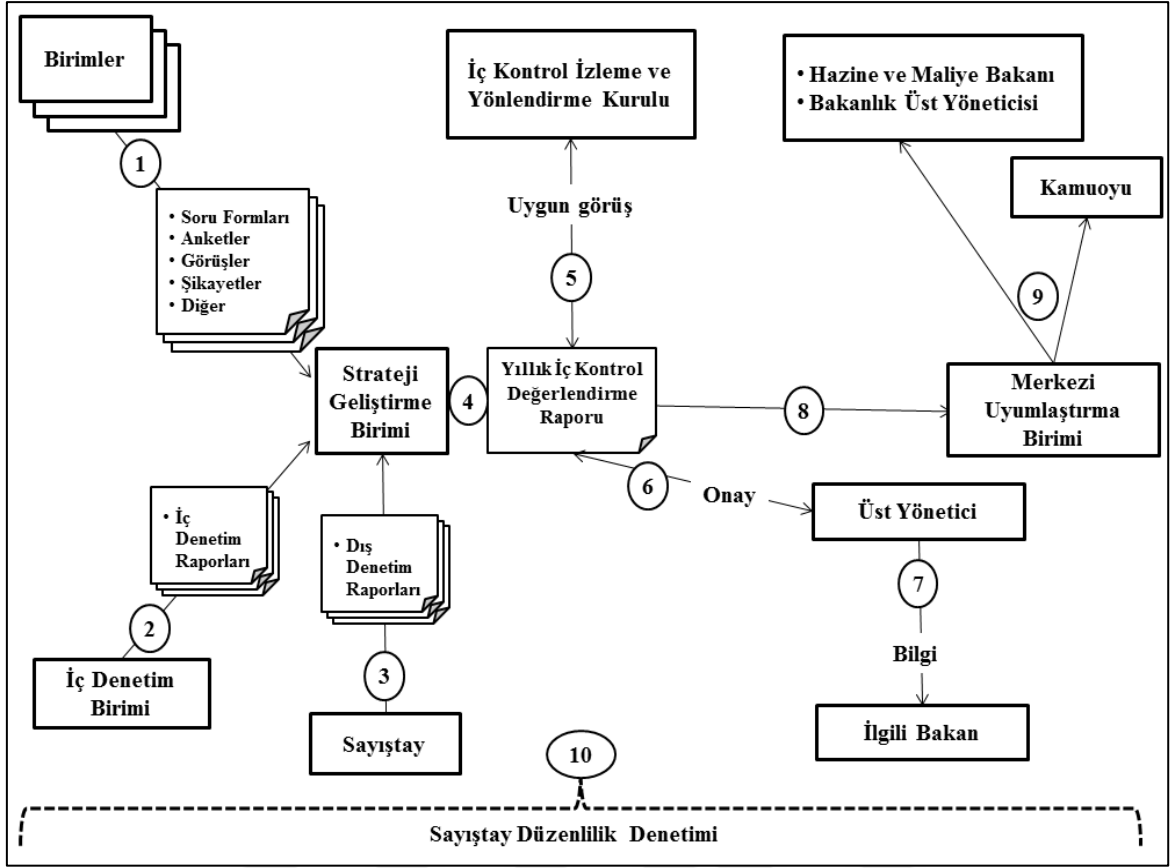
Amaç: “İzleme iç kontrol sisteminin, beklendiği şekilde işleyişinin ve koşullardaki değişikliklere uyum göstermesinin sağlanması amacıyla gerçekleştirilir ve yönetime kontrol faaliyetleri sorunlarının düzeltilmesi ve istenmeyen bir olay meydana gelmeden önce riski kontrol etme şansı verir.”

Sorumluluk: “Kamu idaresinde iç kontrol sisteminin izlenmesinde temel sorumluluk üst yöneticiye aittir. Üst yöneticiler, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumludur. İç kontrol sisteminin sorumlusu olan üst yöneticinin güvence verebilmesi için sistemin tasarımı ve işleyişini izlemesi ve değerlendirmesi gerekir. Üst yönetici bu sorumluluğunu iç denetim birimi, strateji geliştirme birimi ve harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.”

Yöntemler: “İç kontrol sisteminin izlenmesinde katılımcılık esastır. İzlemede; soru formları, iç ve dış denetim raporları, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri, bütçe bilgileri, ön mali kontrole ilişkin veriler ile birim yöneticilerinin görüşlerinden yararlanılmalıdır. İç kontrol sisteminin izlenmesi; sürekli izleme ve özel değerlendirmeler yoluyla gerçekleştirilir.”

Değerlendirme Süreci: “İç kontrol düzenlemeleri ile iç kontrol sisteminin işleyişi, bir çok veri dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve gerekli önlemler alınır. Değerlendirme sürecinin koordinasyonu, soru formlarının ilgili birimlere gönderilmesi ve cevapların derlenmesi görevi SGB'nin iç kontrol alt birimine aittir.”

Raporlama Süreci: SGB, kamu idaresinde iç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlere ve sistemin durumuna ilişkin rapor hazırlar. Raporun hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin süreç Kamu İç Kontrol Rehberinde açıklanmış ve Şekil 2.11.'de görselleştirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MUB), kamu idarelerince gönderilen “İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporlarını” esas alarak, kamuda iç kontrol sistemlerinin genel durumunu değerlendirir ve sonucunu Bakan'a sunar. Ayrıca kamuoyuna da açıklama yapılır.



Şekil 2.11. Kamu İdarelerinde İç Kontrol Değerlendirme Süreci

Kamu idaresinin kendi değerlendirme süreci dışında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim kapsamındaki düzenlilik denetimlerinde iç kontrol sistemleri de değerlendirilir ve geliştirilmesine ilişkin öneriler yapılır. Bu denetimlerde idarelerin iç kontrol değerlendirme raporları ve faaliyetleri de incelenir. Bu noktada, Sayıştay tarafından düzenlenen dış denetim raporlarının kamu idarelerinin iç kontrol performanslarına yönelik verilerin elde edilebileceği önemli bir kaynak olduğu görülmektedir.

Nitekim Sayıştay Başkanlığı tarafından düzenlenen raporlarda, gerek kamu idareleri seviyesinde özel bilgilere ve gerekse tüm kamu yönetimine ilişkin makro seviyedeki bilgilere yer verilmektedir.

Aynı durum kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin merkezi uyumlaştırma görevlerini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen raporlar ve faaliyetler için de geçerlidir.

Diğer taraftan, kamu idarelerine yönelik eğitim, araştırma ve danışmanlık hizmetleri veren sivil toplum örgütlerinin de kamu idarelerinin iç kontrol performansları hakkında önemli verilere sahip oldukları düşünülmektedir.

2.5.3.4. Dış denetim bağlamında iç kontrol

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi kapsamında tanımlanan dış denetim görevi ilgili mevzuat hükümlerine göre Sayıştay tarafından yürütülmektedir. 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 TBMM’ye raporlanmasıdır.”*

Sayıştay denetimleri 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve ikincil mevzuatı ile düzenlenmiştir. Kanun kapsamında Sayıştay denetimi; *“kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi”* olarak tanımlanmıştır.

Sayıştay denetimi; düzenlilik ve performans denetimlerinden oluşur. Düzenlilik denetimi; *“kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini”* kapsar.

Dış denetim faaliyetinin genel kabul gören uluslararası standartlara ve güncel denetim metodolojilerine uygun olarak gerçekleştirilmesi önemli bir zorunluluktur. Bu doğrultuda hazırlanan denetim rehberleri *“denetimlerin planlanması, yürütülmesi, sonuçlarının raporlanması ve izlenmesinde takip edilecek adımları düzenleyen, uygulamaya yön veren, denetimde kaliteyi ve standardı sağlayan”* temel dokümanlardır.

Sayıştay tarafından kullanılan rehberler arasındaki Düzenlilik Denetimi Rehberinin, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini denetlenmesi ve değerlendirilmesinde dolayısıyla iç kontrol performanslarının belirlenmesinde kullanılan temel ve önemli bir araç olduğu görülmektedir. Nitekim kamu idarelerinin iç kontrol performanslarına yönelik bulgular söz Rehber’deki esaslara göre düzenlenen form üzerinden elde edilmektedir.

Düzenlilik Denetimi Rehberinde, *“bir kamu idaresi denetlenirken iç kontrol sistemi ile ilgili mevzuatın dikkate alınması, kurumun mevzuat gereğince yapması gereken çalışmaları ne derece yerine getirdiğinin değerlendirilmesi, ayrıca kurum içi yayımlanmış prosedürler, genelgeler ve talimatların dikkate alınarak, kurumca belirlenmiş kontrollerin neler olduğu ve bunların ne derece uygulandığının da tespit edilmesi gerektiği”* belirtilmektedir.

Bahse konu Rehberde yer alan kontrol formları kullanılarak gerçekleştirilen Sayıştay denetimleri sonucunda, usul ve esasları kanun ve yönetmeliklerle düzenlenen raporlar ilgili mercilere ve kamuoyuna sunulmaktadır.

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin performansları hakkında en kapsamlı bulguların Sayıştay raporlarından elde edilebileceği değerlendirilmektedir. Söz konusu raporlar, TBMM ve ilgili kamu idarelerine de gönderilmekte ve Sayıştay Başkanlığının resmi internet sayfasında kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu raporlar gerek genel kamu yönetimi ve gerekse kamu idareleri seviyesinde önemli bulguları ve değerlendirmeleri içermektedir.

Söz konusu raporlar arasında; Yıllık Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarının Türkiye geneli için, Kamu İdareleri Özel Raporlarının ise kurumlar özelindeki iç kontrol sistemleri ve performanslarına yönelik önemli birer kaynak olduğu değerlendirilmektedir.

İç kontrol konusunda daha kapsamlı ve makro seviyedeki tespitler, dış denetim genel değerlendirme raporlarında yer almaktadır. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları; *“Kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanan”* raporlardır.

Sayıştay Başkanlığınca düzenlenen raporlar, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olarak kurumun resmî web sayfasında yayımlanmaktadır. Bu çerçevede, yeni Sayıştay mevzuatına göre denetimlerin başladığı 2012 yılından itibaren 2018 yılı dâhil yedi yıllık döneme ait raporlar kamuoyu ile paylaşılmıştır. Söz konusu raporlar, araştırmanın alan çalışmasında önemli birer veri kaynağı olarak incelenmiştir.

2.5.3.5. AB Türkiye İlerleme Raporları bağlamında iç kontrol

İç kontrol kavramının dâhil olduğu kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin temelinde yer alan birçok kavram ve ilke, Türkiye tarafından AB müktesebatı kapsamında yapılan düzenlemelerden etkilenmiştir. Bu bağlamda iç kontrol konusunda makro seviyede yapılacak bir incelemede (siyasi boyuttaki tartışmalardan bağımsız olarak) AB tarafından yapılan tespitlerin veri çeşitliliği açısından dikkate alınmasının önemli olacağı düşünülmektedir.

Avrupa Birliği (AB) hukuki düzenlemelerinin tamamı Topluluk Müktesebatı (*The Acquis Communautaire*) olarak tanımlanmaktadır. Tüm AB üye ülkeleri bu müktesebata bağlı kalmakla sorumludur. Aday ülkeler AB müktesebatını bütünüyle kabul etmek durumundadır. Dolayısıyla, üyelik müzakereleri; *“aday ülkenin AB müktesebatını ne şekilde*

ve hangi takvim çerçevesinde kabul edeceğinin, uygulayacağını ve uygulama için gereken idari yapıyı nasıl oluşturacağını saptandığı süreçtir.”

Türkiye’nin müktesebat kapsamındaki güncel gelişmeler T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve T.C. Dışişleri Bakanlığı AB Başkanlığı tarafından resmi internet sayfalarından ayrıntılı olarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

AB Müktesebatı, 35 Katılım Müzakere Faslı şeklinde yapılandırılmıştır. Bu kapsamda Türkiye’nin üyelik sürecinde müzakeresi açılan fasıllardan biri de 32. başlık altındaki “Mali Kontrol Faslı”dır. İç kontrol konusu bu fasıl altında yer almıştır. Bu fasılla, *“Türkiye’de tüm kamu sektöründe, uluslararası düzeyde kabul edilmiş ve AB’ne uyumlu kamu iç kontrol prensiplerinin, standartlarının ve yöntemlerinin kabul edilmesi, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin uygulanması gerektiği”* ifade edilmiştir. Ayrıca kamu iç mali kontrol sistemlerinin kalitesini değerlendirecek bağımsız iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının oluşturulması da bu fasılda kararlaştırılmıştır. Bakkal ve ark.’na (2016: 31) göre, “Bu gelişmelerin bir sonucu olarak kamu sektörünü kapsayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, yönetim alanındaki paradigma değişiminin kamu sektörüne uyarlanmasında bir devrim yaratmıştır.”

AB Komisyonu müktesebat kapsamında yer alan fasıllara ilişkin gelişmeleri kapsayan ülke ilerleme raporları yayımlamaktadır. İlerleme raporlarında, OECD-SIGMA⁶⁵ tarafından yapılan ülke ziyaretleri sonucunda hazırlanan raporlar da dikkate alınmaktadır. Komisyon, aday ülkenin müktesebata uyum konusundaki gelişmeleri ve eksiklikleri yıllık ilerleme raporlarında değerlendirmektedir. İlerleme raporlarının hazırlanmasında, aday ülke nezdinde görevli AB Delegasyonu’ndan, sivil toplum örgütlerinden ve aday ülkenin ilgili kurumlarının geri bildirimlerden de yararlanılmaktadır.

Bu çerçevede AB bünyesinde görevlendirilen komisyonlarca Türkiye’ye yönelik incelemeler sonucunda 1998 yılından itibaren yayımlanan Türkiye İlerleme Raporları birçok tartışmayla birlikte gündeme gelmektedir. T.C. Dışişleri Bakanlığı AB Başkanlığının resmi internet sayfasında, 1998-2019 dönemi arasındaki (2017 yılı hariç) toplam 21 rapor resmi internet sayfasından kamuoyu ile paylaşılmıştır. Bu çalışmanın alan araştırmasında söz konusu veriler Türkiye’deki iç kontrol performansına yönelik makro seviyede veri sağlayan önemli birer kaynak olarak incelenmiştir.

⁶⁵ SIGMA: Support for Improvement in Governance and Management

Türkiye açısından AB'ne üyelik sürecinde yaşanan gelişmelere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bunun nedeni, günümüzde kamu yönetiminde önemli bir kavram olarak tanımlanan ve konumlanan iç kontrolün hangi dış çevre dinamikleriyle oluştuğunu açıklamaktır. Nitekim iç kontrolün Türkiye'deki performansının nasıl ve hangi göstergelere göre değerlendirilmesi gerektiği AB'ne üyelik sürecinde belirlenen koşullarla eşbiçimli bir hale gelmektedir.

2.5.4. Kamu sektörü ve özel sektör ilişkisi bağlamında iç kontrol

Bu bölüme kadar, ülkemizdeki iç kontrol olgusu, kamu sektörü ve özel sektör açısından ayrı ayrı incelenmiştir. Bu bağlamda önce iki sektöre ilişkin olarak teorik perspektif oluşturulması ve ardından bu perspektifle iç kontrol kavramına yönelik mevcut durumun ele alınmasının uygun olacağı düşünülmüştür. Araştırmada konusu iç kontrolün bir yönetim sorumluluğu olduğu dikkate alınarak her iki sektörün yönetim bağlamındaki ilişkisine odaklanılmıştır.

Eryılmaz (2013: 16), yönetimin, genel ve beşerî bir faaliyet olarak bütün sosyal durumlarda var olduğunu, kamu yönetimi ve özel yönetimin, yönetimin alt dallarını oluşturduğunu, kamu yönetimi kavramının, yönetimin kamu kurumlarıyla ilgili dalını; özel yönetimin ise, kamu kurumları dışındaki özel işletmelerde uygulanan yönünü anlatmak için kullanıldığını açıklamaktadır. Yazara göre, “Kamu yönetimi ve özel yönetim, yönetimin birer alt dalı olmaları sebebiyle, bazı ortak özellikleri bulunmakla birlikte, değişik amaçları, yöntemleri ve statüleri nedeniyle de bir takım farklılıklara sahiptir.”

Genelde kamu yönetimi, yönetimin kamu idareleriyle ilgili bölümünü, özel yönetim ise, kamu idareleri haricindeki organizasyonların kapsamını tanımlamak için ifade edilmektedir. Pfiffner ve Presthus (1990), kamu yönetimi ile özel yönetim arasındaki başlıca karşılaştırma alanlarının; kâr motifi, çalışma koşulları ve sorumluluk-siyasal yapı ilişkileri üzerinde yoğunlaştığından bahsetmektedir. Ayrıca Kickert (1997), “çevresel şartlardaki farklılıklar, çevre ve örgüt arasındaki ilişkiler, baskılar, etki alanı, örgütsel faktörlerdeki farklılıklar, hedef karmaşaları, otorite ilişkileri, performans” gibi kıstasların da kamu yönetimiyle özel yönetim karşılaştırmalarında önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Yönetimle ilgili birçok örgüt teorisinin, özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonlarda yapılan araştırmalara dayandığı görülmektedir. Bu doğrultuda kamu yönetiminin de söz konusu araştırma sonuçlarından yararlandığı ve kendi yapısına uyumlandırmaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan özellikle mühendislik, mimarlık,

tıp ve iktisat gibi alanlarda faaliyet gösteren uzmanların, aldıkları temel eğitim ve kazandıkları ortak yetkinlik alanları nedeniyle hangi sektörde olursa olsun işlerinde benzer bilgi, yöntem ve teknikleri kullandığı bilinmektedir.

Özel sektörde yoğunlaşan işletme yönetimi paradigmalarının organizasyon veya sistem bağlamında ele alınarak kamu yönetiminde de etkili olması doğal görülmektedir. Eryılmaz (2013: 17), kamu sektöründe idareden (administration) işletmecilik (management) anlayışına geçişe dikkat çekmekte, bu bağlamda kamuda geleneksel olarak uygulanan yönetim modellerinin özel sektörde meydana gelen değişimlerden etkilendiğini ve yeni yaklaşımların ortaya çıktığını belirtmektedir.

Her iki sektördeki yaklaşımlar, kurallar silsilesi, organizasyon, yöneten-yönetilen, kaynak yönetimi, iç ve dış çevre özellikleri gibi benzer faktörlerin etkisiyle şekillenmektedir. Ekonomik, sosyo-kültürel veya teknolojik boyutlarda meydana gelen değişimler değişik seviyelerde olmakla birlikte toplumu bir bütün olarak etkileyebilmektedir. Bu bağlamda, iyi yönetim, verimlilik, etkililik, şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi kavramların doğmasına yol açan toplumsal ihtiyaç ve beklentiler iki sektör arasındaki iş birliğini ve etkileşimi artırmakta, çoğu zaman eş biçimliliğe doğru bir kayma olabilmektedir. Örneğin toplam kalite yönetimi, süreç yönetimi, stratejik yönetim, risk yönetimi gibi birçok yönetsel kavramın gelişim süreçlerinde bu tespitlerin açıklanabileceği düşünülmektedir.

Mihçioğlu'na (1990) göre, günümüzde yönetim, değişik ortamlarda ve bağlamlarda ele alınarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda kamu yönetiminde örgütlerin yapıları, işleyişleri, ilişkileri, işletme yönetiminde ise kazanç amacı güden özel kuruluşların bu tür sorunları incelenmektedir. Hughes (1998), iki sektör arasında çok fazla farklılığın bulunduğunu, bu durumun, “özel sektörden alınan teori ve tekniklerin kamu sektörü için geçersiz olacağını göstermediğini” belirtmektedir. Frederickson (1977) ise bu farklılıkları bürokrasideki potansiyel değişimi ve sosyal eşitliği sağlayacak imkânların gelişmesi için kullanmanın bir maharet olduğuna işaret etmektedir.

Lynn ve Laurence (1998) ise, iki sektörün farklarına hukuki çerçeveden bakmaktadır. Yazara göre, iki sektör arasındaki en temel fark hukuk kurallarından kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda, teoride ve pratikte kamu kurumlarının hukuk dışına çıkması düşünülememektedir. Çünkü bu durum, yapı, personel, bütçe gibi hukuki otoritenin iradesiyle oluşmaktadır. Ayrıca özel yönetimin aksine kamu kurumları kamu hukuku tarafından korunan resmi görevliler tarafından çalıştırılmaktadırlar.

Kamu politikaları hukuk çerçevesinde belirlenmektedir. Bu bağlamda Pfiffner ve Presthus'a (1990) göre, kamu kurumlarının faaliyetleri de hukuk çerçevesinde olmaktadır. Bunun bir sonucu olarak kamu yöneticisi hukuk dışına çıkamamakta bundan dolayı da yönetimde fren ve denge sistemi gündeme gelmektedir. Böylelikle kamu yönetimi bu şekilde sınırlayıcı bir karaktere sahip olmaktadır. Kuşkusuz bu yaklaşımlar birçok eleştiriye maruz kalmaktadır.

Yukarıda kısaca açıklanan literatür çerçevesinde Türkiye'deki her iki sektörün birçok başlık altında farklı boyutlarıyla karşılaştırılması ve incelenmesi mümkündür. Genel bir güncel okuma yapılacak olursa, özel sektör doğal refleks olarak öncelikle karlılık, verimlilik gibi ekonomik göstergelere odaklanmaktadır. Kamu yönetiminde ise geleneksel mevzuata uygunluk kıstası artık yeterliliğini kaybetmiş, aynı zamanda kaynakların etkili ve verimli kullanılması yönündeki farkındalık ve beklentiler de artmıştır. Bununla birlikte genel hatlarıyla ülkemizde iç kontrol kavramının, önce özel sektörde bankacılık ve sermaye piyasası kurumları bağlamında somut olarak düzenlendiği, daha sonra özel sektördeki gelişmelerin ve kamuoyunun beklentileri doğrultusunda 5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte resmi olarak kamu yönetimine dahil edildiği görülmektedir.

Demirbaş ve Çetinkaya'ya (2018; 122) göre, “stratejik plan, performans bütçe, faaliyet raporu, toplam kalite vb. uygulamalarda olduğu gibi iç kontrol kavramı da öncelikle özel sektörde geliştirilmiş olup daha sonra kamu kesimindeki idarelerde uygulanmaya başlanmıştır.”

Türkiye’de iç kontrol kavramının karşılaştırılması iki sektör açısından belirlenen bazı temel parametreler üzerinden Tablo 2.8.’de gösterilmiştir. Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, Türkiye’de iç kontrolün çatı kavramını kurumsal yönetimin oluşturduğu görülmektedir.

COSO’nun her iki sektörde de benimsenmiş olması nedeniyle temel yaklaşımların da aynı şekilde hedeflere yönelik riskler karşısında makul güvence sağlanmasına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. İç kontrol düzenlemelerinin, kamu sektöründe daha çok AB’ne üyelik sürecindeki koşullar, özel sektörde ise OECD üyeliği ve bağlantıları doğrultusunda yapıldığı değerlendirilmektedir. Her iki sektörün doğal farklılıklarına uygun olarak temel mevzuatlarının ve bu çerçevede alt düzenleme ve uygulamalarının da farklı boyutlarda olduğu anlaşılmaktadır. Kurumsal yönetim açısından şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin her iki sektörde de rehber kabul edildiği, ancak bu ilkelerin sektörel paydaşlarının

farklı olduğu görülmektedir. Aynı şekilde kaynak kullanımı açısından, kamu idarelerinde etkililik ve verimlilik gibi kavramların daha ön planda olduğu, özel sektörde ise karlılık ve sürdürülebilirlik açısından daha önemli görüldüğü düşünülmektedir. Son olarak, kamu sektöründeki iç kontrol düzenlemelerinin daha kapsamlı, ayrıntılı ve sistematik bir görünüme sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 2.8. İç Kontrol Kavramının Sektörler İtibarıyla Karşılaştırılması

Parametreler	Kamu Sektörü	Özel Sektör
Çatı Kavram	Kurumsal Yönetim/Yönetişim	Kurumsal Yönetim/Yönetişim
İç Kontrol Modeli	COSO	COSO
Temel Yaklaşım	Hedef-Risk Yönetimi-Makul Güvence	Hedef-Risk Yönetimi-Makul Güvence
Dış Çevre Faktörü	AB	OECD
Temel Mevzuat	5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 6085 s. Sayıştay Kanunu	5411 s. Bankacılık Kanunu 6012 s. Türk Ticaret Kanunu 6362 s. Sermaye Piyasası Kanunu
Şeffaflık, Hesap verilebilirlik	Vatandaş Sayıştay Diğer Devlet Kurumları	Hissedarlar/Yürütme Kurulu/Sermaye Piyasası Kurulu/Kamu Gözetimi Kurumu
Kaynak Kullanımı	Etkililik, verimlilik, ekonomiklik	Karlılık, sürdürülebilirlik

Bununla birlikte tez çalışmasının alan araştırmasında, iki sektördeki iç kontrol düzenlemeleri, varlık (nicelik), nitelik, uygulama ve değerlendirme olmak üzere dört boyut üzerinden ayrıntılı olarak incelenmiş ve sonuçları ilgili bölümlerde değerlendirilmiştir.

2.5.5. Diğer organizasyonlar bağlamında iç kontrol

Türkiye’de özel sektörde ve/veya kamu sektöründe faaliyet gösteren sivil toplum örgütleri, şirketler, üniversiteler ve diğer organizasyonlar, farklı isimler altında olmakla birlikte iç kontrol alanında önemli rol oynamaktadır. Bu organizasyonların bazıları aşağıda belirtilmiştir.

- Türkiye İç Kontrol Enstitüsü (ICI Türkiye)
- Türkiye İç Kontrol Derneği
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)
- Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD)
- Kurumsal Risk Yönetim Derneği (KRYD)

- Türkiye Aile İşletmeleri Derneği (TAİDER)
- Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketleri
- Eğitim ve Danışmanlık Şirketleri
- Üniversiteler

Bu organizasyonlar, özellikle misyonlarını tanımlayan ve içerisinde iç kontrolün de önemli bir başlık oluşturduğu uzmanlık alanlarında, eğitim, danışmanlık, çözüm ortaklığı, araştırma gibi birçok faaliyeti yürütmektedirler. Bununla birlikte faaliyetlerine katılan kurumlara ve kişilere ulusal ve uluslararası alanlarda geçerli olan sertifika vb. katılım belgesi vermektedir. Bu belgeler kurum ve kişiler için hem mesleki başarı ve kariyer belgesi hem de bir prestij aracı olarak değer kazanmaktadır. Nitekim, müşterek organizasyonlar, sosyal medya vb. değişik platformlarda bu sertifikasyonlara sahip olunduğunu gösteren unvanların ⁶⁶ sıklıkla kullanıldığı, bu belgelerin sadece bir CV bilgisi değil aynı zamanda mesleki açıdan iş başvurusu, iş kazanma, işte yükselme gibi süreçlerde temel koşul veya ayırt edici bir faktör haline geldiği görülmektedir.

Söz konusu organizasyonlar değişik saiklerle, iç kontrol konusunda yapılacak yasal ve yönetsel düzenlemelere katkı vermekte, sempozyum, panel, kongre gibi faaliyetler aracılığıyla ortak platformlarda paylaşım ve etkileşim alanları yaratmaktadır.

Özellikle uluslararası örgütlerin veya şirketlerin Türkiye bağlantısı olarak faaliyet gösteren organizasyonlar, uluslararası alanda ve merkez ülkelerde gelişen ve değişen yaklaşımları Türkiye’deki literatüre ve kurumlara aktarılması ve/veya uyumlaştırılması konusunda aktif rol oynamaktadırlar. Diğer taraftan bu organizasyonlar, başta denetim, kontrol, muhasebe gibi alanlar olmak üzere meslek ilke ve standartlarının belirlenmesi, uygulanması ve geliştirilmesi süreçlerine önemli katkılar yapmaktadırlar.

Ayrıca, ülkemizdeki bazı üniversitelerde “Denetim ve Risk Yönetimi” gibi isimler altında akademik birimlerin kurulduğu ve lisans/lisans üstü eğitimi programlarında, iç kontrol başta olmak üzere iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim gibi kavramların teorik ve uygulamalı dersler olarak daha fazla önem kazandığı görülmektedir ^{67 68}. Bu programların hazırlık ve uygulama süreçleri, ilgili kamu kurumları ile sivil toplum örgütleri

⁶⁶ CICS: Sertifikalı İç Kontrol Uzmanı; CICP: Sertifikalı İç Kontrol Profesyoneli; CIA: Sertifikalı İç Denetçi vs.

⁶⁷ Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi (ASBÜ). <https://sbe.asbu.edu.tr/tr/tezsiz-programlar/Denetim>

⁶⁸ Ankara Üniversitesi (AÜ) <http://www.politics.ankara.edu.tr/programlar/lisansustu/>

tarafından da desteklenmektedir. Söz konusu akademik birimlerin ve eğitim programlarının diğer üniversitelerde de yaygınlaşacağı değerlendirilmektedir.

Sonuç itibarıyla, yukarıda kısaca açıklanan organizasyonların iç kontrol kavramının ulusal ve uluslararası platformlarda iç kontrol kavramının anlaşılması, uygulanması ve geliştirilmesi süreçlerinde aktif rol oynadıkları, sektörlerdeki dinamiklerin belirlenmesi açısından önemli birer aktör oldukları düşünülmektedir. Bu noktada, iç kontrol kavramının da içerisinde bulunduğu iyi yönetim uygulamaları konusunda giderek güçlenen ortak platformların oluşacağı değerlendirilmektedir.

2.6. İç Kontrole Yönelik Akademik Çalışmalar

Kavramsal çerçevenin bu bölümüne kadar araştırma soruları doğrultusunda, uluslararası ve ulusal alanda iç kontrol kavramına ilişkin gelişmeler ve düzenlemeler açıklanmıştır. Bu bölümde ise araştırma soruları kapsamında yapılan iç kontrol düzenlemelerine ve uygulamalarına yönelik olarak önemli görülen kavramsal ve ampirik çalışmalar incelenmiştir. Böylece, iç kontrol konusunda yapılan yasal ve yapısal düzenlemelerin kalitesi ve bu düzenlemeler karşısında gerçekleşen uygulamaların performansı kapsamında akademik yazına yansıyan genel çerçeve ortaya çıkarılmış olacaktır.

Diğer taraftan yeni kurumsal kuram bağlamında normatif mekanizmaların iç kontrol konusunda eş biçimliliğe yol açan trendleri de belirlenmiş olacaktır. Nitekim özellikle bilimsel araştırma alanlarında yoğunlaşma görülen konular, iç kontrol konusunda oluşan kurumsallaşma ve kurumsal çevre hakkında somut veriler sağlayacaktır.

2.6.1. Uluslararası alanda yapılan çalışmalar

Uluslararası alanda yapılan çalışmalar, literatür taramalarının doğal etkileşimi nedeniyle Türkiye’deki çalışmaların da konu ve kapsamlarını etkilemektedir. Türkiye’deki iç kontrol performansını değerlendirmek açısından genel trendler ve dinamikler hakkında veri toplanmasının çalışmanın kalitesini artıracacağı düşünülmektedir. İç kontrol konusunda uluslararası yazında sayısız araştırma bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada, geniş bir tarama yapılmak suretiyle araştırma sorularına uygun nitelikte görülen önemli çalışmalara yer verilmiştir. Diğer taraftan, iç kontrolün küresel ölçekteki yaygınlığını yansıtmak amacıyla değişik ülkelerde farklı perspektiflerden yapılan çalışmalarda incelenmiştir. Bu kapsamda farklı coğrafya ve kültürlerde ortaya çıkan iç kontrol performansları hakkında bilgi toplamak suretiyle uluslararası alanda nasıl bir kurumsal çevrenin oluştuğu incelenecektir.

Yukarıda özetlenen çerçevede, özellikle iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine başka bir ifadeyle iç kontrol performanslarının ölçümüne yönelik önemli görülen araştırmalara yer verilmiştir.

İç kontrolün küresel ölçekteki gelişim sürecine bakıldığında ABD’de ortaya çıkan değişim rüzgarının başta AB üyesi ülkeler olmak üzere gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede yapısal farklılıklara rağmen bir iç kontrol yaklaşımı olduğu, bu kapsamda diğer iç kontrol modellerine göre COSO tarafından tanımlanan iç kontrol sisteminin ve bileşenlerinin esas alındığı görülmektedir.

ABD, bir çok yönetim alanında gelişen konular gibi iç kontrol konusunda da merkez ülke konumunda görülmektedir. İç kontrolün tarihsel gelişimini ABD üzerinden ayrıntılı olarak inceleyen Wilson ve ark. (2014-73), iç kontrollerin uzun zamandır insan ilişkilerinin bir parçası olduğunu, günümüzde mülkiyetin geniş ve değişik kesimlere yayılmış olması sonucunda iç kontrollerin karmaşık bir hale dönüştüğünü belirtmektedir. Yazarlar, iç kontrolün geleceğini tahmin etme konusunda bir çaba göstermenin anlamsız olduğunu, ABD toplumu değiştikçe iç kontrolde değişiklik yapma ihtiyacının da kendiliğinden değişeceğini savunmaktadırlar.

ABD’de iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin çok kapsamlı çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Örneğin Amerika İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı⁶⁹ tarafından kurumsal risk yönetimine yönelik kapsamlı bir “iç kontrol sistemi değerlendirme modeli” hazırlandığı görülmektedir.⁷⁰ Bu modelin yakın zamanda çevre ülkelerde gerekli uyumlaştırma ve düzenleme süreçlerinden sonra yaygınlaşacağı düşünülmektedir.

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren SOX yasasının, iç kontrol konusunda da köklü düzenlemeleri kapsadığına önceki bölümlerde yer verilmiştir. Bu yasanın yürürlüğe girmesinden sonra uygulama safhalarında farklı düşünceler meydana gelmiştir. Bu konulardan birisi de iç kontrol sistemlerini değerlendiren denetçi raporlarındaki tespitlerin nasıl algılandığı ve reaksiyon gösterildiği olmuştur. Bu kapsamda 2004 yılında bir araştırma yapan Gist, McClain ve Shastri (2004), hatalı/eksik düzenlemeler yapılması halinde günümüzde de geçerli olabilecek sorunlu alanlara vurgu yapmıştır. Yazarlar, iç kontrol sistemini değerlendiren raporlarda farklı algı ve tutumlara yol açabilecek temel belirleyici

⁶⁹ IIAF: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁷⁰ IIAF Research Report: Evaluating Internal Control Systems- A Comprehensive Assessment Model-(CAM) <https://www.interniaudit.cz/download/IIA/Evaluating-Internal-Control-Systems.pdf>. Erişim Tarihi: 21.06.2020.

kıstaslar “okunabilirlik, güvenilirlik ve denetçinin yasal yükümlülükleri” olarak belirlemiştir.

İç denetçilerin (iç) kontrol riskinin değerlendirilmesindeki çalışmaları hem dış denetçiler hem de yönetim için giderek daha önemli hale gelmektedir. Issa ve Kogan (2014) tarafından çokuluslu büyük bir şirkette yapılan çalışma sonucunda, iç kontrol riskinin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere bir metodoloji önerilmiştir. Bu metodoloji, iç denetçileri ve iş süreçleri sahiplerinin iç kontrol risk değerlendirmeleri hakkındaki geçmiş verilerinin kullanıldığı bir lojistik regresyon modeli geliştirilerek oluşturulmuştur. Modelin denetim verimliliğinin artıracağı ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine olumlu katkı sağlayacağı ileri sürülmüştür.

Murthy ve Wheeler (2018), iç kontrol değerlendirme görevleri açısından, karar destek tasarımının denetçi performansına etkilerini araştırmıştır. Bağımsız denetçiler üzerinde yapılan alan çalışmasında, genel soru formları ile denetlenen kuruma özel (gereksiz soruların ayıklanarak) hazırlanan soru formlarının denetçinin performansını nasıl etkilediği incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetleyen ve denetlenen şirketlerin yapı ve uygulamalarına göre farklılık arz eden bulgulara ulaşılmıştır.

Sari, Kosala, Ranti ve Supangkat (2018), akıllı depo sistemlerinin etkinleştirilmesi konusunda COSO çerçevesinde bir iç kontrol değerlendirme modeli önermiştir. Yazarlar, bir işletmenin performansını artırmanın yollarından birisi olarak faaliyetlerindeki iç kontrollerin optimize edilmesini göstermektedir. COSO iç kontrol modelindeki beş bileşenin ve on yedi prensibin esas alınarak yapılan vaka çalışmasında, üç aşamalı (gözleme, görüşme ve doküman analizi) süreç analizi ve bu analizin sonuçlarına göre iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve önerilerin oluşturulması öngörülmektedir. Modelde, şirketteki risk alanlar, beş iç kontrol bileşeni için ayrı ayrı olmak üzere yüksek, orta ve düşük riskli olmak üzere üç parçaya bölünerek iç kontrol sistemi değerlendirilmektedir.

Gramling ve Schneider (2018), iç denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesi ve raporlaması sürecinde etkili olan hususları incelemiştir. Bu kapsamda otuz üç farklı organizasyonda yapılan alan araştırmasında, iç kontrol eksikliklerinin türleri ile birlikte üst yönetimin tutum ve davranışlarının da etkili olduğu açıklanmıştır.

Çin’de iç kontrol konusunda çalışmalarda, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik araştırmaların yoğunlaştığı görülmektedir. Yang, (2010), kurumsal iç kontrol geçerliliğine yönelik olarak bulanık kapsamlı değerlendirme yöntemi kullanmıştır. Ji-bin,

Yi-zhe ve Zhen-ping (2010), insan kaynakları alanındaki iç kontrollere yönelik geliştirdikleri indeks modelini belirsiz ölçme yöntemi ile değerlendirecek bir model üzerinde çalışmışlardır. Zhou ve Zhang (2011) kurumsal ölçekte entegre edilmiş bir iç kontrol değerlendirme modeli üzerinde çalışmıştır. Modelde, iç kontrol sistemini oluşturan bileşenler mikro ve makro seviyede ele alınmış ve daha iyi, genel, kötü ve daha kötü şeklinde beşli bir değerlendirme tasarımı oluşturmuştur. Yufa ve Jianle (2011), bir kurumda iç kontrol değerlendirme sisteminin kurulmasına yönelik ilkeleri açıkladığı çalışmasında, bir kurumda mükemmel, pratik ve operasyonel bir değerlendirme sisteminin zorunlu olduğunu vurgulamıştır. Zhu, Chen ve Wu (2012), iç kontrol değerlendirme sistemine dayalı finansal dolandırıcılık erken uyarısı konusunda entropi yöntemi kullanarak bir şirkette yaptıkları araştırmada, iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi suretiyle finansal dolandırıcılık karşısında iç kontrolün erken uyarı rolünün arttığını ileri sürmüşlerdir. Zhang (2018), analitik hiyerarşi süreci (Analytic Hierarchy Process-AHP) ve bulanık kapsamlı değerlendirmeye dayalı olarak idari kurumların iç kontrol ölçümleri konusunda bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada, Yang, (2010) tarafından kullanılan yöntem biraz daha geliştirilmiştir. Çin’de yapılan söz konusu çalışmalarda COSO yaklaşımının esas alınarak bir iç kontrol sistemi değerlendirme modeli oluşturma çabalarının olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, söz konusu çalışmalarda önerilen yöntemler, nispeten daha yüzeysel ve sübjektif kıstaslar içermekle birlikte bu araştırmada önerilen iç kontrol performans ölçme modeline benzeyen özellikler taşımaktadır. Bu durum, iç kontrol sisteminin ölçülmesine ve değerlendirilmesine yönelik yeni modellerin geliştirilmesi konusundaki ihtiyaçların varlığını ortaya çıkarmaktadır.

Al-Hawatmeh ve Al-Hawatmeh (2016) tarafından Ürdün’deki resmi kurumlarda finansal kontrollerin etkililiği açısından iç kontrol birimleri değerlendirilmiştir. Çalışmada, iç kontrol birimlerinin değerlendirme yapmasını sınırlayan engeller konusunda anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonucunda, iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden birisinin insan faktörü olduğu, eğitim ve gelişim faaliyetlerinde bilimsel programların ve uygulamaların birlikte formüle edileceği yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu, başta finans ve diğer alanlara yönelik kontrol standartları olmak üzere uluslararası meslek standartlarına önem verilmesi önerilmiştir.

Rusya’da, bağımsız risk değerlendirme ve iç kontrol uygulamaları yöntemi konusunda çalışan Musaeva, Tikhonova, Yevstigneeva, Nigmatzyanova ve Derbeneva (2019), iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik beş seviyeli bir model önermişlerdir.

Bu kapsamda, iç kontrol sisteminin, en alt seviyeden itibaren “güvenilmez, resmi olmayan, standart, yönetilen ve optimize” şeklinde belirlenen seviyelere göre değerlendirilmesini önermişlerdir.

Karla, Juan ve Cecilia (2019), İspanya’daki bir üniversitenin planlama bölümü için stratejik risklere ilişkin iç kontrol değerlendirmesi yapmıştır. Bu çalışmada, kurumsal hedefleri başarmak üzere stratejik risklere odaklanan iç kontrol değerlendirmelerinin nasıl yapılabileceği araştırılmıştır. Bu kapsamda, iç kontrolün risk değerlendirme bileşenine göre hazırlanan sorular üzerinden bir alan çalışması yapılmıştır. Sonuç olarak, üniversitede kısa ve uzun vadeli hedefleri kapsayan prosedürlerin varlığına rağmen bunlara yönelik riskleri yönetecek iç kontrol sisteminin olmadığı belirlenmiştir.

Ukrayna’daki bir araştırma merkezinde görevli Selishchev (2019), denetçinin iç kontrol değerlendirmesi konusunda bir çalışma yapmıştır. Araştırma sonucunda, iç kontrolün etkinliğinin ve kullanılacak ölçeğin, temel olarak şirketin sahibi veya yöneticilerin bundan ne anladıklarına bağlı olduğu, yetersiz teorik bilgi ve uygulama metodoloji nedeniyle denetçinin kontrol riskinin arttığı, bu kapsamda algoritmaları geliştirilecek uygulamalarla faaliyetlerin sürekliliğini durduracak risklerin kontrol altında tutulabileceği değerlendirilmiştir.

Radojević ve Radović, (2014), Sırbistan’daki hotel şirketlerinde iç kontrol ve bilgi sistemleri uygulaması konusunda bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda, bilgi sistemlerinin iç kontrol sisteminde kullanılması sayesinde, şirketin iş süreçlerinde ve varlıklarının korunmasında meydana gelebilecek hata ve hilelerin bulunmasına yönelik operasyonların daha iyi değerlendirildiğini belirtmiştir.

Dormán, Görgényi ve Horváth (2013), Macaristan’da 28 merkezi bütçeli kurumun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin çalışmaları incelemiştir. İnceleme sonucunda, iç kontrollerin olmadığı veya etkin çalışmadığı kurumlarda, faaliyetlerdeki aksaklıkların bütçe raporlarında ortaya çıkan hatalarla ilişkilendirilebileceği, ayrıca, iç denetim faaliyetinin kalitesi ile iç kontrol sisteminin işleyişi arasında bir korelasyonun gözlemlendiği açıklanmıştır.

Yukarıda özetlenen çalışmalar, iç kontrole ilişkin yapılan sayısız çalışma arasında, özellikle iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik farklı ülkelerde yapılan araştırmaları yansıtmaktadır. Genel olarak, iç kontrol düzenlemeleri ve uygulamaları

konusunda merkez ülke konumunu koruyan ABD’de yapılan akademik çalışmaların diğer ülkelere göre daha kapsamlı ve nicel ağırlıklı yapıldığı görülmektedir.

Uluslararası yazındaki araştırmalar genel olarak incelendiğinde, iç kontrolün değerlendirilmesine yönelik metodoloji oluşturma çalışmaları dikkat çekmektedir. Nitekim bu konuda farklı yöntemlerle yapılan çok sayıda araştırma yapılmakta ve iç kontrol ölçme/değerlendirme modelleri önerilmektedir. Kuşkusuz, bu farklılıklar her ülkenin kendi iç dinamikleri içerisinde daha ayrıntılı olarak şekillenecektir. Akademik alanda tasarlanan ve önerilen iç kontrol değerlendirme modellerinin kullanıcılar için ne kadar uygun olduğu uygulama süreçlerinde belirgin bir düzeye ulaşacaktır. Bununla birlikte, ABD’de yapılan çalışmaların uluslararası alanda yapılacak diğer düzenleme ve uygulamalara çerçeve oluşturacağı düşünülmektedir.

2.6.2. Ulusal alanda yapılan çalışmalar

Ülkemizde iç kontrol kavramının 2000’li yıllardan itibaren literatürde daha fazla yer almaya başladığı görülmektedir. Nitekim iç kontrol, önce özel sektörde ve sonra kamu sektöründe yapılan yasal ve yönetsel düzenlemelere bağlı olarak akademik çalışmaların konusu olmaya başlamıştır.

Doğal olarak önce iç kontrol kavramının içerisinde yer aldığı genel sistemlerin ya da yaklaşımların anlaşılmasına yönelik çalışmalar ağırlık kazanmıştır. Örneğin özel sektörde Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Bankacılık Kanunu gibi temel düzenlemeler bu kapsamdaki akademik çalışmalara konu olmaya başlamıştır. Nitekim OECD nezdinde başlayan ve daha sonra TÜSİAD ve SPK üzerinden yaygınlaşan kurumsal yönetim kavramı ve ilkeleri konusunda bir çok çalışma yapılmıştır. Bu çerçevede iç kontrol kavramı, özellikle kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleriyle birlikte daha fazla anlam kazanmaya başlamıştır.

Kamu sektöründe iç kontrol, 2004 yılında yürürlüğe giren 5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile akademik çalışmalara daha çok konu olmaya başlamıştır. Bu kapsamda AB’ne üyelik sürecindeki gelişmeler iç kontrole ilişkin çalışmalara makro seviyede bir çerçeve oluşturmuştur.

İç kontrol, her iki sektörde de aslında aynı iyi yönetim ilkelerini esas alan genel sistemler (kurumsal yönetim, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi) içerisinde tanımlanmış ve daha sonra nispeten somut alanlara yönelik çalışmalara konu olmaya başlamıştır.

Dolayısıyla, iç kontrolün ulusal literatürdeki gelişimini genel hatlarıyla birbirini takip eden iki on yıllık dilimde incelemek mümkün olabilir. Birinci dilimdeki on yılda, iç kontrolün ne olduğu, kurumlara ve sektörlerle ne katkı sağlayacağı gibi konularda yapılan akademik çalışmaların ağırlık kazandığı görülmektedir. Bu dönemde iç kontrol ile birlikte iç denetim, dış denetim, risk yönetimi gibi bir çok yeni kavramın anlaşılması ve benimsenmesi bağlamında ortaya çıkan sorunlara yönelik çalışmalar dikkat çekmektedir. Daha çok kavramsal nitelikteki akademik çalışmalar, kurumlara ve sektörlerle izlenecek yol haritaları mahiyetinde önerilerde bulunmuştur.

İkinci dilim olarak tanımlanabilecek dönemde ise her iki sektörde artan iç kontrol uygulamaları akademik araştırmalara konu olmaya başlamıştır. İlk dilimde iç kontrolün anlaşılması ve benimsenmesi bağlamındaki elde edilen kazanımların seviyesi bu dönemdeki uygulama sonuçlarında görülmeye başlamıştır. Bu dönemde artık iç kontrol bir şekilde anlaşılmalı ve farklı saiklerle tanınmış olmakla birlikte kabul edilmeye başlamıştır.

Bu çalışmanın konusu, söz konusu son yirmi yıllık dönemi bir bütün olarak ele alarak Türkiye’de iç kontrolün performansını açıklamaktır. Daha açık bir ifadeyle iç kontrolün tanınması, benimsenmesi ve uygulanması süreçlerine genel çerçeveden bakılarak üçüncü bir on yıllık dönem için sadece iç kontrol değil iç kontrolün de içerisinde bulunduğu yönetim modellerinin performanslarının gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda özetlenen genel çerçevede, ulusal yazında dikkat çeken önemli çalışmalar aşağıda incelenmiştir.

Türkiye’de iç kontrol konusunda hazırlanan tezler çalışma tarihi itibarıyla incelendiğinde; Yüksek Öğrenim Kurumu Ulusal Tez Merkezi (YÖK) verilerine göre 1985-2020 (Haziran) yılları arasında, başlığında iç kontrol kelimesi bulunan 29 doktora tezi ve 238 yüksek lisans tezi bulunduğu, bu tezlerin borsa, finans, gıda, üretim, konaklama, sağlık, yükseköğrenim, bankacılık, gemicilik, sigorta gibi geniş bir sektör yelpazesine yönelik araştırmaları kapsadığı, muhasebe, hile, kurumsal etkinlik gibi değişik perspektiflerden alan çalışmaları yapıldığı görülmektedir.

Diğer taraftan, başlık içinde yer almamakla birlikte anahtar kavram olarak birçok tez konusunda iç kontrol konusunun çalışıldığı, bu durumun yüksek lisans tezlerinde daha fazla bir oranda gerçekleştiği görülmektedir.

Söz konusu tezler dışında iç kontrol konusuna yönelik olarak farklı bakış açılarıyla birçok araştırma yapıldığı görülmektedir. Ancak bu çalışmaların genel olarak kamu

sektöründe kavramsal çerçevede yoğunlaştığı (Akyel, 2010; Güner, 2009; Türedi, 2011), özel sektöre ilişkin çalışmalarda ise belirlenen sektörde faaliyet gösteren bir işletmede uygulamalı olarak gerçekleştirildiği belirtilmektedir ([Akbulut 2012; Duman 2006; Gönen, 2009; Gönen ve Ergun, 2008; Ömürbek ve Altay, 2008; Özbilgin, 2010; Sevim ve Gül, 2012; Yiğittop, 2008] akt. Topçu, 2013). İç kontrol konusunda diğer uygulamalı araştırmalardan bir kısmı Tablo 2.9.'da sunulmuştur.

Tablo 2.9. Ulusal Yazında İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Araştırmalar

S. No.	Araştırmanın Konusu	Araştırmanın Sonucu	Yazar, Yıl
1	“İç Kontrol Sisteminin Şeffaflığı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama.”	“Yönetim kurulunun üye sayısı, yönetim kurulunun bağımsızlığı, CEO ikiliği, yönetim kurulundaki kadın üye oranı ve denetim komitesinin üye sayısı ile iç kontrol sisteminin şeffaflığı arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki tespit edilmiştir.”	Cengiz ve Aslanoğlu, (2017)
2	“Internal Control Activities in Small Turkish Companies.”	“Çalışma yapılan şirketlerde iç kontrol bileşenlerine yönelik SWOT analizi ile iç kontrol sistemine yönelik güçlü ve zayıf taraflar ile fırsat ve tehditler belirlenmiştir.”	Bilgi, Mihaylova ve Papazov, (2017)
3	“Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları.”	“Şirketlerin iç kontrol ve iç denetim olgularına verdikleri önem ile risk yönetimine yaklaşımları arasında doğrusal korelasyon bulunduğu; risk yönetimine ağırlık veren şirketlerin iç kontrol ve iç denetime de daha fazla önem verdikleri gözlemlenmiştir.”	Özkardeş, (2017)
4	“İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma.”	“Ulusal ve uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri ve sürekli eğitim ile iç kontrol uygulamalarındaki gelişmeleri takip etme açısından anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.”	Gönen ve Solak, (2016).
5	“Türkiye’deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi.”	“Belediyelerde iç kontrol sisteminin etkin olarak işletilebilmesi için belediyelerin de içerisinde bulunduğu kamu mali yönetim sisteminin daha bütüncül ve gerçekçi bir yaklaşımla yeniden tasarlanması; belediyelerin kurumsallaşabilmesi için personel alımlarında ve yükseltilmesinde liyakatin daha ön planda olduğu siyaset dışı bir sistemin kurulması gerektiği; belediye başkanı ve yöneticilerinin de iç kontrol standartlarına uygun, bütün faaliyetleri içeren bir iç kontrol sistemini uygulama kararlılığını göstermelidir.”	Ağmaz, (2017)

6	“İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma.”	“Yöneticilerin doğru bildikleri yanlışlar, zihinlerinde bir yanılgı olarak kalıplaşmakta, bu yanılgılar ise iç kontrol sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinde yanlış kararlar alınmasına sebep olmaktadır.”	Aktürk ve Kılıç, (2015)
7	“Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma.”	“İç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmıştır.”	Baskıcı, (2015)
8	“Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol.”	“İşletmelerde üretilen finansal bilginin makul seviyede güvenilir olmasına doğrudan katkı yapan iç kontrol sistemi, maliyet kontrol sistemlerinde iç kontrol sistemi bileşenleri yardımıyla kurulmalıdır.”	Uysal, (2015)
9	“Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği.”	“Araştırma kapsamındaki şirketlerin bir kısmının iç kontrol sistemi unsurlarının farkında olmadığı, bir kısmının iç kontrol sistemini kısmen uyguladıkları, güvenlik önlemleri aldıkları, personelin eğitilmesine ve yönlendirilmesine önem verdikleri, belgeleri her an kullanıma ve denetime hazır bir şekilde muhafaza ettikleri, ancak performans hedefleri oluşturmada, çapraz kontrollerde, risk değerlemede, varlık sayımı gibi iç kontrolün temel unsurlarında eksikleri olduğu ve genellikle güven esaslı bir ilişki içinde faaliyetlerini sürdürdükleri görülmüştür.”	Özbirecikli, Tüm ve Keskin, (2015).
10	“İç Kontrol ile Kurum Kültürü İlişkisi ve Anadolu Üniversitesi Araştırması.”	“Kurum kültürünün, iç kontrolün uygulama özelliklerinde değişiklikler meydana getirdiği, bu nedenle kurum kültürü ve algılanan iç kontrol (bileşenleri) arasında etkileşim olduğu, kısaca iç kontrol bileşenlerinin kurumdaki insan unsuruyla başka bir ifadeyle, kültür ile birebir ilişkili olduğu belirtilmiştir.”	Ertuğrul, (2013)

Zaman boyutundan bakıldığında, iç kontrolün ülkemizde ilk gündeme gelmeye başladığı dönemlerde daha çok iç kontrolün ne olduğu, nasıl uygulanacağına yönelik tanımlayıcı çalışmaların ağırlık kazandığı, daha sonraki süreçte ise iç kontrolün uygulanmasına yönelik önermeler içeren çalışmaların dikkat çektiği görülmektedir. Sektörel boyuttan incelendiğinde, kamuya yönelik çalışmaların (kurumsal sınırlamaların da etkisiyle) daha çok benzer tespitleri içeren kavramsal seviyede yapıldığı, yüzeysel olmakla birlikte uygulamaya yönelik önemli eleştirilerin ve değerlendirmelerin yapıldığı görülmektedir. Kamuya göre özel sektöre yönelik çalışmalarda ampirik çalışmalar daha çok görülmektedir.

Bu araştırmaların, kamu sektöründe için kavramsal çerçeveye yönelik ve sınırlı yöntemlerle yapıldığı, uygulamalı araştırmaların ise daha çok özel sektörde faaliyet gösteren bir işletmeye yönelik gerçekleştirildiği görülmektedir. Kavramsal nitelikteki çalışmalar, iç kontrol konusundaki farkındalıkların belli seviyede artmasına katkı sağlamakla birlikte uygulama örneklerinden kopuk olmaları nedeniyle eksik veya yanlış algılanma risklerini taşımaktadır. Diğer taraftan özel sektöre yönelik uygulamalı araştırmalarda kullanılan anket yöntemlerinde; daha çok iç kontrol bileşenlerine yönelik uygulamaların örgütteki varlığı ve yokluğu konusunda çalışanların verdiği cevaplara göre iç kontrol sistemi hakkında çıkarımlar yapılmaya çalışılmaktadır.

2.7. Yeni Kurumsal Kuram Bağlamında İç Kontrol

Sanayi devriminin getirdiği köklü değişimlerle ortaya çıkan ihtiyaç ve beklentiler ile bu doğrultuda artan iyi yönetim modelleri arayışları, zaman içinde birbirini etkileyen ve geliştiren teorilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, gelişen yönetim yaklaşımlarının tarihsel süreçteki etkileşimleri sonucunda şekillenen kurumsal paradigmlar günümüzün yönetim sorunlarının açıklanmasında ve çözüm yollarının araştırılmasında önemli rol oynamaktadır.

Bu çalışmanın araştırma sorularına konu olan iç kontrol kavramı, kavramsal çerçeve doğrultusunda “yeni kurumsal kuram” üzerinden açıklanmış ve araştırma modeli bu yaklaşımın teorik alt yapısı dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Örgütlerin yapı ve davranışlarını anlama ve analiz etmede kullanılan bu kuramın başlangıcı Philip Selznick (1948) tarafından geliştirilen “Doğal Sistem Modeli”ne dayanmaktadır. Selznick bu modelde örgüt ve kurum ayrımını yaparak, işletmeler için önemli olanın araçlar değil, hayatta kalmak olduğu gerçeğini vurgulamıştır (Çalışkan, 2017: 251). Aynı kapsamda Özen (2013: 122), yeni kurumsal kuramın, 1970’li yılların sonları ve 1980’li yılların başlarında o zamana kadar egemen olan koşul-bağımlılık kuramına bazı yaklaşımları üzerinden itiraz ederek doğduğunu, kuramın doğmasında DiMaggio ve Powell (1983), Meyer ve Rowan (1977) ile Zucker (1977) tarafından yayımlanan makalelerin etkili olduğunu belirtmektedir. Nitekim kuramın, kurumsallık adıyla kabul görmesinin Meyer ve Rowan (1977) tarafından yayımlanan “Kurumsallaşmış Örgütler: Bir Mit ve Merasim Olarak Formal Yapı” çalışmasıyla gerçekleştiği, daha sonra kurumsallaşmayı farklı yönleriyle ele alan bir çok çalışma olmakla birlikte, esas ürünün DiMaggio ve Powel’in

(1991) “Yeni Kurumsallık Yaklaşımı” ile yakalandığı belirtilmektedir (Çalışkan, 2017: 251).

Kurumsallaşma teorisyenleri, popülasyon ekolojisi yaklaşımının “Neden birbirinden farklı bu kadar çok örgüt vardır?” sorusunun aksine “Örgütler neden birbirine bu kadar benzer?” sorusuna cevap bulmaya çalışırlar (Keskin, Akgün ve Koçoğlu, 2016: 45). Nitekim örgütleri benzer yapılanma ve eylemlere zorlayan kurumsal kurallar söz konusudur. Bu kurallar, sosyal, kültürel vb. yönlerden farklı özelliklere sahip sektörlerle göre değişkenlik göstermektedir. Scott’a (2003) göre, “Örgütler, içinde bulundukları kurumsal alanda performans (rasyonel örgüt yaklaşımı) ve rekabet kaygısı (popülasyon ekolojisi yaklaşımı) ile yapılandırılmazlar, aksine doğal bir geçmişe sahip ve zamanla değişim geçiren yapıları nedeniyle birbirlerine benzerler .” (akt. Keskin ve ark., 2016: 45).

Kurumsal kuram, örgütlerin çevrelerinden nasıl ve niçin etkilendiğini izah eden örgütsel bir teoridir (Lawrence, Winn ve Jennings, 2001, akt. Çalışkan, 2017: 252). Kurumsal kuramın, örgütsel düzenleme ve uygulamaları anlamada en çok yararlanılan kuramlardan birisi haline geldiği görülmektedir. Nitekim bu kuramın bakış açısıyla yapılan çalışmaların artışından bahseden Çakar ve Danışman’a (2017: 280) göre, “Bu çalışmalar ile bir tarafta, kurumsal eşbiçimlilik sürecinin ve meşrulaşma arayışının nasıl gerçekleştiği üzerinde durulmaya devam ederken, diğer tarafta örgütsel aktörlerin kurumsal süreç ve baskılara nasıl tepki verdiği, belirli bir alanın oluşumunda ve yapılanmasında kurumsal aktörlerin nasıl rol oynadığı, örgütsel meşruluğun kaynaklarını nelerin oluşturduğu, meşruluk arayışında dil ve retorik nasıl kullanıldığı, kurumsal değişimin nasıl gerçekleştiği gibi konuların açıklığa kavuşturulmaya çalışıldığı” görülmektedir.

Yeni kurumsal kuram temel olarak, örgütlerin neden ve nasıl birbirine benzediğini açıklamaktadır. Günümüzde en çok çalışılan ve tartışılan örgüt kuramlarından birisidir. Bu yaklaşım, aynı çevrede faaliyet gösteren işletmelerin, benzer çevresel baskıların etkisiyle, yapı, strateji, iş yapış süreçleri, davranış tarzları gibi özellikleriyle benzer hale gelmelerini açıklamaktadır (Çalışkan, 2017: 251).

Değişimin sürekli ve her alanda yaşandığı bir süreçte, örgütler hayatta kalmak ve rekabet üstünlüğü sağlamak için, çevreleri ile uyum içerisinde olmak zorundadır. Tolbert ve Zucker (1996), bu mücadelenin gerçekleştirilmesinde önemli araçlardan birisinin kurumsallaşma yeteneği olduğunu savunmuştur (akt. Çalışkan, 2017: 252).

Kurumsallaşamayan örgütlerin geleceklerini güvence altına alabilmeleri mümkün görülmemektedir. Scott'a (1987) göre, "İşletmelerin sosyalleşmesi olarak da tanımlanabilen kurumsallaşma, değerler oluşturarak, çevreyle birlikte uygun, ortak ve anlamlı davranış geliştirip diğer bireylere aktararak, paylaşılan değerler sistemi oluşturarak, başarılı örgütleri taklit ederek, çıkarlarını korumak için kurumsal çevreyi değiştirerek gerçekleştirebilmektedir." (akt. Çalışkan, 2017: 252-253). Dolayısıyla kurumsallaşmak için değişimin içselleştirilmesi, sürekli takip edilmesi, yeniliklere uyum sağlama yeteneğine sahip olunması, hatta çevresini etkileyerek değişime öncülük eden bir yönetsel yapının bulunması gerekli görülmektedir (Çalışkan, 2017: 253).

Benzer çevrede faaliyet gösteren işletmeler, benzer çevresel baskılara maruz kalmakta, bu baskıları giderebilmek için benzer yapı ve işleyiş tarzları geliştirmektedir. Başka bir ifadeyle, işletmeler, çevrelerindeki iyi örnekleri kurumsallaşabilmek adına taklit etmektedir (Selznick, 1996, akt. Çalışkan, 2017: 252). Eşbiçimlilik (izomorfizm) olarak adlandırılan bu benzerlik, işletme ile çevre arasındaki bağın oluşturulmasında önemli bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır (Koçel, 2010: 359).

Kurumsal kuramın bakış açısında, örgütsel düzenlemeler toplumdaki yerleşik kural, değer ve normların etkisi altında şekillenmektedir. Kurumsal kuramı açıklayan Çakar ve Danışman'a (2017: 279) göre, "Örgütler teknik gerekliliklerin ötesinde, faaliyette bulundukları kurumsal çevrenin beklentileri ile uyumlu örgütsel biçim ve uygulamaları kabul etmek, örgütlerin zaman içerisinde birbirlerine benzeşmelerine yol açar. Eşbiçimlilik olarak da adlandırılan bu durum kurumsal kuramın odağını oluşturmaktadır."

Bu kuram, örgütlerin yapı ve davranışlarını belirleyen faktörlerin sadece rekabetin koşullarına değil, kültür, değerler, beklentiler, inançlar gibi kurumsal bileşenlerin tanımlanması ve geliştirilmesi, örgütlerin yapı ve işleyişleri ile kurumsal olmaları arasındaki bağın tesis edilmesine odaklanmaktadır (Çalışkan, 2017: 252).

Özen (2013: 122), yeni kurumsal kuramın temel tezini özetlerken; toplumsal düzenlerin, insanların tarihsel süreçte etkileşerek oluşturduğu kurumlarla (yasalar, normlar, inançlar) meydana geldiğini, bir taraftan insanların bu kurumları oluşturduğunu, diğer taraftan insan davranışlarının da bu kurumlarca yönlendirildiğini belirtmektedir. Aynı şekilde örgütler de toplumun bir parçası olarak aynı düzenden etkilenmektedir. Nitekim örgütler de tarihsel süreçteki ihtiyaçlara göre oluşturulmuş, aynı zamanda kendi aralarında etkileşerek oluşturdukları çevrelerindeki kurumlara uyum sağlayarak şekillenmişlerdir. Bu

noktada, örgütlerin kurumlara uyma eğiliminin nedeni “meşruiyet” kavramı ile açıklanmaktadır. Çünkü bu kurumlara uyan örgütler içerisinde bulundukları toplumda veya çevrede kabul edilebilir bir konum kazanmaktadır. Meşruiyet kazanan bir örgüt ise toplum içerisinde ihtiyaç duyduğu kaynaklara daha kolay sahip olabilmekte, başka bir ifadeyle hayatta kalma konusunda güvence kazanmaktadır. Zira, örgütlerin yaşam çevresini oluşturan müşterileri, tedarikçileri, devlet birimleri gibi paydaşları nezdinde kabul edilebilir olması kaynaklara ulaşmasını ve varlığını sürdürmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla aynı çevrede faaliyet gösteren örgütler, aynı kurumların dayatmalarına maruz kalmaktadır. Bu dayatma sonucunda, meşru olmak ve böyle kalmak isteyen örgütler, kendilerine özgü koşullardan bağımsız olarak yapısal ve yönetsel açıdan birbirlerine benzemeye başlamaktadır. Bu durum da “eş biçimlilik” olarak tanımlanmaktadır. Özetle, Daft (2015: 165) eşbiçimliliği, “aynı çevresel koşul kümesiyle karşı karşıya kalan bir birimin diğerlerine benzeşmesi süreci” olarak aktarmaktadır.

Yeni kurumsal kuramının temel yaklaşımlarındaki farklılıklar koşul bağımlılık kuramı üzerinden bir karşılaştırma yapılarak açıklanmaktadır. Nitekim, Özen’e (2013: 122) göre, “koşul bağımlılık kuramının aksine, yeni kurumsal kuram, çevreyi örgütün dışında nesnel ve teknik bir çevre olarak değil, örgütlerin hem etkilediği hem de etkilendiği, sosyal olarak inşa edilmiş kurumsal bir çevre olarak tanımlamaktadır.” Koşul bağımlılık kuramına göre, örgütler çevre koşullarına uyum sağlama ölçüsünde varlıklarını sürdürme imkanına sahip olmaktadır. Bu çerçevede örgütler, takip edecekleri yönetim felsefelerini ve organizasyon yapılarını çevresel faktörlerin özelliklerine göre belirlemek zorunda kalmaktadır. Bu zorunluluklara bağlı olarak birbiriyle etkileşen örgütler arasında yapı ve yönetim açısından benzerlikler ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak günümüzde, okul, banka, hastane gibi bir çok örgütün yönetim tarzlarının, yapılarının ve faaliyet özelliklerinin benzer özellikler taşıdığı görülmektedir. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren örgütlerin bile benzer yapı ve fonksiyonlara (muhasabe, insan kaynakları, pazarlama vs.) sahip olduğu görülmektedir.

Özen (2013: 123) kurumsal kuramın “eski” ve “yeni” yaklaşım farklılıklarını, örgütler üzerinde ilk kez kurumsal analizi yapan (Selznick (1949) ile DiMaggio ve Powell’ın (1991: 11-13) çalışmalarını aktararak açıklamıştır. Bu kapsamda, her iki yaklaşımda da örgütlerin kurumsal açıdan incelendiği, bununla birlikte Tablo 2.10.’da gösterilen farklılıkların olduğu görülmektedir.

Tablo 2.10. Kurumsal Kuramda Eski ve Yeni Yaklaşımların Karşılaştırılması

Eski Kurumsal Kuram Yaklaşımı	Yeni Kurumsal Kuram Yaklaşımı
Örgütler tek tek incelenir.	Örgüt toplulukları incelenir.
Bir örgütün yakın çevresindeki toplumsal kesimlerin çıkar çatışmalarından etkilenerek nasıl değiştiğine odaklanılır.	Örgütlerin sektör, toplum ve hatta uluslararası düzeyde oluşmuş kurumları benimseyerek nasıl benzeştiklerine ve aynı kaldıklarına odaklanılır.
Kurum kavramı bazı örgütlerin kazandığı bir nitelik olarak ele alınır.	Kurum kavramı çevrenin bir niteliği olarak ele alınır.

Kaynak: Özen (2013: 123)

Kuşkusuz, diğer kuramlar gibi yeni kurumsal kurama yönelik eleştiriler de söz konusudur. Bu eleştirilerden bahseden Özen (2015: 270-284), eşbiçimliliğin merkezi aktörlere bağlı olmasından değil, toplumsal ussallaşma sürecinden kaynaklandığı çalışmalarını açıklamaktadır. Aynı kapsamda yeni kurumsal kuramcılarının; karşılıklılık vurgusunu göz ardı ettikleri, çevreyi örgütlerin dışında, ondan bağımsız bir olgu olarak kabul ettikleri, dışsal çevrenin örgütleri nasıl biçimlendirdiğine dair nedensellik ilişkisi içeren modeller kurmuş olmaları nedeniyle toplumsal kurmacılıktan uzaklaştıkları ve işlevselci pozitivist paradigmaya yöneldikleri konusunda eleştirildikleri görülmektedir.

Yeni kurumsal kuramın yaklaşımı genel hatlarıyla yukarıda açıklanmıştır. Bu kuramın çerçevesini; kurum, kurumsallaşma, meşruiyet, eş biçimlilik ve kurumsal çevre kavramlarının oluşturduğu görülmektedir. Bu araştırmanın konusu olan iç kontrol kavramı, söz konusu kavramlar açısından aşağıda incelenmiştir.

2.7.1. Kurum ve kurumsallaşma bağlamında iç kontrol

Yeni kurumsal kuram, kurum kavramını örgütün de dahil olduğu toplumsal bağlamın bir özelliği olarak ele almaktadır⁷¹. Bu bağlamda Özen'e (2013: 124)'a göre kurum; "Toplumsal davranışa anlam ve istikrar kazandıran, sosyal olarak inşa edilmiş davranış örüntüleri ve kural sistemleridir". Aynı kapsamda kurumsallaşma; "bir sosyal düzen veya örüntünün bu niteliğe kavuşma süreci" olarak tanımlanmaktadır (Jepperson, 1991: 144-149, akt.: Özen, 2013:124). Diğer bir ifadeyle, "kurumsallaşma, belirli davranış ve düşünce

⁷¹ Yeni kurumsal kuramda kurum kelimesinden günlük dilde yer alan "Türkiye Atom Enerjisi Kurumu" bağlamındaki kurum anlaşılmamalıdır. Bu ifade tarzı, daha çok eski kurumsal anlayışta örgüt ve kurum olarak yapılan ayırımdaki tanımlara uygundur (Özen, 2013: 124).

biçimlerinin kural benzeri bir statü kazanması sürecidir” (Meyer ve Rowan, 1977: 341, akt.: Özen, 2013:124).

Kurumlar, insanlar tarafından tarihsel süreçte yaratılmış, doğruluğu kabul edilmiş ancak daha sonra insanlardan bağımsız bir nesne (güneş, yağmur vs.) haline getirilmiş, kanıksanmış ve sorgulanmayan davranış örüntüleri ya da kural sistemleridir (Özen, 2013: 124). Dolayısıyla kurumlar (evlilik, şirket, sigorta vs.) çok fazla sorgulanmadığı ve normalleştiği için devamlı tekrarlanmaktadır. Kurumlar, bir yandan hangi durumda nasıl davranılması gerektiğine dair seçenekler sunarak davranışları mümkün kılarken diğer yandan da belirli seçeneklerle davranışları sınırlandırmaktadır.

Kurumlar, bilişsel, ahlaki ve kuralcı olmak üzere üç boyutta toplumsal davranışlara anlam ve istikrar kazandırmaktadır. (Scott, 1995: 33, akt.: Özen, 2013:124-125) Söz konusu boyutlar Tablo 2.11.’de gösterildiği üzere genel özellikleri aşağıda açıklanmış ve bu bağlamda bir “kurum” olarak kabul edilen iç kontrol kavramına ilişkin örnekler verilmiştir.

Tablo 2.11. Yeni Kurumsal Kuram Boyutları Bağlamında İç Kontrol Örnekleri

Kurumsal Boyutlar	Bilişsel Boyut	Ahlaki Boyut	Kuralcı Boyut
Toplumsal Temeli	Kanıksanmışlık	Ahlakilik	Yaptırımlar
Taşıyıcı Mekanizmalar	Görünürlük	Eğitim, meslekleşme, belgelendirme	Yasalar, Yönetmelikler, Sözleşmeler.
Eş Biçimlilik Nedenleri	Belirsizlik	Sorumluluk	Bağımlılık
Eş Biçimlilik Mekanizmaları	Taklitçi	Normatif	Zorlayıcı
İç Kontrol Örnekleri	COSO İç Kontrol Modeli	* Risk Yönetimi Uygulaması * Kurumsal Risk Yönetimi Sertifikası	* 5018 s. Kanun * İç Kontrol Standartları

Kaynak: Scott, W.R., 1995 Institutions and organizations: Thousands Oaks: Sage: s.35. Akt. Özen (2013:124)’den uyarlanmıştır.

- Kurumların bilişsel boyutunun toplumsal temeli “kanıksanmış (alışılmış)” olmasıdır. Bu boyutta örgütler, kurumlara farkında olmadan uyum sağlarlar. Bir kurumun, çevresindeki örgütler tarafından benimsenmesini sağlayan en önemli taşıyıcı mekanizma, toplumsal alanda “görünür” bir şekilde “yaygın” olmasıdır.

Örneğin, kurumsal yönetim ilkesini benimseyen bir örgütte fazla sorgulanmadan iç kontrol sisteminin benimsenmesi kurumların bilişsel boyutuna bir örnektir. Nitekim, “kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen örgütlerde iç kontrol sistemi olmalıdır.” gibi bir ön kabul toplumun zihninde yer etmiştir. Çünkü aynı çevrede bilinen tüm örgütlerde yaygın olarak COSO’nun İç Kontrol Modeli benimsenmiştir. Özellikle iyi yönetim konusunda belirsizlik yaşayan bir örgüt, bu kadar “yaygın olduğu görülen” iç kontrol (kurumu) konusunda çok fazla düşünmeden başka bir ifadeyle diğer örgütleri “taklit” ederek düzenlemeler yapabilir.

- Bir kurumun ahlaki boyutunun toplumsal temeli, o kurumun “ahlaken doğru ve uygun” olmasıdır. Taşıyıcı mekanizmalar ise eğitim, meslekleşme ve belgelendirme sistemidir (Özen, 2013: 125).

Örneğin, iç kontrol konusunda eğitim alan yöneticiler bu eğitim aracılığıyla “risk yönetimi uygulamasının” örgütünün hedeflerine ulaşma konusunda gerekli güvenceyi elde edeceğini öğrenirler. Böylece, risk yönetimine “çağdaş yönetim anlayışına sahip olmanın gereği” şeklinde ahlaki bir değer yükleyerek örgütte benimsenmesini sağlayabilir. Ayrıca çağdaş yaklaşımı benimsendiğini belgelemek ve çevresindeki meşruiyetini güçlendirmek amacıyla bir sertifikasyon (belgeleme) ihtiyacı ortaya çıkabilir. Örnek olarak bu konuda yetkili örgütlerden örgüt veya yöneticiler adına alınan Kurumsal Risk Yönetimi Belgesi, özellikle dış paydaşlara sunulan bir güvence anlamı taşımaktadır. Özellikle halka açık şirketlerde veya kamu kaynağı kullanılan idarelerde bu güvence ekonomik faydadan çok ahlaki bir değer olarak daha da önem kazanmaktadır.

- Kurumların kuralcı boyutunun toplumsal temeli, kurumlara ilâştirilmiş yaptırımlardır. Bu yaptırımları sağlayan taşıyıcı mekanizmalar ise bir kuruma uyulmasını sağlayan yasalar, yönetmelikler ve sözleşmelerdir. Yaptırımlar, kurumlara uyulmadığı takdirde örgütlerin ya da kişilerin bir şekilde cezalandırılmasını sağlar. Dolayısıyla, örgütler, bilişsel ve ahlaki boyuttan farklı olarak bu yaptırımlardan kaçınmak amacıyla kurumları benimserler.

Örneğin, ABD’de halka açık şirketlerde iç kontrol sistemi olmasını zorunlu kılan SOX Yasası esas alınarak Türkiye’de Sermaye Piyasası ve

Bankacılık Kanunlarında iç kontrol sisteminin kurulmasını, geliştirilmesini ve denetlenmesini zorunlu kılan düzenlemeler yapılmıştır. Benzer düzenlemeler, AB Müktesebatı kapsamında yürürlüğe giren 5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu doğrultusunda kamu idarelerine yönelik olarak yapılmıştır. Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde hazırlanan yönetmelikler, tebliğler, iç kontrol standartları da bu düzenlemelerin uygulanmasına yönelik ayrıntıları içermektedir. Tüm bu düzenlemelere uymayan örgütler ve sorumluları da çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır.

Özen (2013:125), Kurumların bilişsel, ahlaki ve kuralcı boyutlarının nitelik olarak farklı olmalarına rağmen birbirlerini desteklediklerini, ayrıca her kurumun üç boyutu da aynı anda içermesinin gerekmediğini belirtmektedir.

2.7.2. Meşruiyet bağlamında iç kontrol

Yeni kurumsal kurama göre, örgütler varlıklarını sürekli ve güçlü kılmak için meşru olmak zorunda olduklarını düşünürler. Meşru olmayan örgütlerin çevrelerindeki kaynaklara ulaşamayacakları veya onları uzun süre elde tutmayacakları kabul edilir. Özen (2013: 125), kuramın bu savını kanıtlayan çalışmalardan bahsetmektedir. Örnek olarak Deephouse (1996) bankaların kurumlara uygun davranmaları nedeniyle meşruiyetlerini güçlendirdiğini göstermiştir.

Meşruiyet kısaca bir toplumda (örgütler için bulunduğu çevrede) “kabul edilebilirlik” olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda Özen (2013: 125-126) meşruiyeti “bir eylemin, kurumlara göre istenen, uygun ya da doğru olduğuna dair genel algı”, örgütsel meşruiyeti ise, “mevcut kurumların bir örgütün varlığını açıklanabilir veya anlaşılabilir kılma derecesi” olarak açıklamaktadır. Diğer taraftan meşruiyet kavramı yasalara uygunluğun ötesinde bir kavram olarak kullanılmaktadır. Nitekim bir örgütün faaliyeti mevcut yasalara uygun olabilir ancak toplumun bazı kesimlerinde kabul görmeyebilir yani meşru olmayabilir. Dolayısıyla, geniş anlamda meşruiyet, toplumsal olarak inşa edilmiş belirli bir normlar, inançlar, değerler ve tanımlar sisteminde, bir varlığın eylemlerinin istenen, uygun ya da doğru olduğuna dair genel algı ya da varsayım olarak tanımlanmaktadır (Suchman, 1995: 574, akt. Özen, 2013: 126). Bu doğrultuda, bir örgütün faaliyetlerinin meşruluğu bulunduğu çevredeki normlara, inançlara, değerlere ve kurallara (yasalara) uygun olma derecesidir.

Suchman’a (1995) göre, “Yeni kurumsal kuramda meşruiyet, kaynak bağımlılığı kuramının varsaydığı gibi örgütün itibar kazanmak veya geliştirmek için stratejik olarak

kullandığı bir kaynak değil, örgütlerle kültürel çevreleri arasında adeta kendiliğinden ortaya çıkan bir uyumun sonucudur.” (akt. Özen, 2013:125). Bu anlamda örgütsel meşruiyet, “mevcut kurumların bir örgütün varlığını açıklanabilir/anlaşılabilir kılma derecesidir” (Meyer ve Scott, 1983: 201, akt. Özen, 2013: 125). Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, meşruiyet kavramı daha çok toplumsal alanlarda örgütlerin etkileşimi sonucunda oluşmakta ve kuramda tanımlanan üç mekanizma ile taşınan kurumların niteliklerini yansıtmaktadır.

Bu nedenle, kurumsallaşma kavramı ile meşruiyet kavramı genel olarak eşanlamlı kullanılmaktadır. Özen’e (2013: 126) göre “Bir örgüt biçimi, örgüt davranışı ya da bir yöntem uygulaması meşrulaştıkça kurumsallaşır. Örgütler bu kurumsallaşmış biçimleri ya da uygulamaları benimsedikçe, meşruiyet onlara da bulaşır. Meşru oldukları için kaynaklara ulaşmaları ise bu sürecin sadece bir yan ürünüdür.”

Yeni kurumsal kuram kapsamında, bilişsel, ahlaki ve faydacı meşruiyet olmak üzere üç tür meşruiyet tanımlanmaktadır. Bu meşruiyet türleri, kurumsal uyum mekanizmalarından sırasıyla bilişsel, ahlaki ve kuralcı mekanizmalara karşılık gelmektedir. Bu çalışmanın konusunu oluşturan iç kontrol performansının da söz konusu meşruiyet türleri kapsamında açıklanabileceği düşünülmektedir. Nitekim, örgütlerin iç kontrole ilişkin yapılarında ve bu kapsamdaki davranışlarının temelinde söz konusu meşruiyet türlerinin nasıl bir rol oynadığının incelenmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

2.7.3. Kurumsal çevre bağlamında iç kontrol

Yukarıda yapılan açıklamalarda, yeni kurumsal kuramın aynı kurumsal çevrede bulunan örgütlerin taklitçi, ahlaki ve zorlayıcı mekanizmalar nedeniyle eş biçimli hale geldikleri ifade edilmiştir. Kuramda kurumsal çevre, bir bütün olarak kurumlardan etkilenen ve onları etkileyen örgüt topluluğu olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu alan, aynı ürün ve hizmetleri üreten örgütlerin oluşturduğu sektör (gıda, inşaat sektörü vs.) kavramından farklı bir alanı kapsamaktadır.

Kurumsal çevre, paydaşların (müşteriler, yatırımcılar, dernekler, yönetim kurulları, diğer örgütler, hükümet, toplum vs.) kattığı norm ve değerlerden oluşmaktadır (Daft, 2015: 164). Bu kapsamda kuram açısından, örgütlerin yapı ve süreçlerini dışarıdakileri memnun edecek şekilde düzenleyeceği ve bu faaliyetlerin örgütlerde kural benzeri bir duruma dönüşeceği ileri sürülmektedir. Meyer ve Rowan’a (1977) göre, “Kurumsal çevre, toplumun doğru örgütlenme ve davranma biçimleri ile ilgili görüşünü yansıtmaktadır.” (akt. Daft, 2015: 164).

Scott’a (1995: 56) göre kurumsal çevre, “belirli bir ortak anlam sistemini paylaşan, alan dışındakilerden daha sık ve anlamlı bir biçimde birbirleriyle etkileşen örgüt topluluğudur” (akt. Özen, 2013: 127). Esasen kurumsal çevre, birbirleriyle görece sık ve anlamlı ölçüde etkileşerek ortak anlam sistemi oluşturan örgütler topluluğudur. Dolayısıyla, ortak kurumlarla ilgili oldukları süreç, düzenleyici denetleyici kurumlar, meslek örgütleri, sivil toplum kuruluşları, müşteriler, tedarikçiler belirli bir kurumsal çevre içinde yer alabilmektedir. Diğer taraftan Hoffman’a (1999) göre kurumsal çevreyi oluşturan en önemli unsur, “örgütlerin ortak bir sorunu paylaşmasıdır” (akt. Özen, 2013: 127). Bu süreçte katılan örgütler de o sorunla ilgili kurumsal çevreyi meydana getirirler. Ulaşılan çözümler ise o sorunu çözdüğü düşünülen kuralları, normları ve varsayımları, kısacası kurumları oluşturur.

Çakar ve Danışman’a (2017: 280) göre, “Aynı kurumsal çevre içinde faaliyet gösteren örgütler, içinde yaşadıkları kurumsal çevrenin değerlerini belirli ölçüde benzer şekilde yansıtan ve çeşitli açılardan ortak özellikler taşıyan yapısal ve davranışsal uygulamalar gerçekleştirebileceklerdir.” Bu noktada dikkat çekilen önemli bir konu, örgütlerin benzer niteliklere sahip olmasının tek nedeninin rekabet baskısı değil, aynı zamanda sosyal baskılara karşı meşru görünme/kalma kaygısı taşımalarıdır.

Kurumsal çevre kavramını bu araştırma kapsamında iç kontrol açısından açıklamak mümkün görülmektedir. Nitekim küresel krizler sonrasında yönetim bağlamında ortak sorunları olduğunu gören örgütler, uluslararası organizasyonlar ve hatta ülkeler sorunlarına çözüm olacak daha iyi yönetim modellerinin arayışına girmişlerdir. Çözüm arayışları sonrasında kurumsal yönetim ilkeleri ve bu kapsamda içerisinde iç kontrolün de olduğu birçok kavramın ortaya çıktığı görülmektedir. Örneğin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri konusunda örgütün paydaşları tarafından ihtiyaç duyulan güvence kavramı iç kontrol sistemi ile birlikte karşılık bulmuş, daha sonra iç kontrol sistemi stratejiyle bütünleşen kurumsal risk yönetiminin çekirdeğini oluşturmuştur. Esasen, iyi yönetim arayışları kapsamında ortaya çıkan iç kontrol, (kurumsal) risk yönetimi, makul güvence, iç denetim, dış (bağımsız) denetim gibi kavramlar bu konuda ortak sorunu olan tüm örgütler için kurumsal çevrenin oluşmasını sağlamıştır. Dolayısıyla günümüzün yönetim sorunları için çözüm kabul edilen ve birbiriyle ilişkili olan birçok kavram, kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol bileşenleri ve standartları birer kurum haline gelerek kurumsal çevreyi oluşturmuşlardır. Nitekim aynı kurumları benimseyen örgütlerin yapı ve uygulamaları da eş biçimli hale gelmektedir. Söz konusu kurumsal çevrede yer alan tüm örgütler, COSO’nun iç kontrol modelini ve bileşenlerini esas alan risk yönetimi uygulamalarını benimsemiş,

örgütlerin iç ve dış denetim mekanizmaları ve çalışma yöntemleri neredeyse aynı biçimde tasarlanmıştır.

Örnek olarak günümüzde, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda aynı kurumsal çevrede yer alan ABD, AB ve Türkiye'deki örgütlerin yöneticileri birbirine çok benzeyen makul güvence beyanlarını kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Türkiye'de bu bağlamda oluşan kurumsal çevrelere bazı örnekler verilebilir. Özel sektöre yönelik yapılan yasal ve yapısal düzenlemeler doğrultusunda, Sermaye Piyasası Kurulu, Borsa İstanbul, Kamu Gözetimi Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, bu kurumların faaliyetlerine tabi olan tüm ticari örgütler ve bağımsız denetim şirketleri, iç kontrol, iç denetçi, risk yönetimi gibi alanlarda faaliyet gösteren enstitüler, dernekler vs. meslek örgütleri, eğitim ve danışmanlık şirketleri gibi birçok örgüt, benimsedikleri kurumlar itibarıyla aynı kurumsal çevrede konumlanmışlardır. Aynı şekilde kamu sektöründe, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay Başkanlığı, 5018 s. Kanuna tabi tüm kamu idareleri, bu kurumlara yönelik faaliyet gösteren meslek örgütleri, sivil toplum örgütleri gibi birçok örgüt aynı kurumsal çevrede yer almaktadır. Netice olarak, her iki sektörde oluşan kurumsal çevrelerde, iç kontrol modeli ve risk yönetim uygulamaları açısından örgütlerin eş biçimli hale geldiği görülmektedir.

Genel bir ifadeyle, ülkemiz dahil olmak üzere, kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol, süreç yönetimi, risk yönetimi, iç denetim, dış denetim, makul güvence gibi kurumları benimseyen örgütler aynı örgüt alanını oluşturmuş ve bu anlamda yönetim modelleri eş biçimli hale gelmiştir.

2.7.4. Eş biçimlilik bağlamında iç kontrol

Yeni kurumsal kuram yaklaşımına göre, örgütler kurumlar vasıtasıyla kurumsal çevreleri oluşturmakta ve eş biçimli hale gelmektedir. Kuramda, örgütlerin eş biçimli olmalarının, “taklitçi, ahlaki ve zorlayıcı” olmak üzere üç mekanizma aracılığıyla gerçekleştiği savunulmaktadır. Söz konusu mekanizmalar ise sırasıyla kurumların bilişsel, ahlaki ve kuralcı boyutlarının etkisiyle gerçekleşmektedir.

Bu bağlamda, eş biçimlilik mekanizmaları örgütlerin benimsedikleri kurumlar aracılığıyla sırasıyla bilişsel, ahlaki ve faydacı meşruiyet edinme çabalarının bir sonucudur. Özen'e (2013: 127) göre, “taklitçi eş biçimlilik, belirsizliğe karşı örgütlerin gösterdiği tepkilerden kaynaklanırken, ahlaki eş biçimlilik örgütlerin çevrelerinde ahlaken doğru olduğunu düşündükleri uygulamaları benimsemesinden kaynaklanır. Zorlayıcı eş biçimlilik

ise, örgütlerin bağımlı oldukları diğer kesimlerin beklentilerine uyma zorunluluğundan kaynaklanır.”

İç kontrol kavramının ve uygulamalarının söz konusu eş biçimlilik türleri bağlamında açıklanabileceği düşünülmektedir.

Taklitçi eşbiçimlilik, örgütlerin, belirsizlik karşısında kurumsallaşmış uygulamaları taklit etmeleri sonucunda ve daha çok kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Özellikle belirsizlik ortamında, örgütler kendi başlarına rasyonel çözümler bulmak yerine, çevrelerinde kurumsallaşmış ve yaygın olarak benimsenmiş kalıpları taklit edebilirler. Bu bağlamda, varlıklarını sürdürme ve hedeflerine ulaşma konusunda güvence arayan örgütler, kendi kapasiteleri ile bir model oluşturma çabasına ve hatta macerasına girmek yerine çevresinde genel kabul görmüş ve hatta başarılı olduğu açıklanmış risk yönetimi uygulamalarını taklit edebilir. Bu kapsamda en yaygın olarak kullanılan COSO iç kontrol modelini benimseyerek diğer örgütlerle eş biçimli bir yapıya ve uygulamalara geçebilir.

Ahlaki eşbiçimlilik, örgütlerin, eğitim ve meslek süreçleri sonucunda ahlaken doğru olduğunu düşündükleri kavram ve uygulamaları benimsemesiyle meydana gelmektedir. Günümüzde özellikle yönetim alanında değişik amaç ve yöntemler çerçevesinde birçok eğitim ve meslek faaliyeti düzenlenmektedir. Örgütlerin yöneticileri ve çalışanlarının katıldığı bu faaliyetlerde çok yaygın olarak risk yönetimi, COSO iç kontrol modeli, iç denetim, makul güvence gibi birçok kurumsallaşmış kavramı öğrenmektedirler. Özellikle meslek örgütlerinde kabul gören, değer atfedilen ve yaygınlaşan bu yaklaşımların etkisiyle örgüt yöneticileri ve çalışanlarında, bu yaklaşımların örgütleri için de doğru ve gerekli olduğu yönünde bir algı ortaya çıkmaktadır. Bu algı ve etkileşim sonucunda kendi örgütlerinde bu kurumları benimsemeleri halinde varlıklarını sürdüreceklerini ve başarılı olacaklarını düşünmektedirler. Sonuç olarak, çevresel alanlarında ortak değer atfedilen iç kontrol kavramı ve uygulamalarını benimseyen örgütlerde eş biçimli hale gelmektedir.

Zorlayıcı eşbiçimlilik ise, örgütlerin, kaynaklar ve diğer yaptırımlar nedeniyle tabi oldukları toplum kesimlerinin istekleri doğrultusunda belirli uygulamaları benimsemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda birbirinden kopuk olmayan zorlayıcı iki mekanizma söz konusudur. Birinci mekanizma, örgütün kaynakları itibarıyla bağımlı olduğu kurallara ve yapılara uyması, ikincisi ise yasal düzenlemelere uyumlu davranması nedeniyle eş biçimli hale gelmesidir. Her iki zorlayıcı mekanizma da örgütün çıkarlarına

yönelik koşulları içermektedir. Bu mekanizma ayrı ayrı veya birlikte bir zorlama yaparak eş biçimliliğe neden olabilir.

Örnek olarak, Türkiye’de 5018 s. Kanun ve diğer yasal düzenlemelerle, kamu idarelerinin COSO iç kontrol modeline göre yapılanmaları ve risk yönetimi uygulamalarını gerçekleştirmeleri zorunlu kılınmıştır. Bu zorlama sonucunda aynı örgütsel çevrede yer almaya başlayan kamu idareleri eş biçimli bir hale gelmektedir. Aynı zorlayıcı mekanizma ülke seviyesi için de geçerlidir. Nitekim, Türkiye AB Müktesebatı kapsamındaki koşullar nedeniyle kamu idareleri bünyesinde aynı iç kontrol modelinin uygulanmasını sağlayacak yasal düzenlemeleri yapmak ve idarelerin bu düzenlemelere uyumunu sağlamak üzere (Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde) merkezi uyum birimleri oluşturmak zorundadır. Aksi takdirde Türkiye hem yasal yaptırımlara tabi olacak hem de AB kapsamında tahsis edilecek fon kaynaklarından mahrum kalabilecektir. Aynı örnekler, OECD bünyesinde faaliyet gösteren veya Dünya Bankasından kredi vs. fon kullanacak örgütler için de verilebilir.

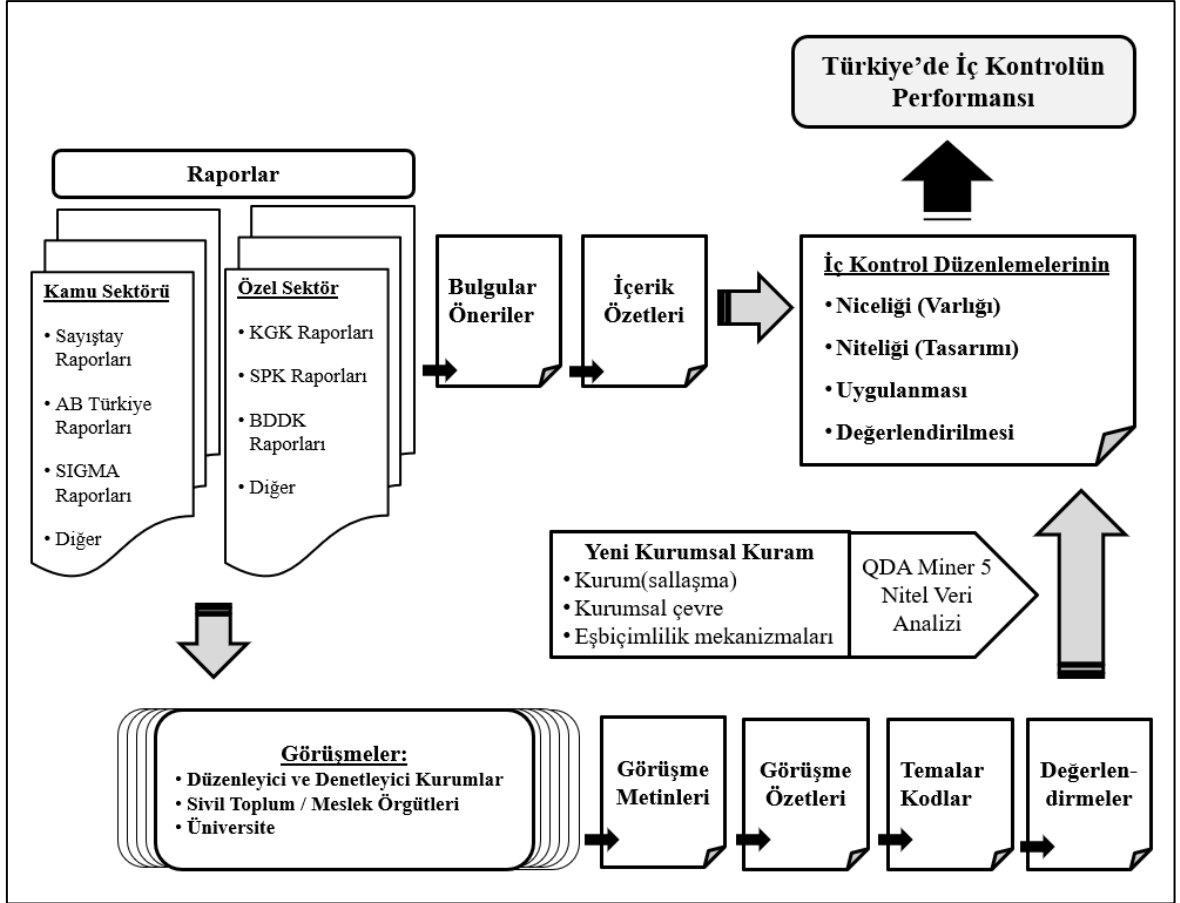
Yukarıda ilgili konu başlıkları altında örnekler verilerek açıklandığı üzere, bu araştırmanın konusunu oluşturan Türkiye’de iç kontrolün performansı, yeni kurumsal kuram bağlamında açıklanabilecek yapı ve özelliklere sahip görülmektedir. Bu nedenle yöntem bölümünde açıklanan alan çalışması da bu kurama uygun olarak tasarlanmıştır. Araştırmanın sonuçları da bu kuram çerçevesinde değerlendirilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Bu araştırmanın konusunu oluşturan Türkiye’deki iç kontrol performansı, doğal olarak makro seviyede oluşan bir çevrede ve bir çok dinamiğin etkileşimine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla iç kontrol performansının, bu makro yapı dikkate alınarak araştırılması gerekmektedir. Bu çerçevede araştırmanın modeli Şekil 3.1.’de gösterildiği gibi oluşturulmuştur.



Şekil 3.1. Araştırmanın Modeli

Araştırma soruları kapsamında, Türkiye’deki iç kontrol performansının bu konudaki düzenlemelerin ve uygulamaların birlikte incelenerek ortaya çıkarılabileceği düşünülmüştür. Nitekim kavramsal çerçeve bölümünde iç kontrole ilişkin düzenlemeler ayrıntılı olarak açıklanmış, bu düzenlemelere ait uygulama sonuçlarının nasıl takip edilebileceği belirlenmiştir.

Dolayısıyla, kamu sektöründe ve özel sektörde gerçekleşen iç kontrol performansına ilişkin verilerin birincil ve ikincil kaynaklardan oluşan iki boyutta elde edilmesine karar verilmiştir. İkincil kaynak boyutunda, her iki sektöre yönelik olarak ilgili kurumlarca düzenlenen raporlar tespit edilmiştir. Bu raporların amaç ve kapsamı farklı olmakla birlikte, iç kontrol performansları hakkında makro seviyede güvenilir bilgileri kapsamaktadır. Raporlarda doküman analizi yapılarak iç kontrole yönelik bulgu ve öneriler belirlenmiş, yıllara göre değişim durumları incelenerek kategorize edilmiş ve yapılacak değerlendirmelere esas olacak içerik özetleri hazırlanmıştır.

Birincil kaynak boyutunda ise, raporlardaki bilgiler dikkate alınmak suretiyle, kontrol performansları hakkında bilgi ve tecrübe sahibi yetkin kişilerle yapılan görüşmeler yer almıştır. Gerçekleştirilen görüşmelerin metinlerinden görüşme özetleri çıkarılmış, bu özetler doğrultusunda iç kontrol düzenlemelerinin dört boyutuna göre önceden belirlenen temalar üzerinden kodlamalar yapılmıştır. Belirlenen tema ve kodlara göre bütünlüklü değerlendirmeler yapılmıştır. Ayrıca görüşme verileri QDA Miner 5 Nitel Analiz Programında yeni kurumsal kuram ve taşıyıcı mekanizmaları açısından analiz edilmiştir.

Böylece iki boyutta elde edilen bilgilerle veri çeşitliliği sağlanmış ve bilgilerin birbirini anlamlı bir bütünlükte tamamlayıp tamamlamadığı araştırılmıştır. Sonuç olarak, elde edilen bulgular, bu çalışmada iç kontrol performansı ölçme konusunda önerilen modele uygun olarak dört boyutta değerlendirilmiş ve araştırma sorularının cevaplandırılması sağlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Safhaları

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde elde edilen bilgiler doğrultusunda araştırmanın modeli oluşturulmuş ve faaliyetler planlanmıştır. Çalışmanın nitel özellikleri ve çok boyutlu kapsamı dikkate alınarak, aynı çerçevede yapılacak diğer çalışmalara katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, yaklaşık bir yıl süren sorunsalın tanımlanması ve araştırma sorularının belirlenmesi aşamasından sonraki süreçte gerçekleştirilen önemli faaliyetler, Tablo 3.1.'de ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Tablo 3.1.'de görüleceği üzere, görüşmeler toplam 3 aydan daha fazla bir zaman diliminde gerçekleştirilmiştir. Bu sürede, kişisel ve kurumsal endişelerin giderilmesi, görüşmeyi kabul eden kişilerin kurumlarından izin almaları, görüşme konuları hakkında ilave bilgi talep etmeleri, kişisel uygunluk durumlarının belirlenmesi gibi sınırlayıcı faktörler çalışma takviminin uzamasına yol açmıştır.

Tablo: 3.1. Araştırma Kapsamında Gerçekleştirilen Faaliyetler

Faaliyetler	Tarih
Türkiye’de iç kontrol performansına ait verilerin elde edilebileceği kaynakların araştırılması (kurumlar, birimler, kişiler, yazılı ve görsel kaynaklar vs.), ön inceleme ve görüşmelerin yapılması.	Ocak-Şubat 2019
Doküman analizlerinin yapılması, araştırmanın alt sorularının ve görüşme formlarının hazırlanması.	Mart-Nisan 2019
Görüşme yapılabilecek kurumların ve kişilerin belirlenmesi.	Nisan 2019
Görüşme yapılması uygun görülen kurum ve kişilerle iletişim kurulması, bilgilendirme ve izin yazılarının gönderilmesi.	Nisan-Mayıs 2019
Araştırma modeli ve kullanılacak veri toplama araçları/analiz teknikleri hakkında İç kontrol ve nitel araştırma yöntemlerinde uzman akademisyenlerin ve yetkin kişilerin görüş ve önerilerinin alınması,	Haziran 2019
Görüşme formlarının sektör ve kurumların özellikleri de dikkate alınarak revize edilmesi, görüşmeyi kabul eden kişilere gönderilmesi, ön görüşmelerde ihtiyaç duyulan ek açıklamaların yapılması.	Haziran-Temmuz 2019
1. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme-ses kaydı).	09 Ekim 2019
2. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme; ses ve görüntü kaydı).	10 Ekim 2019
3. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme: ses kaydı).	28 Ekim 2019
4. Görüşmenin gerçekleşmesi (ABD; e-posta ile yazışmalar).	31 Ekim-14 Kasım 2019
5. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme; not alma; yazışmalar).	07-21 Kasım 2019
6. Görüşmenin gerçekleşmesi (telefonla görüşmeler; e-posta ile yazışmalar).	07 Kasım-23 Aralık 2019
7. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme-ses kaydı).	28 Kasım 2019
8. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme-ses kaydı).	29 Kasım 2019
9. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme-ses kaydı).	27 Aralık 2019
10. Görüşmenin gerçekleşmesi (yüzyüze görüşme-ses kaydı).	09 Ocak 2020
Görüşme kayıtlarının yazılı metinlere dönüştürülmesi, gerekli düzenlemelerin yapılması.	Ocak-Şubat 2020

Görüşme metnlerinin içerik analizlerinin yapılması, bu kapsamda tema ve kod yapılarının oluşturulması.	Şubat-Mart 2020
Görüşme metnlerinin, QDA Miner 5 programında yeni kurumsal kuram açısından analiz edilmesi, istatistiki tabloların oluşturulması, uzman akademisyenlerle görüşülmesi.	Mart-Nisan 2020
Raporlara yönelik doküman analizlerinin güncel gelişmeler ve görüşme sonuçlarına göre gözden geçirilmesi ve tamamlanması, raporlara ilişkin bulgu ve önerilerin içerik özetlerinin oluşturulması ve değerlendirmeye hazır hale getirilmesi.	Nisan-Mayıs 2020
Görüşme metnlerinden görüşme özetlerinin hazırlanması, görüşme özetleri doğrultusunda tema ve kod listelerinin hazırlanması, hazırlanan listelerin değerlendirmeye hazır hale getirilmesi.	Mayıs-Haziran 2020
Literatür taramasının gözden geçirilmesi ve güncellenmesi.	Haziran 2020
Farklı kaynaklardan elde edilen verilerin bütünlük içerisinde analiz edilmesi ve bulguların tanımlanması, bulguların araştırma soruları doğrultusunda değerlendirilmesi ve önerilerin oluşturulması, araştırma sonuçlarının belirlenmesi, önerilen modele ilişkin ayrıntıların ve uygulama örneklerinin açıklanması, araştırmanın tamamlanması.	Haziran-Temmuz 2020

3.3. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın evrenini, Türkiye’de kamu ve özel sektörü kapsayacak şekilde, ilgili yasal düzenlemeler ve COSO modelini esas alan iç kontrol sistemleri konusunda kendi misyonları çerçevesinde faaliyet gösteren;

- Düzenleme ve Denetleme Kurumları
- Sivil Toplum Örgütleri
- Meslek Kuruluşları
- Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketleri
- Üniversiteler

araştırmanın evrenini oluşturmaktadır.

Yukarıda belirtilen genel evren kapsamında yer alan çalışma evrenlerini ise; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol mevzuatına tabi idarelerin oluşturduğu kamu evreni, özel kanunlara göre kurulan ve faaliyet gösteren düzenleyici ve denetleyici kurumlar evreni, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankacılık Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa tabi şirketlerin oluşturduğu özel sektör evreni ile iç kontrol konusunda muhtelif platformlarda denetim,

eğitim, danışmanlık ve araştırma faaliyetleri gerçekleştiren sivil toplum örgütleri evreni oluşturmaktadır.

3.4. Araştırmanın Örneklemeleri

Örnekleme, araştırmanın konusunu oluşturan evrenin bütün özelliklerini yansıtan bir parçanın seçilmesidir. Örneklem, seçildiği bütünün küçük bir örneği olarak görülebilir. Örneklem seçmede, örneklemün temsil yeteneği taşımaya ve yeterli büyüklükte olmasına dikkat edilmelidir. Örnekleme yapılırken, öncelikli olarak araştırmanın amaçları doğrultusunda sonuçların genellenmek istendiği evrenin sınırlandırılıp çalışma evreninin tanımlanması gerekir. Karasar (2015), araştırmaların amaçlarına göre uygun bir çalışma evreni olduğundan bahsetmektedir. (akt. Sığrı, 2018: 117).

Coşkun, Altunışık, Bayraktaroğlu ve Yıldırım (2015: 330-331), nitel araştırmadaki genelleme kavramının nicelden farklı olduğunu vurgulamaktadır. Yazarlara göre, “belirli prosedürlere uygun olarak ulaşılan nitel sonuçlardan analitik genellemeler yaparak sonuçlara ulaşmak nitel araştırmanın bir özelliğidir. Dolayısıyla, model geliştirme ve kuram oluşturma olanağının olması, nitel verilerin önemli bir avantajını oluşturmaktadır.”

Sığrı’ya (2018: 117) göre, “Örneklemelerden genellemeler çıkarma konusunda, tanımlayıcı ve açıklayıcı olmak üzere iki tür genellemeden bahsetmek mümkündür.” Tanımlayıcı genellemelerde örneklem tanımlanırken, aynı tanımın tüm evren için de geçerli olduğu yordandır. Açıklayıcı genellemelerde amaç örneklemden yola çıkarak evreni tanımlamak değil, herhangi bir durumun altında yatan nedenleri bulmaktır. Bu araştırmanın özelliklerine uygun olarak, örneklem seçiminde açıklayıcı genelleme söz konusu olacaktır. Nitekim araştırmanın temel amacı, iç kontrol olgusu hakkında, örneklemelerden yola çıkarak tüm Türkiye evrenindeki örneklemeleri temsil eden bir tanımlama yapmaktan ziyade iç kontrole ilişkin süreçleri, dinamikleri, farklılıkları ve yönelimleri incelemek suretiyle genel bir çerçeve oluşturmak ve iç kontrol performansını etkileyen nedenleri ortaya çıkarmaktır.

Bu çerçevede seçilen örneklemelerin sayısı ve nitelikleri, tüm evrene yönelik tümevarımlı bir çıkarsama ya da genelleme yapmaktan ziyade iç kontrol olgusuna ve performansına yönelik açıklama yapılması amacıyla seçilmiştir.

Yukarıda açıklanan çerçevede bu çalışmadaki örneklemeler, olasılıklı olmayan örnekleme türlerinden amaçlı örnekleme yöntemi ile belirlenmiştir. Nitekim çalışmanın amacı, evrenin yeterince temsiliyeti değil, araştırılan konu hakkında ilgili ve bilgili kişilerin deneyimlerine ve bilgilerine başvurulmasıdır. Bu noktada araştırmacının gerçekten bir

amacının olması ve bu amacına uygun karar vermiş olması önem kazanmaktadır (Sıgı, 2018: 126).

Amaçlı örneklem yöntemi doğrultusunda belirlenen örneklemelere ait bilgiler müteakip bölümde açıklanmıştır.

3.5. Araştırmanın Yöntemi ve Deseni

Kavramsal çerçeve bölümünde tartışıldığı üzere, iç kontrol olgusu, karmaşık ve çok boyutlu ilişkisel boyutlara sahiptir. Bu nedenle, bütüncül ve zengin bir çerçevede incelenmesi ve araştırma sorularına geniş kapsamlı ve derinlemesine cevaplar bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda, Türkiye’de COSO yaklaşımını esas alan ve değişik sektörlerde faaliyet gösteren kurumlardaki iç kontrol olgusuna yönelik gelişmeler, farklılıklar, dinamikler ve yönelimler konusunda geniş bir alanda araştırma yapılacaktır.

Araştırma sorularının niteliği, bu doğrultuda uygulanacak veri toplama teknikleri nitel araştırmanın yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir. Nitel araştırmayı, “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlamak mümkündür (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 45).

Coşkun ve ark. (2015: 330-331), nitel araştırma sonuçlarının uygulama alanlarında farklı şekilde ortaya çıktığından bahsetmektedir. Yazarlar bu bağlamda, nitel çalışmaların uygulama alanlarını “uygulayıcılar için ileri düzey araştırmalara zemin oluşturması, kurumsal ve örgütsel gelişmeye katkıda bulunması, uygulayıcıların yaptıkları işi daha iyi anlamalarına yardım etmesi ve en önemlisi de nicel verilerle ve analiz yöntemleriyle ulaşılan bazı mekanik ilişkilerin, nitel yöntemlerle derinliğine test edilerek sonuçların doğrulanması ya da yanlışlanması” şeklinde açıklamaktadır.

Özdemir (2010: 326), nitel araştırmayı, “insanın, kendi sırlarını çözmek ve kendi çabasıyla biçimlendirdiği toplumsal sistemlerin derinliklerini keşfetmek üzere geliştirdiği bilgi üretme yollarından birisi” olarak tanımlamaktadır.

Yıldırım ve Şimşek’e (2013: 75) göre, nitel araştırma desenlerinin (nicel desenlerden farklı olarak) sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş bir yönlendirme yapmadığını ifade etmektedir. Yazarlara göre, “nitel araştırma desenleri, araştırmacıya esnek bir yaklaşım sağlar ve belirli bir odak çerçevesinde araştırmanın çeşitli aşamalarının birbiriyle tutarlı olmasına katkıda bulunur.”

Yin (2002), “nitel araştırma desenleri arasında önemli bir yer tutan örnek olayı (vaka analizi/durum çalışması), “nasıl ve niçin sorularını temel alan, araştırmacının kontrol edemediği bir olgu ya da olayı derinliğine incelemesine olanak veren bir araştırma yöntemi olarak” tanımlamaktadır (akt. Sıgı, 2018: 161).

Yıldırım ve Şimşek’e (2013: 83) göre, “nitel durum (örnek olay) çalışmasının en temel özelliği bir ya da birkaç durumun derinliğine araştırılmasıdır. Yani bir duruma ilişkin etkenler (ortam, bireyler, olaylar, süreçler vb.) bütüncül bir yaklaşımla araştırılır ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerine odaklanılır.” Yazarlar, durum çalışmalarında genellikle birden fazla veri toplama yönteminin kullanıldığını, böylece birbirini doğrulayan veri çeşitliliğine ulaşıldığını, durumların birbirinden farklı olması nedeniyle genellemenin mümkün olmadığını, ancak bir duruma ait sonuçların benzer durumların anlaşılmasına yönelik örnekler oluşturabileceğini açıklamaktadır.

Örnek olay, “güncel bir durumu gerçek zamanlı araştırırken aynı zamanda olay ve içerik arasındaki bağ birbirinden tam olarak ayırmıyorken kullanılan bir araştırma stratejisidir” (Sıgı, 2018: 161). Yin’e (1994) göre, örnek olay çalışması, “bütün araştırma stratejilerini içeren veri toplamak ve veri analiz etmek için tüm metotları bünyesinde toplayan bir araştırma stratejisidir” (akt. Sıgı, 2018: 161).

Yukarıda kısaca tanımlanan örnek olay bu araştırmanın özelliklerine uygun bir desen olarak görülmektedir. Nitekim güncel bir sosyal olgu olan iç kontrolün tekil bir olay olarak çözümlenmesi yapılacak ve diğer olgularla ilişkilendirilmesi sağlanacaktır. Birincil ve ikincil kaynaklardan oluşan veri çeşitliliği sayesinde iç kontrolün performansına ait verilerin tutarlılığı bir bütünlük içerisinde incelenmiş olacaktır. Kısaca iç kontrol olgusu kendi bağlamında derinlemesine ve bütüncül olarak araştırılacaktır. Bu çalışmada, iç kontrol olgusu odak alınarak bu bağlamdaki dinamikler, farklılıklar ve yönelimler incelenecektir.

Araştırmanın örnek olay türü ise “iç içe geçmiş çoklu örnek olay deseni” olarak belirlenmiştir (Sıgı, 2018: 164). Nitekim çalışmada, gerek sektörler (kamu, özel) ve gerekse örneklem olacak kurumlar açısından birden fazla analiz biriminde çalışma yapılacaktır. Diğer taraftan çalışmada iç kontrol olgusu, inceleme yapılacak her analiz biriminde ayrı bir olay olarak yani çoklu bir yapıda incelenecektir.

3.6. Veri Toplama Teknikleri

Araştırmadaki veri toplama teknikleri olarak, nitel yöntem kapsamında ve örnek olay desenine uygun olarak doküman incelemesi ve görüşme olarak belirlenmiştir. Görüşmelerde gözlem tekniği de uygulanmıştır.

3.6.1. Doküman incelemesi

Doküman; araştırma öncesinde veya esnasında elde edilen resmi arşiv kayıtları, mektuplar, gazeteler, şiirler, şarkılar, ortak kayıtlar, tarihsel dokümanlar, günlükler, otobiyografiler, fiziki kanıtlar, fotoğraf, film, video vb. belgeler olarak tanımlanmaktadır. Doküman incelemesi, “araştırılması hedeflenen olgu ve olgular hakkında bilgileri içeren yazılı veya diğer türdeki tüm materyallerin analizlerini yapmaya yarayan bir nitel araştırma veri toplama tekniğidir” (Sığrı, 2018: 248). Nitel araştırmalarda doküman incelemesi tek başına bir veri toplama aracı olarak veya birden fazla veri toplama aracı ile birlikte aynı anda kullanılabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 217).

Bu araştırmada doküman incelemesi; iç kontrol olgusu konusunda ağırlıklı olarak temel ve resmi bilgileri içerecek dokümanlar üzerinde yapılmıştır. Bu kapsamda, iç kontrole ilişkin olarak küresel, ulusal, sektörel ve kurumsal seviyelerde yapılan düzenlemeler, uygulamalar, araştırmalar ve değerlendirmeler incelenmiştir. Bu incelemelere bağlı olarak araştırma sorularının cevaplandırılmasına yönelik önemli bilgiler elde edilmiştir. Ayrıntıları “Bulgular” bölümünde yer alan toplam 29 raporun incelemesi yapılmıştır.

İncelenen dokümanların, internet ortamında herkes tarafından elde edilebilen, görevli organ, kurul ve birim incelemelerinden sonra yetkili kurumlarca onaylanan dokümanlardır. Bu araştırmada incelenecek dokümanların başka araştırmalara da konu edilmesi ya da diğer araştırmacılar tarafından da ulaşılma imkânının olması, araştırmanın güvenilirliği açısından önemli bir avantaj olarak görülmektedir.

Araştırmada doküman incelemesi; dokümanlara ulaşılması, orijinalliğin kontrol edilmesi, dokümanların anlaşılması, verinin analiz edilmesi ve verinin kullanılması olmak üzere beş aşamada (Sığrı, 2018: 253) yapılmıştır. Diğer taraftan, doküman incelemesine ilişkin olarak; “kolay ulaşılabilme, tepkiselliğin olmaması, zamana yayılan analiz imkânı, bireysellik ve özgünlük, geniş örneklem oluşturulması, göreceli düşük maliyet, nitelikli ve yüksek hacimli veri olarak büyüklüğü” olarak tanımlanan avantajlardan azami derecede istifade edilmiştir. Bununla birlikte, “olası yanlışlık, dokümanda seçilmişlik ve eksiklik, ulaşılabilirlik, örneklem yanlışlığı, sınırlı sözel olmayan davranış, standart olmayan formatın

olmaması ve kodlama güçlüğü” olarak sıralanan dezavantajlarına yönelik gerekli tedbirlerin alınmasına da dikkat edilmiştir (Sığrı, 2018: 259-262).

3.6.2. Görüşmeler

Nitel araştırma yöntemi kapsamında görüşme (mülakat), “sözlü iletişim yoluyla insanları ve onlarla ilişkili durumları anlamaya çalışan bir veri toplama tekniği” olarak tanımlanmaktadır (Sığrı, 2018: 237). Görüşme yoluyla araştırma sorularının cevaplandırılmasını sağlayacak verilerin toplanması amaçlanmaktadır. Sığrı, (2018: 237-244), genel olarak görüşme türlerini; yapılandırılmamış (yönlendirici / biçimsel olmayan), yarı-yapılandırılmış ve yapılandırılmış görüşme olmak üzere üç başlık altında sınıflandırmaktadır. Yazara göre, görüşme bağlamına-çevresine göre ise; yüz yüze ve elektronik olmak üzere iki türlü görüşme kullanılmaktadır.

Bu araştırmada, yarı-yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmış, bununla birlikte ağırlıklı olarak yüz yüze görüşmeler yapılmış, istisnai durumlarda elektronik görüşme tercih edilmiştir. Katılımcıların statüleri ve görev yoğunlukları nedeniyle katılımcılarla bir kez görüşme imkânı olacağı ve araştırma sorularının kapsamı ve nitelikleri dikkate alınarak yarı-yapılandırılmış görüşme tercih edilmiştir.

Bu kapsamda görüşmelerde, önceden hazırlanmış sorular kullanılmış, bununla birlikte katılımcının cevapları ve yorumlarına göre görüşürken ek sorular da sorulmuştur. Yıldırım ve Şimşek (2013: 150), görüşme formu yönteminin, “benzer konulara yönelmek amacıyla değişik insanlardan aynı tür bilgilerin alınması amacıyla” hazırlandığını belirtmektedir. Bu kapsamda görüşmeci, önceden hazırladığı konulara sadık kalarak, önceden hazırladığı soruları sorduğu gibi bu sorulara ilişkin olarak ayrıntılı bilgiler almak üzere ek sorular da sorabilmektedir.

Yapılan görüşmelerde öncelikle yüz yüze görüşme tekniği tercih edilmiş, ancak fiziki ve coğrafi farklılıklar nedeniyle özellikle ABD’de faaliyet gösteren Sivil Toplum/Meslek Örgütü ile e-posta ortamında görüşme yapılmıştır. Görüşmelerde kullanılan yöntemler ilgili bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Literatür taraması ve doküman incelemesi kapsamında elde edilen bilgilere göre; Türkiye’de iç kontrole ilişkin düzenlemeler ve uygulamalar konusunda yetkin kişilerle görüşme yapılmasına karar verilmiştir. Ayrıca, bu kişilerin, yeni kurumsal kuramın taşıyıcı mekanizmalarına (zorlayıcı, taklit edici ve normatif taşıyıcılar) yönelik faaliyet gösteren organizasyonlarda tecrübe kazanmış olmalarının uygun olacağına karar verilmiştir.

Belirlenen sektörlerin ve kurumların özelliklerine göre birbirlerinden farklı soruları kapsayan soru setleri hazırlanmıştır. Soru setleri, aşağıdaki dört başlık altında toplam sayıları 25-30 arasında değişen sorulardan oluşmuştur.

- İç kontrol düzenlemelerinin niceliği (varlığı)
- İç kontrol düzenlemelerinin niteliği (tasarımı)
- İç kontrol düzenlemelerinin uygulanması
- İç kontrol düzenlemelerinin değerlendirilmesi
- İç kontrol performansının ölçülmesi

Yukarıda açıklanan çalışmalar sonucunda belirlenen toplam 20 kurum ile iletişim kurulmuştur. Bu kapsamda 10 kurum tarafından görüşme yapılmasına olumlu cevap verilmiştir. Olumlu görüş veren organizasyonlarda iç kontrol konusunda 10-30 yıl arasında tecrübe kazanmış, yönetici, uzman ve akademisyen statüsünde 10 kişi ile görüşme yapılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşmelerde önceden hazırlanan soru setleri kullanılmıştır. Sekiz görüşmeci ile yüz yüze görüşülmüş ve ses kaydı yapılmıştır. Soru setini iki kişi (biris ABD’de) e-posta ile yazılı olarak cevaplandırmıştır. Görüşme yapılan kişilerin iç kontrol konusunda yetkin oldukları kurumlara ait bilgiler yeni kurumsal kuramın üç mekanizması bağlamında Tablo 3.2.’de gösterilmiştir.

Önceden hazırlanan görüşme formlarının (soru setleri) içeriğinde; araştırmayı tanıtan bir giriş bölümü ve demografik bilgiler yer almıştır. Daha sonra, araştırma sorusu çerçevesinde iç kontrol olgusuna ilişkin dinamikler, farklılıklar ve yönelimlere ilişkin olarak geçmiş, şimdiki ve gelecek zamanla ilgili sorulara da yer verilmiştir. Görüşme yapılan kişilerin özelliklerine göre sorulacak sorularda farklılık (kamu-özel, makro-mikro) göstermiştir. Ancak bu farklılık, soruların birbirinden kopuk olmasını değil, araştırma sorularına cevap oluşturacak şekilde birbirini tamamlayan ardışık bir düzende olması anlamını taşımaktadır.

Görüşmelerde; genel olarak iç kontrol olgusunun anlamı ve performansına yönelik olarak katılımcıların tecrübeleri, yorumları, beklentileri, algıları hakkında açık uçlu sorular sorulmuştur. Diğer taraftan, görüşme yapılan kişilerin bireysel farklılıkları göz önünde bulundurularak veri zenginliğinin elde edilmesi amaçlanmıştır.

Tablo 3.2. Görüşme Yapılan Kişilere İlişkin Bilgiler

No.	Sektör / Organizasyon	Görev Unvanı	Yeni Kurumsal Kuramın Eşbiçimlilik Taşıyıcı Mekanizmaları
1	Kamu Sektörü / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	Akademisyen İç Kontrol Daire Başkanı	Zorlayıcı, Taklitçi
2	Kamu Sektörü / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	Uzman Denetçi İç Kontrol Komisyonu Üyesi	Zorlayıcı, Taklitçi
3	Özel Sektör / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	Uzman Denetçi İç Kontrol Komisyonu Üyesi	Zorlayıcı, Taklitçi
4	Özel Sektör / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	Uzman Denetçi İç Kontrol Komisyonu Üyesi	Zorlayıcı, Taklitçi
5	STÖ / Uluslararası Meslek Kuruluşu (ABD) – İç Kontrol	Organizasyon Başkanı	Taklitçi, Normatif
6	STÖ / Meslek Kuruluşu İç Kontrol	Organizasyon Başkanı	Taklitçi, Normatif
7	Kamu Sektörü / STÖ / Meslek Kuruluşu	Organizasyon Başkanı	Taklitçi, Normatif
8	Kamu Sektörü / STÖ / Meslek Kuruluşu	Organizasyon Başkanı	Taklitçi, Normatif
9	Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketi	Direktör Uzman Denetçi	Taklitçi, Normatif
10	Üniversite	Akademisyen Risk Yönetimi ve Denetim Bölümü Başkanı	Taklitçi, Normatif

3.6.3. Gözlem

Gözlem, varlıkların, nesnelerin veya olayların davranış ve özelliklerini düzenli olarak seçme, izleme ve kaydetme işlemlerini kapsayan bir veri toplama tekniğidir (Sığrı, 2018: 235). Başka bir ifadeyle gözlem, araştırma sorularına yönelik veri toplamak amacıyla nesnelerin, olayların ve durumların sistematik bir biçimde izlenerek betimlenmesi olarak açıklanmaktadır. Nitel araştırmada gözlem, “sayısal veri toplamaktan çok, araştırmaya konu

olan olay, olgu ve duruma ilişkin derinlemesine ve ayrıntılı açıklamalar ve tanımlamalar yapmaya yönelmektedir” (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 200). Yazarlara göre gözlem sürecinde, “insan davranışlarının bütüncül bir anlayışla tanımlanması ve kendi ortamı içinde açıklanması” öncelik kazanmaktadır.

Bu araştırmadaki görüşmelere yönelik gözlemler doğal ortamlarda ve katılımcı (yapılandırılmamış) yöntemle gerçekleştirilmiştir. Nitekim görüşmeler ilgili kişilerin kurumlarında çalışma odalarında veya toplantı salonlarında yapılmıştır. Görüşme sürecinde, görüşmeye yönelik tutum ve davranışları not alma yöntemiyle tespit edilmiştir. Görüşme yapılan kişilerin sorulara verdikleri cevaplar gözlem tekniğiyle elde edilen verilerle birlikte ele alınarak değerlendirilmiştir.

3.7. Veri Analizi

Nitel araştırmada veri analizi, “çeşitlilik, yaratıcılık ve esneklik” anlamı taşımaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013: 253). Dolayısıyla, her nitel araştırmada birbirinden farklı yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle nitel araştırmada, araştırmacının araştırma modeli ve verilerinin farklılıklarına göre özgün veri analiz yöntemleri geliştirmesi mümkün olabilmektedir. Nitekim, standartlaştırılan veri analiz yöntemlerinin araştırmacının yaratıcılığını ve esnekliğini sınırlandırabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan, analiz süreçleri genellikle betimsel analiz ve içerik analizi olarak iki başlıkta uygulanmaktadır.

Bu araştırmanın kapsamı ve özellikleri dikkate alınarak, toplanan veriler içerik analizine tabi tutulmuştur. Böylece elde edilen verileri açıklayabilecek kavram ve ilişkilere ulaşılmaya çalışılmıştır.

Görüşmelerde elde edilen veriler, birbirini tamamlayan bölümler halinde incelenmiştir. Önce veriler QDA Miner programında yeni kurumsal kuram çerçevesinde analiz edilmiştir. Daha sonra, görüşme yapılan kişilerin iç kontrol bileşenlerine verdikleri performans ağırlık puanları konsolide edilerek tablo haline getirilmiştir.

Bu kapsamda toplanan veriler, önce kavramsallaştırılmış, daha sonra “yeni kurumsal kuram” yaklaşımına göre verileri açıklayan temalar ve kodlar belirlenmiştir.

Kısaca, kavramlar ve kuram yoluyla temalara ulaşılması, temalar sayesinde ise iç kontrol olgusunun daha iyi düzenlenmesi ve anlaşılır hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın nitel deseninde elde edilen veriler; birbirinden belirgin olarak ayrılması mümkün olmamakla birlikte birkaç adımda içerik analizine tabi tutulmuştur. Bu süreçte sırasıyla;

- Yeni kurumsal kuram bağlamında tematik kategoriler belirlenmiş,
- Görüşmede elde edilen veriler incelenmesinden sonra araştırma sorularına uygun olarak tematik olarak kategorize edilmiş, bu çerçevede yapılacak değerlendirmelere esas olacak kodlamalar yapılmış,
- Tanımlanan kodlar ve temalar düzenlenerek anlaşılabilir hale getirilmiş ve böylece bulgular yorumlanmaya hazır hale getirilmiş,
- Ayrıntılı bir şekilde tanımlanan ve sunulan bulgular ise, araştırma sorularına göre yorumlanmış ve önemli sonuçlar elde edilmiştir.

3.8. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenilirliği

Araştırmada, nitel yöntem açısından iç kontrol olgusunun “varlığına ve anlamına” odaklanılmıştır. Başka bir ifadeyle, nitel araştırma kapsamında iç kontrol olgusunun niteliği ön plana çıkarılmış, ortaya çıkan performans bu kapsamda incelenmiştir.

3.8.1. Araştırmanın geçerliliği

Geçerlilik, ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı olguyu doğru ölçmesidir. Araştırma sonuçlarının doğruluğunu açıklayan geçerlilik, amaçlar ve araçlar arasındaki uygunlukla ilgilidir ve güvenilirliği belirli düzeyde etkilemektedir. LeCompte ve Goetz’e (1982) göre, dış geçerlilik, elde edilen sonuçların benzer grup ve ortamlara aktarılabilirlik düzeyini, iç geçerlilik ise araştırma sürecinin çalışılan gerçekliği ortaya çıkarma düzeyini, yani ölçülmek isteneni ne düzeyde ölçtüğünü göstermektedir (akt. Sığrı, 2018: 141).

Nitel araştırmada geçerlilik, araştırılan olgunun olduğu gibi ve tarafsız ele alınmasıyla gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, “araştırmacının esnekliği, doğrudan olayın gerçekleştiği yerden veri toplaması, araştırma alanına yakınlığı, alana geri gidebilmesi ve ek bilgi toplayabilmesi, uzun süreli ve derinlemesine veri toplaması geçerliliği destekleyen durumlardır” (Sığrı, 2018: 141).

Nitel araştırmada, birincil ve ikincil geçerlilik kriterleri arasında bir ayırım yapıldığı görülmektedir. Genel olarak tüm nitel araştırmalar için gerekli olan kriterler birincil kriter, kalite açısından daha belirginleştirici olan, özel ve spesifik araştırmalara uygulanan ve daha esnek yapıda olanlar ise ikincil kriter olarak belirlenmektedir (Sığrı, 2018: 141).

Whittemore, Chase ve Mandle’a (2001) göre, “İnanılrlık, orijinallik, eleştirelilik ve eksiklik birincil geçerlilik olarak değerlendirilirken; ikincil geçerlilik kriterleri olarak belirginlik, akılda kalıcılık, yaratıcılık, tam olma durumu/eksiksizlik, uygunluk ve hassasiyet değerlendirilmektedir” (akt. Sığrı’ya (2018: 141).

Bu kapsamda araştırmanın iç geçerliliğini (inandırıcılığını) artırmak maksadıyla;

- Örneklem olarak seçilen kurumlarda, doküman incelemesi, görüşme ve gözlem gibi farklı veri teknikleri esnasında uzun süreli bir etkileşim kurulması,
- İç kontrol olgusunu oluşturan unsurların araştırma sorusu açısından anlamı, birbirleriyle ilişkileri, bir bütün olarak sergiledikleri örüntülerin ortaya çıkarılmasına yönelik derinlemesine veri toplanması,
- Özellikle kurumsal kuram çerçevesinde taşıyıcı mekanizmalar açısından farklı sektörlerde çalışan ve bu anlamda gerekli özelliklere sahip katılımcıların araştırmaya dahil edilmesi ve farklı veri toplama tekniklerinin kullanılması suretiyle çeşitleme yapılması,
- Araştırmada, biri iç kontrol, diğeri nitel araştırma yöntemleri konusunda çok tecrübeli ve yetkin olan profesör unvanına sahip iki akademisyenden destek alınması,
- Gözlemlenen olaylara ait yorumların gerçek durumu yansıtması,
- Bulguların bulunduğu ortamlara göre anlamlı ve kendi içinde tutarlı olması,
- Ortaya çıkan kavramların ve elde edilen bulguların özellikle araştırma soruları açısından anlamlı bir bütün oluşturması,
- Bulguların, farklı veri kaynakları, veri toplama yöntemleri ve veri analiz yöntemleri kullanılarak teyit edilmesi,
- Bulguların, daha önce oluşturulan kavramsal çerçeve veya kuramlarla uyumunun belirlenmesi,
- Bulgulara dayalı yapılan tahmin ve genellemeler ile elde edilen verilerin tutarlı olması,

konularında azami gayret ve özen gösterilmiştir.

Dış geçerlilik, araştırma sonuçlarının genellenebilirliğine ilişkindir. Bu bağlamda benzer gruplara ya da ortamlara doğrudan genelleme yapılması, nitel araştırmanın zayıf taraflarından biri olarak görülmektedir. Bu zayıflığı azaltmak üzere genellemelerin dolaylı

yapılması tercih edilmektedir. Sığrı'ya göre (2018: 145), “Sosyal olayların, içinde bulunduğu ortama göre değiştiği varsayımından hareketle, hiçbir araştırmanın sonuçları başka bir duruma doğrudan genellenemez. Ancak bir dereceye kadar benzetilerek genellenebilir”. Bu bağlamda, nitel araştırmalarda sayısal ve direkt genellemelerin yerine, dolaylı, deneyime ve örneğe dayalı analitik genellemelerin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla araştırmanın dış geçerliliğinin ölçülmesi için, “örneklemin başka örneklerle karşılaştırma yapacak düzeyde ayrıntılı tanımlanması ve genellemeye imkan verecek şekilde çeşitlenmesi, araştırmanın benzer ortamlarda test edilebilmesi” gibi kıstasların incelenmesi gerekmektedir. Glesne'ye (2012) göre, “dış geçerliliği artırmak için, ayrıntılı betimleme yani doğrudan alıntılara yer verme ve amaçlı örnekleme kullanılabilir” (akt. Sığrı, 2018: 145).

Yukarıdaki kısa açıklamalar çerçevesinde, bu araştırmanın dış geçerliliğini (aktarılabirlik, genellenebilirlik) artırmak maksadıyla;

- Örneklerin, farklı sektör ve kurumlardan oluşması suretiyle genellemeye izin verecek şekilde çeşitlendirilmesi,
 - Örneklerdeki ortamların ve süreçlerin özelliklerinin başka örneklerle karşılaştırma yapabilecek düzeyde ayrıntılı olarak tanımlanması,
 - Araştırmanın bulgularının benzer ortamlarda kolaylıkla test edilebilmesi,
 - Verilerin yeterli düzeyde betimlenmesi ve doğrudan alıntılar yapılması suretiyle aktarılabirliğin sağlanması,
 - Veri kaynaklarının farklılıkları kapsayacak çeşitlilikte olmasına yönelik amaçlı örnekleme yapılması,
- sağlanmıştır.

3.8.2. Araştırmanın güvenilirliği

Güvenilirlik, araştırma sonuçlarının tekrar edilebilirliği konusunu açıklamaktadır. Sığrı'ya (2018:136) göre, “Dış güvenilirlik, araştırma sonuçlarının benzer ortamlarda aynı şekilde elde edilip edilemeyeceği; iç güvenilirlik ise başka araştırmacıların aynı veriyi kullanarak aynı sonuçlara ulaşp ulaşmayacağına ilişkindir.” LeCompte ve Goetz'e (1982) göre, “Dış geçerlilik, elde edilen sonuçların benzer gruplara ya da ortamlara aktarılabirliğine; iç geçerlilik ise, araştırma sonuçlarına ulaşırken izlenen sürecin çalışılan gerçekliği ortaya çıkarmadaki yeterliliği ile ilişkilidir.” (akt. Sığrı, 2018:136).

Yıldırım ve Şimşek'e (2013: 293) göre, "Nitel araştırmaya temel oluşturan ilkelerden birisi, gerçeklerin bireylere ve içinde bulunulan ortama göre sürekli bir değişme içinde olduğu ve araştırmanın benzer gruplarda tekrarlanmasının aynı sonuçlara ulaşmayı mümkün kılmadığını en baştan kabul etmektir". Dolayısıyla kullanılan yöntem ne olursa olsun sosyal olaylarla ilgili bir araştırmanın aynen tekrarının mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Yazarlara göre, dış güvenilirlikle ilgili ilkeler nitel araştırmanın temel ilkeleriyle çelişmekte ve bu nedenle dış güvenilirlik nitel araştırma için farklı bir anlam kazanmaktadır. Bu durumda, nitel araştırmada güvenilirlik kapsamında tutarlılığa odaklanıldığı ve önem verildiği görülmektedir (Sıgır, 2018: 136).

Bu araştırmanın güvenilirliğini artırmak başka bir ifadeyle tutarlılığını ortaya çıkarmak maksadıyla farklı veri toplama teknikleri (doküman incelemesi, görüşme, gözlem) kullanılmıştır. Ayrıca, çalışmada nitel veri elde etme tekniklerinin ve nitel veri analiz süreçlerinin ayrıntılı olarak anlatılması suretiyle güvenilirliğe katkı sağlanmıştır. Veri elde etme sürecinde, katılımcılara karşı dürüst ve açık davranılmış ve verilerin yansız olarak elde edildiği haliyle kullanılması sağlanmıştır.

Çeşitleme/Üçgenleme/Nirengileme (triangulation) bilimsel araştırmalarda araştırılan konu hakkında elde edilen sonuçların, iki veya daha çok sonuçla teyit edilmesidir. Bu araştırmada da birden fazla yöntemin kullanılmasıyla ortaya çıkan üçgenleme sayesinde elde edilen verilerin güvenilirliği de artırılmıştır.

Bununla birlikte, araştırmanın nitel yöntem açısından dış güvenilirliğini artırmak için aşağıdaki önlemler alınmıştır:

- Araştırmanın yöntemleri ve aşamaları açık ve ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır.
- Veri toplama, işleme, analiz etme, yorumlama ve sonuçlara ulaşma konusunda neler yapıldığı açık olarak ifade edilmiştir.
- Sonuçlar, elde edilen verilerle aynı sıra ve bütünlük içerisinde açık şekilde ilişkilendirilmiştir.
- Araştırmada izlenen yöntemler ve süreçler konusunda kayıtların kapsamı açık ve ayrıntılı biçimde tanımlanmıştır.
- Araştırmada bireysel varsayımlar, ön yargılar ve yönelimler, farklı görüşler titizlikle dikkate alınmış, nitekim görüşme metinlerinin mümkün olduğunca özgün haliyle araştırmaya dahil edilmesi sağlanmıştır.

- Araştırmada elde edilen veriler sürekli teyit edilerek, araştırmacının konumu açıkça anlatılmış, kodların açık ve belirgin olması sağlanmıştır.

- Ayrıca veri kaynağı olan bireylerin özellikleri, araştırmanın sosyal ortamı ve süreçleri, kullanılan varsayımlar ve kavramsal çerçeve, veri toplama yöntemi ve analiz süreçleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İç güvenilirlik ise başka bir araştırmacının aynı veriyi kullanarak farklı zamanda aynı sonuca ulaşip ulaşamayacağı olarak tanımlanmaktadır. Ancak Yıldırım ve Şimşek’e (2013: 293) göre, “Nitel yaklaşımda her araştırmacı olayları algılama ve yorumlama biçiminin farklı olabileceğini kabul eder”. Dolayısıyla aynı verileri iki farklı araştırmacının farklı algılaması ve yorumlaması kaçınılmaz ve doğal bir sonuç olarak görülmektedir.

Nitel araştırmalar, kendi doğası gereği araştırmacının bakışından oldukça etkilendiğinden ve öznelliğe önem vermesinden dolayı, her araştırmacının olayları anlama biçiminin farklı olabileceği hususu, doğal olarak iç güvenilirlik ile ters olmaktadır.

Bununla birlikte, araştırmanın nitel yöntem açısından iç güvenilirliğini artırmak amacıyla aşağıdaki önlemler alınmıştır:

- Araştırma soruları açık biçimde ifade edilmiştir.
- Verilerin araştırma sorularının gerektirdiği biçimde ayrıntılı ve amaca uygun toplanmasına dikkat edilmiştir.

- Araştırmacının araştırma sürecindeki konumu açıkça izah edilmiştir.
- Betimsel bir yaklaşımla, veriler önce olduğu gibi verilmiş ve sonra yorumlanmıştır.

- Çeşitleme kapsamında; doküman incelemesi, görüşme ve gözlem yoluyla elde edilen verilerin mukayese ve teyit edilmesine çalışılmıştır.

- Görüşme metinleri, özetleri ve kategori silsilesi içerisinde tanımlanan kodların açık ve belirgin olmasına özen gösterilmiştir.

- Kategorilerin “yeni kurumsal kuram” bağlamında homojen, ayırt edici, objektif, bütünsel ve amaca uygun olması sağlanmıştır.

- Araştırma sonuçlarının verilerle uyumlu olmasına dikkat edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR

4.1. Bulgulara İlişkin Genel Bilgiler

Araştırma soruları doğrultusunda ihtiyaç duyulan veriler, kavramsal çerçevede yapılan taramada belirlenen kaynaklara göre değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, yetkili kurumlarca yayımlanmış rapor vs. dokümanların incelenmesine ve Türkiye’deki iç kontrol performansı konusunda bilgi ve tecrübesi bulunan yetkin kişilerle görüşme yapılmasına karar verilmiştir. Türkiye’deki iç kontrol performansına ilişkin bulgular, araştırma modelinde açıklanan tasarım doğrultusunda doküman incelemesi, görüşmeler ve gözlem olmak üzere üç genel başlık altında toplanmıştır.

Araştırma soruları kapsamında çok geniş bir tarama çalışmasından sonra içerikleri itibarıyla uygun görülen Tablo 4.1.’deki toplam 29 doküman analiz edilmiş, ayrıca birisi ABD’de olmak üzere 10 farklı kurumdan iç kontrol konusunda yetkin olan birer kişi ile görüşme yapılmıştır. Görüşme yapılan kişilere ilişkin ayrıntılı bilgiler ilgili bölümde açıklanmıştır.

Tablo 4.1. Analiz Edilen Doküman Bilgileri

Sektör	Doküman Adı	Dönemi
Kamu Sektörü	Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları	2012-2018 (7 rapor)
		2000-2019 (2017 hariç)
Kamu Sektörü	AB Türkiye İlerleme Raporları	(20 rapor)
Özel Sektör	KGK raporları	2017-2018 (2 Rapor)

4.2. Doküman İncelemesine İlişkin Bulgular

Bu araştırmada incelenen dokümanlarda, araştırma soruları doğrultusunda iç kontrol konusuna odaklanılmış ve bu konudaki rapor bölümlerine ayrıntılı yer verilmiştir. Bununla birlikte söz konusu raporların genel olarak kapsamı ve amacı hakkında kısa açıklamalar yapılmıştır. Bu noktada, iç kontrol konusundaki bulguların aynı raporlarda yer alan diğer konulara ait bulgulardan bağımsız olmadığı ve genel sistem içerisinde bir çok konu ile etkileşim içerisinde ortaya çıktığının dikkate alınması önemli görülmektedir. Örneğin kamu

sektöründe iç kontrol performansına yönelik bir bulgunun değerlendirilmesinde; iç kontrol konusunu düzenleyen kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine yönelik genel bulgular, idarelerin iç kontrol sistemlerini denetleme ve değerlendirme görevleri bulunan iç denetim veya dış denetim fonksiyonlarına ait bulguların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu düşünceyle, doğrudan iç kontrol ile ilgili görülmemekle birlikte, iç kontrol performansını etkileyen diğer kavramlara ait önemli bulgulara da yer verilmiştir.

4.2.1. Sayıştay raporları

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin performansları hakkında en kapsamlı bulguların Sayıştay raporlarından elde edilebileceği değerlendirilmektedir. Söz konusu raporlar, TBMM ve ilgili kamu idarelerine de gönderilmekte ve Sayıştay Başkanlığının resmi internet sayfasından kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Tablo 4.2. Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Rapor Sayıları

TBMM'ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Genel Bütçeli İdareler	42	43	43	45	44	45	34
Özel Bütçeli İdareler	88	97	147	147	111	128	134
Özel Bütçeli İdare Şirketleri	-	-	-	-	-	-	2
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	8	9	9	9	10	9
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2	2	2
Diğer Kamu İdareleri	6	7	7	8	8	10	8
Kamu İşletmeleri	97	91	76	75	73	73	73
Toplam	243	248	284	286	247	268	262
İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı							
İl Özel İdareleri	64	78	51	51	31	27	25
Büyükşehir Belediyeleri	16	16	30	30	30	30	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	14	18	19	33	16	22	10
İl Belediyeleri	61	62	51	51	35	24	20
İlçe Belediyeleri	41	43	88	104	55	98	138
Mahalli İdare Şirketleri	-	-	28	39	3	6	5
Kalkınma Ajansları	16	26	7	26	-	-	-
Yatırım İzleme ve Koor. Başkanlıkları	-	-	-	-	-	11	13
Diğer Mahalli İdare	-	-	-	-	1	3	2
Kamu İşletmeleri	-	-	-	-	2	2	-
Toplam	212	243	274	334	173	223	243
Genel Toplam	455	491	558	620	420	491	505

Kaynak: Sayıştay Başkanlığının 2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.

Bu raporlar gerek genel kamu yönetimi ve gerekse kamu idareleri seviyesinde önemli bulguları ve değerlendirmeleri içermektedir.

Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Kamu İşletmeleri Genel Raporu, Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporunun yanı sıra kamu idareleri hakkında düzenlenen Sayıştay Denetim Raporları yıllar itibariyle Tablo 4.2.'de sunulmuştur.

Söz konusu raporlar sayesinde, dış denetime tabi olan idarelerin yapı ve uygulamaları şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde kamuoyuna açıklanmaktadır. Bu raporlar arasında; yıllık dış denetim genel değerlendirme raporlarının Türkiye genelinde, kamu idareleri özel raporlarının ise kurumlar özelinde, iç kontrol sistemleri ve performanslarına yönelik önemli birer kaynak olduğu değerlendirilmektedir.

İç kontrol konusunda kapsamlı ve makro seviyedeki tespitler, dış denetim genel değerlendirme raporlarında yer almaktadır. Dış denetim genel değerlendirme raporu, “kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, gerçekleştirilen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak TBMM’ne sunulan ve kamuoyuna duyurulan bir rapordur.” Raporun dördüncü bölümünde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler yer almaktadır. Bununla birlikte, raporun diğer bölümlerinde, iç kontrole yönelik özel bulgulara da yer verilmektedir.⁷²

Sayıştay Başkanlığınca düzenlenen raporlar, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olarak kurumun resmi web sayfasında yayımlanmaktadır. Bu çerçevede, 19 Aralık 2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 s. Sayıştay Kanunu doğrultusunda denetimlerin başladığı 2012 yılından itibaren 2018 yılı dâhil yedi yıllık döneme ait raporlar incelenmiş ve iç kontrol bağlamındaki önemli bulgular Tablo 4.3.'de özetlenmiştir.

Dış denetim genel değerlendirme raporlarındaki iç kontrol bulguları, araştırma soruları çerçevesinde diğer kaynaklardan elde edilen bulgularla birlikte zaman boyutunda analiz edilmelerini ve yorumlanmalarını kolaylaştırmak amacıyla yıllara göre içerik özeti şeklinde açıklanmıştır. Tablo 4.3.'deki bulgular, iç kontrolü kapsayan yeni mali yönetim ve kontrol sistemine yönelik ilk dış denetim faaliyetlerinin başladığı 2012 yılından itibaren yer

⁷² Örneğin, 2017 ve 2018 yıllarına ait raporlarda, “İdare Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesi” bölümünde iç kontrol güvence beyanının verilmesine ilişkin bulgular ayrıca belirtilmiştir.

almaktadır. Bu anlamda, bulgular kronolojik olarak sıralanmış, birden fazla yılda tekrar eden bulgular aynı satırda toplanmıştır. Böylece, hangi bulguların bir veya birkaç defa tekrar ettiği ya da hangi bulguların başlangıçtan itibaren halen devam ettiği görülebilmektedir.

Tablo 4.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarındaki İç Kontrol Bulguları

İlgili Yıllar	Sayıştay Raporlarında Yer Alan Bulgular	İçerik Özeti
2012	“5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesi hususlarında yürürlükteki iç kontrol mevzuatının gereklerinin yeterince yerine getirilmediği.”	İç kontrol mevzuatına uyulmaması
	“İç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarında üst yönetici onayının bulunmadığı.”	
	“Eylem planı hazırlık çalışmalarını üst yönetici onayı ile başlatan kamu idarelerinde; üst yönetici onayında veya onaya ekli dokümanda; yapılacak çalışmalara ve bu kapsamdaki sorumluluklara ilişkin hususların bulunmadığı.”	
	“Eylem planı hazırlık sürecinde, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde belirtilmesine rağmen iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu ile kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmadığı.”	İç kontrol standartlarına uyum eylem planı çalışmalarında hata ve eksiklik olması
	“Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmaması nedeniyle iç kontrol sisteminin mevzuatla karşılaştıran ve eksiklikleri ortaya koyan raporun düzenlenemediği, eylem planlarının mevcut durum ve eksiklikler belirlenmeden hazırlandığı ve bu haliyle onaylandığı.”	
	“İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında faaliyetler için süre konulmadığı, bazı faaliyetlerin nasıl yerine getirileceğinin belirtilmediği.”	
2012, 2013, 2014	“İç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarına taşra teşkilatının dahil edilmediği, eylemlerden sorumlu harcama birimlerinin taşra teşkilatında da birimleri olduğu halde bunlar için eylem çıktısı öngörülmediği, bu haliyle eylem planının kurumsal nitelik taşımadığı.”	
	“İç denetçiler tarafından üretilen raporlarda yer alan öneriler için gerekli takip mekanizmalarının kurulmadığı ve iç denetim sonuçlarının takip edilmediği.”	İç denetim raporlarına yönelik gerekli aksiyonların alınmadığı
	“İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının mevzuatın öngördüğü şekilde hazırlanmadığı ya da hazırlanmakla birlikte planda öngörülen faaliyetlerin yerine getirilmediği.”	İç kontrol standartlarına uyum eylem planı çalışmalarında hata ve eksiklikler olduğu

2012, 2013, 2014, 2015, 2016,	“Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde yer alan “Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” standardına göre mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı.”	Mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı
	“Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı.”	
	“İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği.”	İç kontrol standartlarına uyum eylem planı çalışmalarında hata ve eksiklikler olduğu
	“İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı ve planların revize edilmediği.”	
2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018	“İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan bazı kamu idarelerinde yeterli sayıda atama yapılmadığı veya iç denetim birimlerinin etkin çalıştırılmadığı.”	
	“İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içerecek şekilde iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı.”	İç kontrol sistemini denetleyecek ve değerlendirecek iç denetime ilişkin eksiklikler olduğu
	“İç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri ve iç denetim birimlerince rapor hazırlanmadığı.”	
	“İç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği ve üst yöneticiye raporlanmadığı, kurumsal risk yönetimi çalışmalarının yapılmadığı, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerinin belirlenmediği, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmediği, risklere karşı alınacak önlemlerin belirlenmediği, eylem planlarının oluşturulmadığı ve kontrol faaliyetlerinin belirlenmediği.”	İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ve kurumsal risk yönetimine ilişkin faaliyetlerde eksiklikler olduğu
2016, 2017, 2018	“Kamu idaresine bağlı döner sermaye işletmelerinin idarenin iç kontrol sistemine dahil edilmediği veya kamu idaresine ait uyum eylem planlarında döner sermaye işletmelerinde iç kontrol sistemi kurulmasına ilişkin eylemlere yer verilmediği.”	Döner sermaye işletmelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulmasına ilişkin faaliyetlerde eksiklikler olduğu
2017, 2018	“İdare Faaliyet Raporlarına eklenen iç kontrol güvence beyanlarında Sayıştay denetim raporları tamamlanmadan bu raporlara dayanılarak güvence verildiğinin beyan edildiği.”	İç kontrol güvence beyanlarının içeriğinde hatalı ifade olması

2017, 2018	“İç kontrol sisteminin mevzuata uygun şekilde kurulmadığı ve etkin bir şekilde işletilmediği.”	İç kontrol sistemlerinin kurulmasına ve işletilmesine ilişkin eksiklikler olduğu
	“Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından döner sermaye işletmelerinin kullanımı için hazırlanan Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin, değişen mevzuat ve gelişen teknoloji doğrultusunda kamu idarelerinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde güncellenmemesi nedeniyle iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmaması.”	Döner sermaye mali yönetim sisteminde iç kontrol sistemlerine ilişkin eksiklikler olduğu
	“Bilişim sistemlerinin standartlara uygun olmadığı veya bilişim sistemlerine ilişkin riskleri önleyici, tespit edici ve düzeltici tedbirlerin alınmadığı.”	Bilişim sistemlerinde iç kontrollere ilişkin eksiklikler olduğu
2018	“Sertifikalı muhasebe yetkilisi olmadığı.”	Sertifikalandırmada aksaklıklar olduğu
	Kurumsal mali durum ve beklentiler raporunun hazırlanmadığı ya da yayımlanmadığı.”	Raporlamada aksaklıklar olduğu
	“Düzenleyici ve denetleyici kurumların mevzuatında hüküm bulunmadığı için faaliyet raporlarına İç Kontrol Güvence Beyanı eklenmemekte, dolayısıyla hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir eksiklik oluştuğu.”	Düzenleyici ve denetleyici kurumların iç kontrol kapsamına dahil olmadığı

Kaynak: 2012-2018 Yıllarına Ait Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları.

Sayıştay Başkanlığının 2012-2018 dönemine ait tüm raporlarında, Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler kapsamında;

“İç kontrole ilişkin bulguların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, idarelerin kanunlara uygun faaliyet göstermesine, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesine engel teşkil ettiği,

Bu engellerin ortadan kaldırılması için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve gözetilmesinde üst yöneticilerin gerekli liderlik ve sahiplenmeyi göstermesi,

Bu hususlarda düzenleme ve gözetim görevi bulunan kamu idareleri tarafından iç kontrole ilişkin olarak öngörülen bütün mekanizmaların tam olarak kurulması ve işletilmesi sağlanması gerektiği”

hususları vurgulanmıştır.

Yukarıda 2012-2018 (dahil) dönemine ait tüm dış denetim genel değerlendirme raporları, araştırma sorularına göre kategorize edilerek açıklanmıştır. Bununla birlikte halen,

açıklanmış son rapor olması ve önceki raporlara göre iç kontrol konusunda daha ayrıntılı ve somut veriler kapsamı nedeniyle 2018 yılına ait rapordaki bulgular ayrıca ele alınmıştır.⁷³

Sayıştay tarafından kamu idareleri nezdinde 2018 yılına ilişkin olarak yapılan “düzenlilik” ve “performans” denetimlerinde elde edilen bulgular Tablo 4.4’te gösterilmiştir. İdarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hatalar, mevzuatta yapılan sınıflandırma ve tanımlar doğrultusunda düzenlilik denetimi kapsamında birlikte belirtilmektedir.

Tablo 4.4. Sayıştay Denetim Türlerine Göre Bulguların Dağılımı

Denetim Türleri	Bulgu Türleri	Bulgu Sayıları
Düzenlilik Denetimi	Mali rapor ve tabloları etkileyen hata	2.670
	Mevzuata uygunluğa ilişkin hata	3.613
	Mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hata	967
	Toplam	7.250
Performans Denetimi	Stratejik planın değerlendirilmesi	322
	Performans programının değerlendirilmesi	326
	Faaliyet raporunun değerlendirilmesi	248
	Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi	94
	Toplam	990
Genel Toplam		8.240

Kaynak: Sayıştay Başkanlığının 2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.

Düzenlilik denetimi kapsamında, mali yönetim ve iç kontrol konusundaki bulgular, Sayıştay mevzuatında yapılan denetim sınıflandırması ve tanımlamalar doğrultusunda birlikte açıklanmaktadır. Bu kapsamda mali yönetim ve iç kontrol konularında tespit edilen hataların kamu idarelerinin türlerine göre dağılımı Tablo 4.5.’te gösterilmiştir.

⁷³ Sayıştay Başkanlığının 2019 yılına ilişkin gerçekleştirdiği denetimlere ait raporların, Eylül 2020 ayında kamuoyu ile paylaşılması beklenmektedir.

Tablo: 4.5. 2018 Yılında Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataların Dağılımı

Düzenlilik Denetimine Tabi Tutulan Kamu İdareleri	Hata Sayıları
Mahalli İdareler	491
Özel Bütçeli Diğer İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	157
Genel Bütçeli İdareler	137
Döner Sermaye İşletmeleri	73
Özel Bütçeli Diğer İdareler	37
Sosyal Güvenlik Kurumları	11
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	6
Diğer İdareler	55
Toplam	967

Kaynak: Sayıştay Başkanlığının 2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.

Sayıştay Başkanlığının 2018 yılına Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, iç kontrol konusunda önceki raporlardan daha geniş kapsamlı hazırlanmıştır. Kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri, denetimin yürütülmesi sırasında denetim ekipleri tarafından “İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan sorulara verilen cevapların analiz edilmesi ve 1-5 arasında puanlanması sonucu elde edilen veriler üzerinden değerlendirilmiştir.⁷⁴ Değerlendirme formundaki sorulara verilen cevapların puanlandırılması esas alınarak elde edilen ortalama puanlar bütçe türleri itibarıyla Tablo 4.6.’da belirtilmiştir.

Tablo: 4.6. Sayıştay Denetçileri Tarafından İç Kontrol Sistemlerine Verilen Puanlar

Bütçe Türlerine Göre Kamu İdareleri	Ortalama Puan
Sosyal Güvenlik Kurumları	4,73
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	3,76
Özel Bütçeli Diğer İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	3,76
Özel Bütçeli Diğer İdareler	3,72
Mahalli İdareler	3,16
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	2,32
Diğer İdareler	1,99

Kaynak: Sayıştay Başkanlığının 2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.

⁷⁴ **Puanların Anlamları:** 1: Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir. 2: Bu konuda bir çalışma başlatılmış ancak tamamlanmamıştır. 3: Bu konuda çalışmalar tamamlanmış ancak tam olarak uygulanmamaktadır. 4: Konuya ilişkin uygulamalar vardır ancak etkili değildir. 5: Evet, bu konuda yeterli ve etkili bir çalışma ve uygulama mevcuttur.

Sayıştay denetçileri tarafından Sosyal Güvenlik Kurumlarının diğer bütçe türündeki kurumlara göre iç kontrol sistemlerinin daha etkin olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte, 5018 sayılı Kanuna veya bu Kanunun iç kontrole ilişkin hükümlerine tabi olmayan Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ile diğer kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerine verilen puanların oldukça düşük olduğu görülmektedir.

Kamu idareleri, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde Kamu İç Kontrol Standartlarında belirtilen esaslara uymak zorundadır. Bu esaslara uygunluk açısından, Sayıştay denetçileri tarafından “İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu” kapsamında kamu idarelerindeki iç kontrol sistemini oluşturan bileşenler ayrı ayrı değerlendirilmiş ve sonuçları Tablo 4.7.’de gösterilmiştir.

Tablo 4.7. Denetçilerin Kamu İdarelerindeki İç Kontrol Bileşenlerine Yönelik Tespitleri

İç Kontrol Bileşenleri	İç Kontrol Bileşenlerinin Durumu					
	Etkin		Kısmen Etkin		Etkin Değil	
	İdarelerin Yüzdesi	İdarelerin Sayısı	İdarelerin Yüzdesi	İdarelerin Sayısı	İdarelerin Yüzdesi	İdarelerin Sayısı
Kontrol Ortamı	29%	123	66%	281	5%	20
Risk Değerlendirmesi	18%	78	68%	286	14%	60
Kontrol Faaliyetleri	33%	138	55%	236	12%	50
Bilgi ve İletişim	35%	149	58%	244	7%	31
İzleme	5%	21	77%	325	18%	78
Ortalama	24%	102	65%	274	11%	48

Kaynak: Sayıştay Başkanlığının 2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.

Sayıştay denetçilerinin iç kontrol bileşenlerine yönelik tespitlerinin kamu idarelerindeki iç kontrol performanslarının belirlenmesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Nitekim denetçiler tarafından denetlenen toplam 424 kamu idaresi için iç kontrol bileşenlerine verilen puanların ortalaması alındığında, yaklaşık dörtte birinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulduğu, yarısından fazlasında iç kontrol sistemine ilişkin eksiklerin devam ettiği ve yaklaşık %11’nde iç kontrol sistemlerine yönelik hiçbir faaliyetin gerçekleştirilmediği görülmektedir. İç kontrol bileşenleri ayrı ayrı incelendiğinde;

- Kontrol ortamı bileşenine ilişkin olarak; kamu idarelerinin, %29’unda kontrol ortamının etkin bir şekilde kurulduğu, %66’sında bu alanda çalışmalar yapıldığı, ancak

eksiklikler bulunduğu, %5'inde ise kontrol ortamını mevzuatın öngördüğü biçimde oluşturmaya yönelik bir çalışma yapılmadığı,

- Risk değerlendirme bileşenine ilişkin olarak; kamu idarelerinin, %18'inde yeterli ve etkili bir çalışma ve uygulama olduğu, idareler tarafından sistemli bir şekilde analizler yapılarak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlandığı, değerlendirildiği ve önlemlerin belirlenmesi suretiyle kurumsal risk yönetimi çalışmalarının yapıldığı, %68'inde kurumsal risk yönetimi çalışmalarına başlandığı ancak çalışmaların tamamlanmadığı ya da tam olarak uygulamaya geçilemediği, %14'ünde ise bu alanda herhangi bir çalışma yapılmadığı,

- Kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin olarak; kamu idarelerinin, %33'ünde risklerin önlenmesi amacına yönelik olarak kontrol faaliyetlerinin belirlendiği ve etkili bir şekilde uygulandığı, %55'inde kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi çalışmalarının tamamlanmadığı ya da etkili olarak uygulamaya geçilemediği, %12'sinde ise bu konuda herhangi bir çalışma yapılmadığı,

- Bilgi ve İletişim bileşenine ilişkin olarak; %35'inde çalışmaların tamamlandığı ve etkili bir şekilde uygulandığı, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkanı sunacak bir yönetim bilgi sisteminin oluşturulduğu, %58'inde yönetim bilgi sisteminin kurulması çalışmalarına başlandığı ancak çalışmaların tamamlanmadığı ya da etkin bir şekilde uygulamaya geçilemediği, %7'sinde ise bu alanda bir çalışma yapılmadığı,

- İzleme bileşenine ilişkin olarak; kamu idarelerinin, %5'inde izleme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütüldüğü, %77'sinde izleme faaliyetlerine ilişkin çalışmaların yapıldığı, ancak eksiklikler olduğu, %18'inde ise bu alanda herhangi bir çalışma yapılmadığı görülmektedir.

Ayrıca; iç kontrol sisteminin izleme bileşeni, etkin bir iç denetimin varlığını ve iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu kapsamdaki bulgulara göre;

- Kamu idarelerinin %50'sinde (211 kamu idaresi) iç denetim biriminin kurulmadığı ve iç denetçi kadrolarına atama yapılmadığı,

- Kamu idarelerinin %45'inde (189 kamu idaresinde) ise iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmediği görülmektedir.

4.2.2. AB Türkiye İlerleme Raporları

Avrupa Komisyonu 1998 yılından itibaren aday ülkelerin Kopenhag kriterlerine uyum konusunda kaydettiği gelişmeleri yıllık olarak değerlendiren raporlar yayımlamaktadır. Söz konusu raporlar 2016 yılına kadar “İlerleme Raporu”, sonrasında ise “Ülke Raporu” olarak adlandırılmıştır. Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ülke raporları, Komisyonunun görüş ve değerlendirmelerini yansıtan tek taraflı belgelerdir. Türkiye, raporlara ilişkin değerlendirmelerini, basın açıklamaları ve Avrupa Komisyonuna yapılan geribildirimlerle paylaşmaktadır.

Bu çerçevede AB bünyesinde görevlendirilen komisyonlarca Türkiye’ye yönelik incelemeler sonucunda 1998 yılından itibaren yayımlanan Türkiye İlerleme Raporları birçok tartışma ile birlikte gündeme gelmektedir. Söz konusu raporlar, T.C. Dışişleri Bakanlığı AB Başkanlığının resmi internet sayfasında kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu kapsamda en son hazırlanan 2019 yılı Türkiye Raporu 01 Mart 2018’den 01 Mart 2019 tarihine kadar olan dönemi kapsayacak şekilde 29 Mayıs 2019 tarihinde düzenlenmiştir. Raporda, “Türkiye Cumhuriyeti Hükûmeti ile üye devletlerin katkıları, Avrupa Parlamentosu raporları ve çeşitli uluslararası kuruluşlar ile hükûmet dışı kuruluşlardan gelen bilgiler dâhil olmak üzere, pek çok kaynaktan faydalanıldığı” belirtilmektedir.

AB gözüyle Türkiye’deki kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine ilişkin gelişmelere 2000 yılına ait rapordan itibaren Mali Kontrol başlığı altında yer verilmektedir. Bununla birlikte konuların birbirleriyle bağlantılarını görülebilmesi için öncelikle Kamu Yönetimi Reformu başlığı olmak üzere diğer ilgili bölümlerin de bir bütünlük içerisinde incelenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Raporların Mali Kontrol başlığı altındaki 32. Fasılda; “Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK)”, “Dış Denetim”, “AB’nin Mali Çıkarlarının Korunması” ve “Avronun Sahteciliğe Karşı Korunması” alt başlıkları bulunmaktadır. Bu araştırmada, Mali Kontrol bölümünün yer aldığı 2000-2019 yılları arasındaki (2017 yılına ait rapor bulunmamaktadır) dönemi kapsayan toplam 20 rapor incelenmiştir. İncelenen raporların “Mali Kontrol” faslında yer alan KİMK (iç kontrol ve iç denetimi kapsayacak şekilde) ve dış denetim alt başlıklarındaki konular incelenmiştir.

Bu çerçevede; AB Türkiye İlerleme Raporlarının Mali Kontrol Başlığı altındaki konular, araştırma soruları çerçevesinde diğer kaynaklardan elde edilen bulgularla birlikte analiz edilmelerini ve yorumlanmalarını kolaylaştırmak amacıyla zaman boyutunda performans özetleri şeklinde açıklanmıştır.

Daha önce açıklandığı üzere, Türkiye’de kamu sektörüne yönelik iç kontrol düzenlemeleri, 2004 yılından itibaren kademeli olarak yürürlüğe giren 5018 s. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanun gereğince yapılan diğer düzenlemeler kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda, AB ilerleme raporları zaman açısından iki ayrı tabloda incelenmiştir.

İlk olarak, Tablo 4.8.’de 5018 s. Kanun yürürlüğe girmeden başka bir ifadeyle iç kontrol dahil bir çok yeni kavramı kapsayan düzenlemeler yapılmadan önceki 2000-2004 dönemine ilişkin bulgular gösterilmiştir. İkinci olarak Tabloda, söz konusu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra düzenlenen AB ilerleme raporlarındaki iç kontrole ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Tabloda, AB İlerleme Raporlarındaki tespit ve öneriler dikkate alınarak, sorun veya ihtiyaç olduğu değerlendirilen konular tanımlanmıştır. Zira bu konular, iç kontrol konusunu da kapsayan 5018 s. Kanun öncesinde uzun yıllar gündemde yer alan konular olmuştur. Dolayısıyla söz konusu döneme ilişkin tespit ve önerilerin, kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin ve dolayısıyla iç kontrolün günümüzdeki performansının değerlendirilmesi açısından önemli bir perspektif sağlayabileceği düşünülmektedir.

Tablo 4.8. AB Türkiye Raporlarında 2000-2004 Dönemine İlişkin Hususlar

Yıllar	Tespitler ve Öneriler	İçerik Özeti
2000	“Mali kontrolün parçalı yapısı dikkate alındığında, bütün “ex-post” ⁷⁵ içsel ve dışsal kontrollerin, uygulanan muhasebe ve finans prosedürlerinin sağlamlığını ve güvenilirliğini, kamu harcama ve gelirlerinin gerçek bütçe uygulamasının yasalara uygunluğunun, düzgünlüğünün ve verimliliğinin değerlendirmesi ivedi bir ihtiyaçtır.”	• Kamu harcama ve gelirlerinin yasalara uygunluğu, düzgünlüğü ve verimliliğinin değerlendirilmesine ihtiyaç olduğu
	“İçsel mali kontrol sistemi ile ilgili olarak, çeşitli kamu kurumları ve kuruluşları tarafından tesis edilmiş denetim birimlerinin toplam sayısı 129’a ulaşmıştır ve onüçbinden fazla denetimci kadrosu mevcuttur. Bu durum, mükerrer denetimlere yol açmakta ve bazen de, bazı alanların denetim kapsamı dışında kalmasına neden olmakta ve böylece denetimin etkinliğini azaltmaktadır. Ayrıca, denetim birimlerinin ve kurumlarının raporları, çoğu zaman, aşırı bürokratik sistemin içinde kaybolup gitmektedir.”	• Mükerrer denetimlerin meydana geldiği • Bazı alanların denetiminde boşluk oluştuğu • Denetimin ve raporların etkisiz kaldığı
	“Maliye Bakanlığı tarafından yapılan kontroller, “uygunluk” denetimine yöneliktir ve mal/hizmet sunulmasında önemli verimsizlikler yaratan ve kamu fonlarının tüm yönetimini riske sokan, zaman alıcı prosedürlere göre yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yapılan denetimler, harcama işlemlerinin	• Kontrollerde, harcama işlemlerinin mevzuata uygunluğuna odaklanıldığı

⁷⁵ **Ex-post Denetim:** Harcama veya işlem (sözleşme vs.) sonrasında yapılan denetim.

sadece mevzuata uygunluğu ve yasalılığı üzerinde durmakta fakat genellikle bizatihi harcama sistemlerini denetime tabi tutmamaktadır.”	• Harcama sistemlerinin denetlenmediği
“Sayıştay, bütün hükümet ödeme emirlerinin “ex-ante” denetimi ⁷⁶ nedeniyle, bütçe harcamaları üzerindeki dış mali kontrol görevlerini düzgün biçimde yerine getirememektedir. Bu “ex-ante” denetimler, içsel niteliktedir ve Sayıştay’ın esas “ex-post” kontrol işlevleri ve görevleri ile çatışmaktadır.”	• Sayıştay denetiminin etkisiz olduğu
“Dışsal kontrol, hükümetten bağımsız hareket eden bir organ tarafından uygulanmalıdır. Bu organ, yürütmenin sorumluluğu altındaki işlemlerin onaylanmasına müdahil olursa, müdahil olduğu bu işlemlerin kendileri uygunsuz, gayri meşru veya düzensiz bulundukları ölçüde, bu durum onun dışsal denetim kapasitesi ve yetkisini otomatik olarak zayıflatır.”	• Sayıştay denetiminin etkisiz olduğu • Plan-Program-Bütçe Sisteminin olmadığı • Mali Yönetim Bilgi Sisteminin yazılım tabanlı olmadığı
“Sayıştay’ın bazı yasal görevleri, bakanlıklardan yeterli işbirliği görülememesi nedeniyle yerine getirilememektedir. Ayrıca, bütçenin kapsamı toplam kamu harcamalarına göre çok dar olduğundan, Sayıştay’ın denetim kapasitesi büyük ölçüde sınırlanmıştır: 1999 yılında Sayıştay bütün kamu hesaplarının sadece altıda birini denetlemiştir. Türkiye, bir Plan-Program-Bütçe sisteminden ve bir bilgisayarlı Mali Yönetim Bilgi sisteminden hâlâ yoksundur.”	• Sayıştay denetiminin etkisiz olduğu • Plan-Program-Bütçe Sisteminin olmadığı • Mali Yönetim Bilgi Sisteminin yazılım tabanlı olmadığı
“Ulusal düzeyde, hükümet, denetim sorumluluğunun yolsuzluğu etkin biçimde önleyecek ve caydırarak şekilde kullanılmasını sağlamak için, kamu sektöründe uygun içsel kontrol tedbirleri almalıdır. Ayrıca, Sayıştay, kamu sektöründe bu türden risk alanlarını denetim programları kapsamına koyma yetkisiyle donatılmalıdır. Böylece, Türk denetim sisteminin en önemli sorunlarından biri olan ve yaygın şekilde gözlenen "denetimden sıyrılma" olayına bir son verilmiş olacaktır.”	• Yolsuzluğun önlenmesine ilişkin içsel kontrol tedbirlerinin alınmadığı • Sayıştayın güçlendirilmesi gerektiği • Denetim muafiyetlerinin yaygın olduğu
“Türk denetim sisteminin bir başka ciddi eksikliği, idari taleplere cevapten özel olarak harekete geçmek yerine, öncelikli ve riskli alanları hedefleyen sürekli ve sistemli bir süreçte göre hareket etmeyiştir. Türk denetim ve içsel kontrol mesleğini, AT’de uygulanan tutarlı ve kapsamlı bir standartlar ve ilkeler setiyle donatmak için mevzuat çıkarılmalıdır. Kamu maliyesini kontrol etmek için bilgi teknolojilerinin kullanılması da buna dahildir.”	• Denetimlerde, öncelikli ve riskli alanlara yönelik sistematüğının olmadığı • Denetim ve kontrol sistemlerinin uluslararası standartlara göre düzenlenmediği • Mali kontrol sisteminde bilgi teknolojilerinin kullanılmadığı
“Türkiye’de denetim görevleri yerine getiren toplam 5100 civarında denetim/kontrol elemanı vardır. Denetim yetkisinin muhtelif katmanları arasında büyük miktarda örtüşme olsa da, özellikle kontrol/denetim bulguların etkin takibi açısından, mali kontrol ve denetimin etkinlik kapsamında çeşitli boşluklar da vardır ve ex-ante kontroller ile içsel denetimin bütünleştirilmesine yönelik planlar yoktur. Ayrıca, pek çok alan, münferit yasal düzenlemeler yoluyla veya fiilen, denetimden muaf olmaya devam etmekte veya muaf kılınmaktadır. Bu tür münferit hükümler, bazı	• Bazı alanların denetiminde boşluk oluştuğu • Denetim muafiyetlerinin yaygın olduğu

⁷⁶ **Ex-ante Denetim:** Harcama veya işlem (sözleşme vs.) **öncesinde** yapılan denetim.

	denetimlerin TBMM'ye açıklanmamasına da düzenli olarak cevaz vermektedir.”	
	“Türk mali yönetim sisteminin genel kavramı, mali saydamlık, kamuya hesap verme sorumluluğu, maliyet etkinlik ve bağımsızlık modern ilkelerine dayalı değildir ve, daha da önemlisi, denetim standartları ve prosedürleri üzerine genel bir yasa yoktur ve bu standartlar ve prosedürlerin dışsal denetimler tarafından değerlendirilmesi veya denetim raporlarının yayımlanması da söz konusu değildir.”	• Mali yönetim sisteminde, mali saydamlık, hesap verilebilirlik, maliyet etkinlik, bağımsızlık gibi modern ilkelerin olmadığı • Denetim standartlarını ve prosedürlerini düzenleyen mevzuatın olmadığı
	“Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, kavram ve uygulamanın uyumu açısından eksik ve yasal çerçeve açısından yetersiz olup sağlam mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensipleri düzenli olarak takip etmemektedir. Sonuç olarak, Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin mevcut uygulaması kaçakçılığı, yolsuzluğu ve/veya diğer ciddi kanunsuzlukları önleyici nitelikte değildir.”	• Uluslararası kabul gören prensiplerin benimsenmediği • Mevcut sistemin, yasalara aykırı eylemleri önleyecek nitelikte olmadığı
	“Kamu harcamalarının çoğunun (bazı riskli olanlarında dahil) kontrol ve denetim dışında kalması, bu alandaki temel aktörler arasında kontrol ve denetime ilişkin sorumlulukların açıklığa kavuşturulmaması olması.”	• Denetim muafiyetlerinin yaygın olduğu • Kontrol ve denetim sorumluluklarının belirsiz olduğu
	“Çağdaş Kamu İç Mali Denetimine ilişkin uyumlu bir hükümet yaklaşımının bulunmaması, Kamu İç Mali Denetim Sistemine ilişkin bir kanun bulunmaması ve Kamu İç Denetim mesleğinin Türkiye’de yer almamasıdır.”	• İç denetim sisteminin ve mesleğinin olmadığı
2001	“İç ve dış mali kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar sağlıklı olarak belirlenmemiştir. Değişik kamu kurum ve kuruluşlarınca oluşturulmuş iç denetim birimlerinin sayısı 129 olarak bildirilmektedir. Bu birimlerin işlevlerinin kesin olarak belirlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Türkiye’nin kontrol yöntemlerini tanımlaması ve Mali Müfettişler Kurulunun Uluslararası Denetim Enstitüsü standartlarına uygun bir şekilde faaliyette bulunmasını temin etmesi gerekmektedir.”	• Kontrol ve denetim sorumluluklarının belirsiz olduğu
	“Mevcut yapıda, aynı faaliyet birden fazla denetime tabi tutulmakta veya bazı konular denetim dışında kalmaktadır. İdari yapıda, özellikle iç ve dış denetim faaliyetleri açısından, yapı içerisinde mali yönetim ve kontrol fonksiyonları arasında yeterince netlik bulunmamaktadır. Örneğin, hem Maliye Bakanlığı hem de Sayıştay (Türkiye’nin en üst mali denetim organı) tarafından kapsamlı ex ante denetimler yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının ex ante denetim fonksiyonu, taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı kalırken, tahakkuklar da dahil olmak üzere bütün mali kararlar ex ante Sayıştay denetimine tabi tutulmaktadır. Buna ilaveten bu denetimler, harcama işlemlerinin düzenliliği ve yasalığına yoğunlaşmaktadır.”	• Mükerrer denetimlerin meydana geldiği • Bazı alanların denetim dışında kaldığı • Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’ın örtüşen ve çatışan faaliyetlerinin olduğu
	“Türkiye, iç denetimi Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak merkezi bir birim tarafından yerine getirecek şekilde durumunu yeniden değerlendirmelidir.”	• Merkezi uyumlaştırma merkezinin oluşturulması gerektiği

	“Hükümetin mali ve bütçesel politikalarını etkileyen tüm bütçe harcamaları ile bütçe dışı harcamalar ex ante denetim ve iç denetime tabi tutulmalıdır. Bütçe dışı fonların mevcudiyeti, birçok önemli alandaki hükümet harcamalarının kontrolsüzlüğüne veya tüm kamu sektörünün kontrol ve denetiminde büyük bir uyumsuzluğa neden olmaktadır. Bu durum, bütünsel mali kontrol ve iç denetim yaklaşımından yoksun pek çok denetim kurumunun varlığı olarak değerlendirilmektedir.”	• Denetim muafiyetlerinin yaygın olduğu
	“Sayıştay, ex ante denetimin bir sonucu olarak, bütçe harcamalarına ilişkin dış denetim görevlerini yerine getirememekte ve bu durum anılan kurumun ex post dış denetim fonksiyon ve yükümlülükleriyle çalışmaktadır. Sayıştay, ex ante denetimin fonksiyonunu devretmeli ve sistem bazlı ve hükümetin bütçe harcama birimlerinde oluşturulan Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin performans denetimine yoğunlaşmalıdır. Sayıştay ayrıca, ilgili bakanlıklar ve Meclis ile birlikte uygun raporlama ve izleme prosedürlerindeki denetim faaliyetinin artırılmasına ilişkin stratejiler geliştirmelidir.”	• Sayıştay denetiminin etkisiz olduğu • Performans denetimine yoğunlaşılması gerektiği
	“Kontrol ve denetim yöntemleri arasında eşgüdüm sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmalıdır. Bu birim, tüm kamu harcama sektörleri için denetim rehberi ve yöntemleri ile mali yönetim ve kontrol rehberleri hazırlamaktan sorumlu olacaktır. Bu birim ayrıca, tavsiyelerinin düzgün bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etme yetkisine sahip olacaktır.”	• Merkezi uyumlaştırma birimi kurulması gerektiği
	“Bazı düzenleyici kurumların Sayıştay denetimi dışında bırakılması şeklinde gerçekleşen dış denetime ilişkin olumsuz yaygın eğilim, Şubat 2002’de kabul edilen yeni Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu hakkındaki Kanunda da tekrar edilmiştir.”	• Denetim muafiyetlerinin yaygın olduğu
2002	“Sayıştay’ın sorumluluk alanı, özerk kurumlar da dahil olmak üzere, tüm genel kamu harcamalarını içine alacak şekilde genişletilmelidir. Bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin (iç mali kontrol ve dış denetim) tek bir yaklaşımın olması gereklidir. Bu tedbirin yanı sıra, tüm kamu harcamalarında yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmalıdır.”	• Sayıştay denetiminin güçlendirilmesi gerektiği • Hesap verilebilirliğin yetersiz olduğu
	“Bütçe birimleriyle Maliye Bakanlığının ve Sayıştay’ın denetim görevleri arasında açık bir ayırımın yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.”	• Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’ın örtüşen ve çatışan faaliyetlerinin olduğu
2002, 2003	“Türkiye’nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB’nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, özellikle, yöneticilerin hesap verebilirliğinin ve modern iç denetimin olmamasında ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay’ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay, kapsamlı ex ante denetim yapmaktır. Maliye Bakanlığının ex ante denetim işlevi, taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı kalırken, tahakkuklar dahil tüm mali kararlar Sayıştay tarafından da ex ante denetime tabi tutulmaktadır.”	• Hesap verilebilirliğin yetersiz olduğu • İç denetimin olmadığı • Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’ın örtüşen ve çatışan faaliyetlerinin olduğu

	“Maliye Bakanlığının merkez ex ante denetimlerinin ve teftiş birimlerinin sayısının hızla artmasına rağmen, sayısı nispeten yüksek olan mevcut bozuklukların, kısa sürede etkili ve sistemli bir şekilde ele alınması mümkün görülmemektedir.”	• Denetimlerin yetersiz ve sistemsiz olduğu
	“Tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları), kendi kurumlarının denetimini yapmakla ve kurumlarının mali yönetimi ve kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız iç denetim birimleri kurulmalıdır. Kurumların iç denetim usulleri, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı işlevlere ve performans denetimi işlevlerine dayanmalıdır.”	• Kurumlarda iç denetim birimlerinin kurulması gerektiği • Uluslararası standartlara uyumun gerektiği • Performans denetiminin esas alınması gerektiği
	“Sayıştay halihazırda, dış denetim işlevlerinden çok, tüm bütçe ödeme taleplerinin ex ante denetimine yoğunlaşmıştır. Sayıştay, yaptığı denetimlere INTOSAI standartlarını getirmelidir. Kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemine yönelik reformların gerçekleştirilebilmesi için, yasal değişikliklere ve uygulama mevzuatına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çerçevede, faaliyet ve işlevlerinde bağımsızlığının sağlanması zorunlu olan Sayıştay’ın kuruluş kanununda değişiklik yapılabilir. Sayıştay’ın denetim faaliyetlerinin değeri, raporlama ve bu rapor sonuçlarının ilgili Bakanlıklar ve TBMM ile birlikte takibi usullerinin geliştirilmesi ve bu raporların yayımlanması yoluyla da artırılabilir.”	• Sayıştay denetiminin güçlendirilmesi gerektiği • Dış denetimde INTOSAI standartlarının esas alınması gerektiği • Yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğu
	“Türkiye, gelecekte yapısal eylem harcamalarının etkili bir şekilde yönetilebilmesi amacıyla, özellikle kamu iç mali kontrol kural ve usullerini açıkça belirlemek ve bu alandaki idari kapasiteyi güçlendirmek yoluyla, mevcut iç mali kontrol sistemini yeniden yapılandırmalıdır.”	• İç denetim sisteminin kurulması gerektiği • İdari kapasitenin güçlendirilmesi gerektiği
	“Tüm harcamacı kamu kurumlarına ilişkin gelir, gider, aktif ve pasifler tek bir ulusal bütçe altında toplanmalıdır. Bütçe dışı fonlar ve borç yönetimi hakkındaki mevzuatın yenilenmesi ile bu alanda ilerleme kaydedilmiştir. Sayıştay’ın sorumluluk alanı, özerk kurumlar da dahil olmak üzere, tüm genel kamu harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin (iç mali kontrol ve dış kontrol) birleştirilmiş bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hususların yanı sıra, tüm kamu harcamalarında yöneticilerin hesap verebilirliği de sağlanmalıdır.”	• Bütçe bütünlüğünün ve disiplininin sağlanması gerektiği • Sayıştay denetiminin güçlendirilmesi gerektiği • Hesap verilebilirliğin yetersiz olduğu
2003	“Bütçe birimleri Maliye Bakanlığının ve Sayıştay’ın denetim görevleri arasında açık bir ayırımın yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.”	• Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’ın örtüşen ve çatışan faaliyetlerinin olduğu
	“Türk idaresi içerisindeki mali kontrol mekanizmaları, gerek hukuki çerçeve gerekse uygulama açısından iyileştirilmelidir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulü, Sayıştay’ın kuruluş kanununda gerekli değişikliklerin yapılması ve bunları takiben, söz konusu düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanmasının sağlanması gerekmektedir.”	• Mali kontrol mekanizmalarının hukuk ve uygulama boyutlarında iyileştirilmesi gerektiği
2004	“Türkiye, kamu iç mali kontrolü açısından, 2003 Aralık ayında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu kabul ederek önemli bir ilerleme kaydetmiştir. Bununla beraber, bu kanun, ancak 2007	• 5018 s. Kanunun kademeli olarak yürürlüğe girdiği

yılında sona erecek bir geçiş dönemi boyunca kademeli olarak yürürlüğe girecektir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kabul edilmesi, Kanun 2008 yılından önce tam anlamıyla uygulamaya konmayacak olsa bile, kamu mali kontrolü alanında önemli bir adımdır.”

Tablo’da belirtilen konular doğrultusunda, iç kontrol konusunu da düzenleyen 5018 s. Kanunun yürürlüğe girmesinden sonraki gelişmelere göre AB Komisyonu tespit ettiği hususlara ve önerilerine yıllık ilerleme raporlarında yer vermeye devam etmiştir. Bu kapsamda, 2004-2019 (2017 yılı için rapor bulunmamaktadır) yıllarına ait dönemde, iç kontrol konusuyla doğrudan veya dolaylı olarak ilgili görülen önemli hususlar performans zetleri şeklinde Tablo 4.9.’da belirtilmiştir.

Tablo: 4.9. AB Türkiye İlerleme Raporlarındaki İç Kontrol Bulguları

Yıllar	Tespitler ve neriler	İçerik zeti
2004	“Yeni Kanunla ilgili uygulama mevzuatının tamamlanmasına ihtiyaç vardır. İ denetim ve mali yönetim ve kontrol rehberleri gibi meselelerle ilgili uygulama mevzuatı ile bir i denetim tüzüğünün ve etik kurallarının da geliştirilmesine ihtiyaç vardır.” “Yeni Kanun, ancak geçiş döneminin sonunda tam olarak uygulanacağı için, eski sistem, nceki İlerleme Raporlarında belirtilen tüm problemlerle birlikte, fiilen halen yürürlükte dir. Bu nedenle, yeni yasal çerçevenin uygulanmasına yönelik idari kapasiteyi değerlendirmek, bu aşamada zordur.”	• Yeni sisteme geçiş sürecinin başladığı • Uygulama mevzuatının eksik olduğu • Eski sistemin ve sorunların devam ettiği
2005	“Yeni Kanunun tüm maddeleri, btce icrasıyla ilgili olanları hariç, 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Ancak, uygulama mevzuatı olmadığından çoğu işlevsel değildir. Kanunun etkili bir şekilde uygulanmasının sağlanması için, tüm ilgili idari yapıların oluşturulması ve uygulama mevzuatının kanunlaşması sağlanmalıdır.”	• Uygulama mevzuatının eksik olduğu • İdari yapılarda değişiklik yapılması gerektiği
2006	“Türkiye, Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası’na ilişkin bazı uygulama yönetmeliklerini tatbik etmeye başlamıştır. Söz konusu yasa 2007 yılı sonu itibariyle tam olarak uygulanmaya başlanacaktır. Strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve bu birimlere personel atanması süreci başlamıştır. İkincil düzeydeki mevzuatın büyük bir bölümü kabul edilmiş olmakla beraber, uygulamada eksiklikler mevcuttur.”	• Uygulama mevzuatında gelişme sağlandığı • Strateji Geliştirme Birimlerinin kurulmaya başladığı • Uygulamada eksikliklerin olduğu
2007	“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) için uygulama yönetmeliği kabul edilmiştir, ancak, bu tam olarak uygulanmamaktadır. İ denetçilerin atanmasıyla, bazı devlet kurumlarında iç denetim mekanizması işlevsel hale getirilmiştir. Ancak, belgeleme ve sürekli eğitim gerekmektedir. Tüm devlet teşkilatının bir kısmını teşkil eden bazı kamu kuruluşları, mali sorumluluk raporlarını sunmuşlardır. Strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve bu birimlere personel alımı sürmüş ancak tamamlanamamıştır.” “Kamu Maliyesi Yönetimi ve Kontrol Yasası için uygulama mevzuatı çıkarılmıştır. Ancak, yasanın tam olarak uygulanmasını teminen daha çok	• Uygulama mevzuatında gelişme sağlandığı • İ denetimlerin başladığı • Eğitim ve sertifikasyon ihtiyaçlarının bulunduğu

	çaba gerekmektedir. Dış denetim alanında gözden geçirilmiş Sayıştay Kanununun kabulünün gecikmesinin, örneğin yerel yönetimlerin dış denetimi gibi konularda önemli sonuçları olmaktadır. KMYKK'nın tam olarak uygulanabilmesini teminen, Türkiye'nin gözden geçirilmiş yasayı kabul etmesi gerekecektir.”	• Yeni Sayıştay mevzuatı ihtiyaç olduğu
	“Maliye Bakanlığı 2008 Temmuz ayında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) muhasebeye ilişkin hükümlerindeki değişiklikler yapmış ve kamu iç kontrolünün en iyi uygulamalarla daha da uyumlaştırılması amacıyla değişiklik tasarımları hazırlamıştır. 2008 yılı içinde iç kontrol standartları ve iç denetim kılavuzu gibi bir takım ikincil mevzuat ve üçüncül tüzük onaylanmıştır. 500'ün üzerinde iç denetimci Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu'na göre eğitilerek sertifika almış, yaklaşık 500 maliye memuru ise bütçe harcama merkezlerinde görevlendirilmiştir.”	• İç kontrol uyumlaştırmalarını artıracak çalışmaların yapıldığı • İç kontrol standartlarını kapsayan ikincil ve üçüncül mevzuat çalışmalarının yapıldığı • İç denetçi eğitimleri ve sertifikasyonlarının gerçekleştirildiği
2008	“KMYK Kanunu'nun tümüyle yürürlüğe girmesi sonucunda, 2002 KİMK siyasa belgesi ile ilgili eylem planının güncellenmesi gerekmektedir. KİMK stratejisi, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin açıkça belirlenmesi için kamu sektöründe kapsamlı kontrol ortamının tanımı, ulusal bütçe ile AB mali yardımının iç denetimlerinin uyumlaştırılması gereği, ön mali kontrolün kesin tanımı, iç denetim ve adem-i merkeziyetçi iç denetim birimleri için operasyonel bir merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) kurulması ve Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) ilişkileri için strateji geliştirecek birimleri olan bir MUB kurulması konuları dahil olmak üzere, iç denetim ile teftiş kurullarının rol ve sorumluluklarının ayırılmasına odaklanmalıdır. Modern kamu iç denetiminin en uygun ve siyasi olmayan koşullarda gelişimi için, MUB'nin yeri konusunda mümkün olan en kısa sürede karar verilmesi gerekmektedir.”	• Kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin ayrılması ve açıkça tanımlanması gerektiği • Merkezi Uyumlaştırma Biriminin kurulması gerektiği
	“Mali kontrol alanında mütevazı düzeyde ilerleme kaydedilmiştir. KMYK Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin mevzuat yürürlüktedir, ancak iç kontrole ilişkin bazı değişikliklerin onaylanması gerekmektedir. İç denetçiler göreve başlamaktadırlar. Yeni kurulan idari yapıların kurumsallaşması sürmektedir. KMYK Kanunu'nun tam olarak uygulanmasını teminen ilave çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda Türkiye'nin 2002 KİMK siyasa belgesini güncelleştirmesi ve gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu'nun kabul etmesi gerekmektedir.”	• İç kontrole ilişkin bazı değişikliklerin yapılması gerektiği • Yeni idari yapılanma sürecinin devam ettiği • Yeni Sayıştay mevzuatına ihtiyaç duyulduğu
2009	“AB müktesebatına uyumun ileri düzeyde olduğu kamu iç mali kontrolü (KİMK) konusunda sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. Yürürlükteki birincil ve uygulamaya ilişkin mevzuat 2008'de değiştirilmiş olup, hâlihazırda KİMK'nın uygulanması için temel gerekleri karşılamaktadır. 2009 yılı boyunca uygulamaya ilişkin bir dizi mevzuat kabul edilmiştir. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi (4 Şubat 2009); Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller (13 Ocak 2009); ve İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (5 Nisan 2009).”	• Mevzuat değişikliklerinin yapıldığı • Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinin yayımlandığı
	“Sonuç olarak, uyumun oldukça ileri düzeyde olduğu mali kontrol alanında sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol (KMYK) Kanununun uygulanmasına ilişkin mevzuat mevcut olmakla birlikte, iç kontrole ilişkin bir dizi değişiklik hâlâ yapılmamıştır ve KİMK Politika Belgesinin ve Eylem Planının gözden geçirilmesi tamamlanmamıştır. Dış	• İç kontrole ilişkin mevzuat değişikliği ihtiyacının olduğu

	denetimi, ilgili uluslararası standartlarla uyumlaştıracak olan Dış Denetim Kanunu henüz kabul edilmemiştir.”	• Yeni Sayıştay mevzuatına ihtiyaç duyulduğu
	“AB müktesebatına uyumun ileri düzeyde olduğu kamu iç mali kontrolü (KİMK) konusunda sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. Bütçe harcama birimleri, geçen yıl yayımlanan rehber doğrultusunda, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma birimine (MYK MUB), kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarını sunmaya başlamıştır.”	• İdarelerin kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarını sunmaya başladıkları
2010	“2002 KİMK politika belgesinin ve ilgili eylem planının güncellenmesi gerekmektedir, bunu müteakip Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nda değişiklik yapılması gerekecektir. Bu belgelerde, yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tarif edilmesi ve iç denetim için daimî bir merkezi uyumlaştırma biriminin (İD-MUB) kurulması gibi konuların düzenlenmesi gerekecektir. İD-MUB’nin yeri, kamu iç denetimi mesleğinin en uygun şartlar altında gelişebilmesini sağlamak açısından çok önemlidir. Maliye Bakanlığı’nın reform sürecini yönlendirme rolünün daha fazla güçlendirilmesi gerekmektedir.”	• Yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması gerektiği • Merkezi Uyumlaştırma Biriminin kurulması gerektiği
	“Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi, bir boşluk analizi gerçekleştirmiş ve mali yönetim ve kontrol uygulamalarının iyileştirilmesi için bir eylem planı hazırlamıştır. Eylem planı henüz kabul edilmemiştir.”	• Mali yönetim ve kontrol uygulamalarının iyileştirilmesine yönelik eylem planı hazırlandığı
2011	“2002 Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) Politika Belgesinde, mevcut sorunlar ele alınmamaktadır. Bu nedenle, Politika Belgesi ve ilgili Eylem Planının güncellenmesi gerekmekte olup, bu husus, bu fasıldaki müzakereler bakımından kilit unsurdur. Bu belgelerde, yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması ve iç denetim için daimî bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması gibi konuların düzenlenmesi gerekecektir. İç kontrol ile ilgili bir operasyonel el kitabı hazırlanmıştır. Maliye Bakanlığının reform sürecini yönlendirme rolünün daha fazla güçlendirilmesi gerekmektedir. “	• Yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması gerektiği • İç kontrol ile ilgili operasyonel el kitabının hazırlanması • Merkezi Uyumlaştırma Biriminin kurulması gerektiği • Maliye Bakanlığının reformu yönlendirme rolünün güçlendirilmesi gerektiği
2012	“Maliye Bakanlığı Haziran ayında Avrupa Komisyonuna yeni bir politika belgesi taslağı sunmuştur. Taslak Politika Belgesinin tamamlanması ve Belgede yönetsel hesap verebilirlik, çeşitli teftiş hizmetlerinin işleyişi, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması ve iç denetim için daimî bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yeniden yapılandırılması konularına yer verilmesi gerekmektedir. Merkez ve taşra teşkilatlarında iç denetçi atamaları henüz tamamlanmamıştır. İç denetim işlevi kamu kurumlarının kurucu mevzuatında açıkça ifade edilmemektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programını yayımlamıştır. Ancak, Maliye Bakanlığının reform sürecini yönlendirme konusunda daha aktif bir tutum sergilemesi gerekmektedir. Mali yönetim ve kontrole ilişkin olarak, Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından hazırlanan Boşluk Analizi ve Eylem Planı henüz kabul edilmemiştir. Bu konuda AB müktesebatıyla uyuma yönelik hazırlıklar ileri düzeydedir, ancak uygulamaya yönelik daha fazla çaba gösterilmelidir.”	• AB Komisyonuna yeni bir politika belgesi taslağı sunulduğu • İç denetime ilişkin yapılanma ve mevzuat çalışmalarının devam ettiği

	“2010 tarihli gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu kapsamındaki uygulama mevzuatının neredeyse tamamı yayımlanmıştır. Sayıştay, Düzenlilik Denetimi El Kitabını onaylamış ve Performans Denetimi ve Performans Göstergelerinin Denetimine ilişkin el kitapları hazırlamıştır. Sayıştay Denetim Geliştirme ve Eğitim Merkezini kurmuştur. Ancak, Sayıştay’ın kanunun uygulanmasını ve yeni denetim teknikleri ve kavramlarının kendi denetim kadrosu tarafından kabul edilip anlaşılmasını sağlaması gerekecektir. Denetim raporlarının TBMM’de takibinin geliştirilmesi ve Meclis’te raporları inceleyecek teknik uzmanlığa sahip gerekli kurumsal yapının kurulması gerekmektedir.”	• Sayıştay dış denetim uygulama mevzuatının yayımlandığı • Dış Denetim raporlarının TBMM’nde takip ve analizi için teknik kurumsal yapının oluşturulması gerektiği
	“Kamu iç mali kontrolü (KİMK) konusunda, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı yürürlüğe girmiştir. Maliye Bakanlığı bünyesindeki Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MYK-MUB) eğitim ve farkındalık artırma faaliyetleri gerçekleştirmiştir. Yeni KİMK Politika Belgesi henüz tamamlanmamıştır. KİMK ve mali teftiş arasındaki uyuma ilişkin bir politika belirlenmesi gerekmektedir. İç denetim fonksiyonu kamu kurumlarının kuruluş mevzuatında henüz açıkça tanımlanmamıştır. İç denetim, kamu idarelerinde henüz tam olarak uygulanmaya başlamamış olup, merkezi ve yerel yönetim düzeyinde hala daha fazla iç denetçi ataması yapılması gerekmektedir. İç denetçi sayısı fiilen azalmıştır.”	• Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının yürürlüğe girdiği. • Merkezi Uyumlaştırma Biriminin eğitim ve farkındalık artırma faaliyetlerini gerçekleştirdiği • İç denetçi sayılarında ve iç denetim uygulamalarında eksiklik olduğu
2013	“Dış denetim konusunda, Sayıştay Başkanlığı 2013-2017 Stratejik Planı’nı ve yeni Performans Bilgisi Denetimi Rehberi’ni yayımlamıştır. Sayıştayın kamu idarelerini her yönden denetleme yetkisi bulunmasına karşın, hâlihazırda mevcut Rehber çerçevesinde herhangi bir performans bilgisi denetimi gerçekleştirilmemiştir. Denetim Geliştirme ve Eğitim Merkezi faaliyete geçmiştir. Sayıştayın denetim görevini yerel yönetimler düzeyinde layıkıyla yerine getirebilmesi için denetim personeli sayısını artırması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi, Sayıştay Kanunu’nda Temmuz 2012’de Hükümet inisiyatifıyla yapılan ve Sayıştayın Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) standartlarına uyum sağlama konusundaki yetkilerini önemli ölçüde kısıtlayan değişiklikleri yürürlükten kaldırmıştır. Artık, Sayıştay Kanunu’nun uygulanması gerekmektedir. Sayıştayın yeni denetim teknikleri ve kavramlarının denetim personeli tarafından “içselleştirilmesini” sağlaması gerekecektir. Denetim raporlarının TBMM’de takibinin sağlanması ve raporların incelenmesi için Meclisin yeterli teknik uzmanlıkla desteklenen gerekli kurumsal yapıyı tesis etmesi gerekecektir.”	• Sayıştay denetimine ilişkin yapısal ve yasal düzenlemelerin yapıldığı • Dış Denetim raporlarının TBMM’nde takip ve analizi için teknik kurumsal yapının oluşturulması gerektiği
2014	“Mali Kontrol Kamu iç mali kontrolü (KİMK) alanında, Maliye Bakanlığı iç kontrol standartlarına uyum konusunda bir genelge yayımlamıştır. Bakanlık ayrıca bir kamu iç kontrol standartları rehberi yayımlamıştır. Mali yönetim ve kontrol alanındaki Merkezi Uyumlaştırma Birimi bir merkezi uyumlaştırma el kitabı hazırlamıştır. İç denetim alanında, Maliye Bakanlığı iç denetçilerin atanması ve iç denetim uygulamaları hakkında bir genelge yayımlamıştır.”	• Maliye Bakanlığınca iç kontrol standartlarına uyum konusunda bir genelge yayımlandığı
	“KİMK politika belgesinin güncellenmesi, kamu idarelerinde iç denetim fonksiyonunun güçlendirilmesi ve merkezi teftiş fonksiyonunun KİMK ile uyumlu hale getirilmesi için ilave adımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Dış denetime ilişkin olarak, Sayıştay Kanununun tam olarak uygulanması gerekecektir.”	• Sayıştay mevzuatının tam olarak uygulanması gerektiği
2015	Gelecek yıl, Türkiye’nin özellikle:	• İç kontrol ve iç denetim düzenlemelerinde

- “KİMK politika belgesini güncellemesi ve tercihen, bir kamu mali yönetimi reform programının bir parçası olarak yeni bir eylem planını uygulamaya başlaması”
- “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun uygulanmasını iyileştirmek üzere kamu sektöründe iç kontrol ve iç denetim düzenlemelerinde değişiklikler yapması”
- “Dış denetim mevzuatının tam olarak uygulanmasını sağlaması gerekmektedir.”

değişiklik yapılması gerektiği

- Sayıştay mevzuatının tam olarak uygulanması gerektiği

“Türkiye 2002’de KİMK stratejisi ve bir eylem planı kabul etmiştir. Hükümet bunların güncellenmesi konusunda karardır. Stratejinin uygulanmasının düzenli olarak izlenmesi ve raporlanmasına ilişkin hâlihazırda bir mekanizma bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığında iki merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) KİMK uygulanmasını gözetmektedir. Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) alanından sorumlu MUB, metodolojik rehberlik sağlamakta ve bakanlıkların MYK uygulamalarını koordine etmektedir. Bütçe kullanıcılarına yönelik yıllık bir anket temelinde hükümete yıllık genel faaliyet raporu hazırlamaktadır. Bununla birlikte, hükümet bu rapora dayalı herhangi bir karar almamaktadır. İç denetimden sorumlu Merkezi Uyumlaştırma Birimi ise, icracı bakanlıklarda iç denetimin uygulanmasını koordine etmektedir. Raporlama döneminde bazı düzenlemeler ve el kitapları yayımlanmış ve bazı birimlerin kalite güvence alanında dış değerlendirmesini gerçekleştirmiştir. Ayrıca yıllık genel yönetim iç denetim raporu yayımlanmaktadır. MUB’ların idari kapasitelerinin giderek güçlendirilmesi gerekmektedir.”

- Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin rehberlik ve koordinasyon faaliyetlerini gerçekleştirdiği

- Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin idari kapasitelerinin güçlendirilmesi gerektiği

“KİMK mevzuatı mali yönetim ve kontrolü, büyük ölçüde Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) modeli ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) rehberleri doğrultusunda düzenlenmektedir. Merkezi yönetim kurumları, 2014 yılı başında güncellenen KİMK rehberini kapsamlı biçimde takip etmektedir. Bununla birlikte, mali yönetim ve kontrole, yalnızca mali bir sistem değil, bir yönetim sistemi olarak yeniden odaklanma ihtiyacı bulunmaktadır. Türkiye’de risk yönetiminde sistematik bir yaklaşım sağlamak kilit bir zorluktur. Türkiye’de, bakanlıklar içerisinde kapsamlı bir bütçe teftişi fonksiyonu bulunmaktadır. Her iki fonksiyonun da özellikle yasal uygunluğa odaklanması nedeniyle iç denetimle teftiş arasında potansiyel örtüşmeler mevcuttur.”

- Mali yönetim ve kontrole, yalnızca mali bir sistem değil, bir yönetim sistemi olarak yeniden odaklanılması gerektiği

- Risk yönetiminde sistematik yaklaşımın kilit bir zorluk olduğu

- İç denetim ve teftiş arasında potansiyel örtüşmelerin olduğu

“Anayasal ve yasal çerçeve ile ilgili olarak, Sayıştayın bağımsızlığı Anayasa’ya dayanmaktadır. Türkiye’nin mevcut Sayıştay Kanunu INTOSAI standartları ile uyumludur. Kanun, Sayıştay’a geniş kapsamlı bir denetim yetkisi sağlamakta ve görevlerini yerine getirmede tam takdir yetkisi vermektedir. Yargı fonksiyonuna da sahip olan Sayıştay, başkanlık ve yönetim kurullarıyla birlikte iyi kurulmuş bir yapıya sahiptir. Sayıştay kurul üyeleri TBMM tarafından seçilmektedir. Kurumsal kapasite konusunda, toplam 891 personelin 654’ü denetçidir. Sayıştay, kurumsal kapasitesini geliştirmek üzere 2014-2018 dönemini kapsayan ve bir eğitim stratejisini de içeren stratejik kalkınma planını kabul etmiştir. Aralık 2014’te Sayıştay, 2016’ya kadar iç kontrol standartlarına uyum sağlamaya yönelik bir eylem planı kabul etmiştir. Sayıştay, 2014’te, performans denetimi için değerlendirme rehberleri ve faaliyet raporları kabul etmek ve ayrıca dış denetimin geliştirilmesi ile eğitim merkezini güçlendirmek suretiyle denetim işinin kalitesini artırmıştır. Denetim işinin planlanması çoğunlukla risk odaklıdır. Sayıştay TBMM’ye genel uygunluk bildiriminin yanı sıra dört denetim raporu (genel değerlendirme, hesap verebilirlik, mali istatistikler ve KİT’ler) sunmaktadır. Sayıştayın, denetçilerin mesleki ve etik standartlara

- Sayıştayın kurumsal kapasitesinin geliştirildiği

- Sayıştay tarafından, 2016’ya kadar iç kontrol standartlarına uyum sağlamaya yönelik bir eylem planının kabul edildiği

	bağlılığını ve denetimin kalitesini sağlamak üzere kurulmuş özel bir kalite kontrol birimi mevcuttur. Ancak, Sayıştay performans denetimlerinin yalnızca performans göstergelerine ilişkin olmamasını, bunun yanı sıra kamu kurumlarının ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanmasını sağlamalıdır.”	
	“Denetim işinin etkisine ilişkin olarak, Sayıştay denetim işinin bir parçası olarak denetlenen kurumun iç kontrol ortamını değerlendirmektedir. TBMM’ye sunduğu yıllık denetim raporu Plan ve Bütçe Komisyonunda incelenmekte ve genel kurulda tartışılmaktadır. Bununla birlikte, TBMM’de bir izleme mekanizması olsa da, bu süreç sistematik değildir ve iyi işlememektedir. Sayıştay ve Maliye Bakanlığı arasında kurulan çalışma grubu işlevseldir. TBMM ile de benzer bir çalışma grubuna ihtiyaç duyulmaktadır. Sayıştay internet sitesini sıklıkla güncellemekte ve basınla iyi bir iletişim sağlamaktadır.”	• Denetlenen kurumların iç kontrol ortamlarının değerlendirilmesini de kapsayan Sayıştay raporlarının TBMM’nde sistematik olarak analiz edilmesi gerektiği
	“Türkiye mali kontrol alanında oldukça hazırlıklıdır. AB’ye Katılım İçin Ulusal Eylem Planı’nın; mali kontrole, merkezi uyumlaştırma birimlerinin metodolojik rehberliğinin geliştirilmesine ve uluslararası denetim sertifikasyonlarının sayısının artırılmasına ilişkin taahhütleri içerecek şekilde güncellenmesiyle bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Ancak, Komisyonun kamu iç mali kontrolü sistemine ilişkin 2015 raporundaki tavsiyelerinden hiçbirini uygulanmamıştır. Kamu iç mali kontrol sisteminin (KİMK), yönetimin her seviyesinde ve kamu iktisadi teşebbüslerinde uygulanması için daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir.”	• Kamu iç mali kontrol sisteminin, yönetimin her seviyesinde ve KİT’lerde uygulanması için daha fazla çaba gösterilmesi gerektiği
2016	“Türkiye 2002’de KİMK stratejisini ve eylem planını kabul etmiştir. Hükûmet bunların güncellenmesi konusunda taahhütte bulunmuştur, ancak yıllardır somut bir ilerleme kaydedilmemiştir. Uygulamanın düzenli olarak izlenmesinin ve raporlanmasının sağlanmasına ilişkin bir mekanizma bulunmamaktadır. Avrupa Birliği Bakanlığı Ocak 2016’da, 2016-2019 dönemini kapsayan AB’ye Katılım İçin Ulusal Eylem Planı’nı yayımlamıştır. Eylem Planı’nda, 2016’da uygulanmasını iyileştirmek üzere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun gözden geçirilmesi öngörülmektedir. Ocak 2016 tarihli Orta Vadeli Program’da iç kontrolün 2016-2018 döneminde iyileştirilmesine yönelik bir dizi taahhütte bulunmaktadır, ancak Program’da bu taahhütlere ilişkin açık hedeflere ve performans göstergelerine yer verilmemiştir.”	• Yeni sisteme ilişkin uygulamaların düzenli olarak izlenmesini ve raporlanmasını sağlayan bir mekanizmanın olmadığı • Orta Vadeli Program’da iç kontrolün iyileştirilmesine yönelik bir dizi taahhütte bulunulduğu, ancak taahhütlere ilişkin açık hedeflere ve performans göstergelerine yer verilmediği
	“Maliye Bakanlığında iki merkezi uyumlaştırma birimi (MUB), KİMK’in uygulanmasını gözetmektedir. Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) alanından sorumlu MUB, metodolojik rehberlik sağlamakta ve bakanlıkların MYK uygulamalarını koordine etmektedir. Bütçe kullanıcılarına yönelik yıllık bir anket temelinde hükûmet için yıllık genel faaliyet raporu hazırlamaktadır. Bununla birlikte, hükûmet bu rapora dayalı herhangi bir karar almamaktadır. İç denetimden sorumlu MUB, icracı bakanlıklarda iç denetimin uygulanmasını koordine etmektedir. Birim, rapor döneminde, kalite güvence ve geliştirmeye ve ayrıca, kamu idarelerindeki iç denetçiler için harcanan paranın karşılığı denetimine ilişkin el kitapları yayımlamıştır. Ayrıca yıllık genel yönetim iç denetim raporu yayımlamaktadır. MUB’ların idari kapasitelerinin kademeli olarak güçlendirilmesi gerekmektedir.”	• Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin güçlendirilmesi gerektiği
	“KİMK mevzuatı; mali yönetim ve kontrolü, büyük ölçüde Sponsor Organizasyonlar Komitesinin (COSO) iç kontrol çerçevesi ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) rehberleri	• İç kontrole, yalnızca mali bir sistem olarak değil, bir yönetim

doğrultusunda düzenlemektedir. Merkezi yönetim kurumları, KİMK rehberini kapsamlı biçimde uygulamaktadır. Bununla birlikte, iç kontrole, yalnızca mali bir sistem olarak değil, bir yönetim sistemi olarak yeniden odaklanma ihtiyacı bulunmaktadır. Türkiye’de risk yönetiminde sistematik bir yaklaşım sağlamak önemli bir zorluktur. Ocak 2016 tarihli Orta Vadeli Program’da bir kamu risk yönetim rehberinin hazırlanacağı açıklanmıştır. Türkiye’de, bakanlıklar bünyesinde kapsamlı bir mali teftiş fonksiyonu bulunmaktadır. Her iki fonksiyonun da yasal uygunluğa odaklanması nedeniyle iç denetimle teftiş arasında potansiyel örtüşmeler mevcuttur.”

sistemi olarak yeniden odaklanılması gerektiği

- Risk yönetiminde sistematik yaklaşımın önemli bir zorluk olduğu
- İç denetim ve teftiş arasında potansiyel örtüşmelerin olduğu

“KİMK mevzuatında düzenlenen iç denetim, genel olarak uluslararası standartlarla uyumludur. Bir iç denetim rehberi ve etik davranış kuralları ile MUB tarafından hazırlanan kılavuzlar mevcuttur. İç denetim birimi oluşturması gereken 383 kurumun 252’si bunu yerine getirmiştir. Bugüne kadar, genel yönetim kurumlarındaki iç denetçi kadrolarının %46’sı doldurulmuştur. Başbakanlık gibi bazı kilit kurumlar henüz iç denetçi atamamıştır. 957 iç denetçiye MUB tarafından sertifika verilmiştir. İç denetçilerin %19’u uluslararası sertifikaya sahiptir. Kurumların çoğu, iç denetim birim yönergesine sahiptir ve denetim planları uyarınca denetimlerini gerçekleştirmektedir. 2014’te kullanılmaya başlanan iç denetim yazılımı tüm kamu kurumlarında yaygın şekilde kullanılmaktadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016’da, iç denetçiler için bir mobil uygulama geliştirmiştir. İç denetimin yönetici düzeyinde sahiplenilmesi zayıf kalmaya devam etmektedir.”

- İç denetçi sayılarının yetersiz olduğu
- İç denetimin yönetici düzeyinde yeterince sahiplenilmediği

“Sayıştayın bağımsızlığı Anayasa ile teminat altına alınmıştır. Türkiye’nin Sayıştay Kanunu, INTOSAI standartları ile uyumludur. Kanun, Sayıştaya geniş bir denetim yetkisi sağlamak ve görevlerini yerine getirmede tam takdir yetkisi vermektedir.”

“Yargı fonksiyonuna da sahip olan Sayıştay, başkanlık ve yönetim kurullarıyla birlikte iyi kurulmuş bir yapıya sahiptir. Sayıştay kurul üyeleri TBMM tarafından seçilmektedir. Sayıştay’ın personel kapasitesi geçtiğimiz yıl önemli ölçüde artmıştır. Kurumun 1.580 personelinden 922’si denetçilerden oluşmaktadır. 15 Temmuz darbe girişiminden sonra, çoğu (kıdemli) denetçi olmak üzere Sayıştay personelinin %5,3’ü ihraç edilmiştir. İşe yeni alınan personelin dış denetçi olarak eğitilmesi uzun bir zaman gerektireceği için bu durum, Sayıştayın dış denetim kapasitesinde bir zayıflamaya yol açabilecektir. Sayıştay, kurumsal kapasitesini geliştirmek üzere 2014-2018 dönemini kapsayan ve bir eğitim stratejisini de içeren stratejik kalkınma planını kabul etmiştir. Sayıştay, uluslararası iç kontrol standartlarına uyum sağlamaya yönelik bir eylem planını uygulamaktadır. Bunun etkisinin değerlendirilmesi gerekecektir.”

- Sayıştayın kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi gerektiği
- Sayıştayın, uluslararası iç kontrol standartlarına uyum sağlamaya yönelik uyguladığı eylem planının etkilerinin değerlendirilmesi gerektiği

“Sayıştay, performans denetimi ve faaliyet raporları için değerlendirme rehberleri kabul etmek ve dış denetim eğitim merkezini güçlendirmek suretiyle denetim işinin kalitesini artırmayı hedeflemektedir. Denetim işinin planlanması çoğunlukla risk odaklıdır. Sayıştay, TBMM’ye genel uygunluk bildiriminin yanı sıra dört denetim raporunu (genel değerlendirme, hesap verebilirlik, mali istatistikler ve KİT’ler) yıllık olarak sunmaktadır. Sayıştayın, denetçilerin mesleki ve etik standartlara bağlılığını ve denetimin kalitesini sağlamak üzere kurulmuş özel bir kalite kontrol birimi mevcuttur. Ancak, Sayıştay, performans denetimlerinin yalnızca performans göstergelerine ilişkin olmamasını, bunun yanı sıra kamu kurumlarının ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanmasını sağlamalıdır. Ocak’ta kabul edilen 6661 sayılı Torba Kanun’la, borsada işlem gören ve kamu payı %50’den az olan şirketlerin Sayıştay tarafından denetiminin kapsamı kısıtlanmıştır. Yerel düzeydeki bütçe kullanıcılarının çok sayıda

- Sayıştayın, performans denetimlerinde kurumların ekonomisine, verimliliğine ve etkililiğine de odaklanması gerektiği
- Sayıştayın yerel yönetimleri, belediye şirketlerini ve iştiraklerini denetleme kapasitesinin güçlendirilmesi gerektiği

	olduğu dikkate alındığında, Sayıştayın yerel yönetimleri, belediye şirketlerini ve iştiraklerini denetleme kapasitesinin güçlendirilmesi gerekmektedir.”	
	“Denetim işinin etkisine ilişkin olarak, Sayıştay denetim işinin bir parçası olarak denetlenen kurumun iç kontrol ortamını değerlendirmektedir. Sayıştay yıllık genel uygunluk değerlendirme denetim raporunu TBMM genel kuruluna sunmaktadır ve bu rapor Plan ve Bütçe Komisyonunda incelenmekte ve genel kurulda tartışılmaktadır. Ancak, bu süreç sistematik ve etkili işlememektedir. Sayıştay ve Maliye Bakanlığı arasındaki ortak çalışma grubu işlevseldir. TBMM ile de benzer bir çalışma grubuna ihtiyaç duyulmaktadır. Sayıştay internet sitesini sıklıkla güncellemekte ve basınla iyi bir iletişim sağlamaktadır. Ancak, kamu iktisadi teşebbüslerine ilişkin 2014 denetim raporları Sayıştayın internet sitesinde yayımlanmamıştır ve önceki yıllara ilişkin denetim raporları kaldırılmıştır. Bu durum dış denetimin erişilebilirliğini ve şeffaflığını azaltmıştır.”	• Denetlenen kurumların iç kontrol ortamlarının değerlendirilmesini de kapsayan Sayıştay raporlarının TBMM’nde sistematik olarak analiz edilmesi gerektiği • KİT’lere yönelik denetim raporlarının kamuya yayımlanmamasının dış denetimin erişilebilirliğini ve şeffaflığını azalttığı
	“Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) politika belgesi 2012’de hazırlanmış olduğundan bu alandaki stratejik çerçevenin güncellenmesi gerekmektedir. Uygulamanın koordine edilmesi ile düzenli olarak izlenmesinin ve raporlanmasının sağlanmasına ilişkin bir mekanizma bulunmamaktadır.”	• Kamu iç mali kontrol sistemindeki uygulamaların koordine edilmesini, düzenli olarak izlenmesini ve raporlanmasını sağlayacak bir mekanizmanın olmadığı
2018	“Türk kamu yönetimi, idari hesap verebilirlik ve yetki devri öğelerini sonuç odaklı performans yönetimi sistemiyle birleştiren yeknesak bir yönetim yapısına sahiptir. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol (KMYK) Kanunu, tüm kamu kuruluşlarına uygulanmakta olup idari görevler ile amirlere yetki devirleri de dâhil olmak üzere, kamu kuruluşlarındaki yöneticilerin ilgili sorumluluklarını belirlemektedir. Ancak, risk yönetimi ile usulsüzlüklerin raporlanması ve izlenmesine ilişkin olarak, kurumlar arasında hesap verebilirlik düzenlemelerinde zayıflıklar ve denetim sistemlerinin işleyişinde boşluklar mevcuttur.”	• Risk yönetimi ile usulsüzlüklerin raporlanması ve izlenmesine ilişkin olarak, kurumlar arasında hesap verebilirlik düzenlemelerinde zayıflıkların ve denetim sistemlerinin işleyişinde boşlukların olduğu
	“KMYK Kanunu, iç kontrol uygulamasını, büyük ölçüde Sponsor Organizasyonlar Komitesi modeli ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) rehberleri doğrultusunda düzenlemektedir. Türkiye’de risk yönetiminde sistematik bir yaklaşım sağlamak önemli bir zorluktur. Ayrıca, usulsüzlüklerin daha iyi bir şekilde raporlanması gerekmektedir.”	• Risk yönetiminde sistematik yaklaşımı sağlamanın önmlü bir zorluk olduğu • Usulsüzlüklerin daha iyi bir şekilde raporlanması gerektiği
	“İç denetim uygulaması da KMYK Kanunu ile düzenlenmektedir. Bir iç denetim rehberi ve etik davranış kuralları ile merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) tarafından hazırlanan kılavuzlar mevcuttur. Kamu kuruluşlarındaki iç denetçi kadrolarının yarısından fazlası hâlen boştur. Kalite güvencesinin sistematik bir şekilde uygulanması gerekmektedir. İç denetim planlaması ve tavsiyelerin uygulanması konusunda veriler genellikle eksiktir.”	• İç denetçi sayılarının ve iç denetim uygulamalarının yetersiz olduğu
	“Maliye Bakanlığında iki merkezi uyumlaştırma birimi, kamu mali yönetimi ve kontrolünün uygulanmasını gözetmektedir. Mali yönetim ve kontrolden sorumlu merkezi uyumlaştırma birimi, metodolojik rehberlik sağlamakta ve	• Merkezi Uyumlaştırma Biriminin, iç kontrolün ilk seviye bütçe

	bakanlıkların iç kontrol uygulamalarını koordine etmektedir. Ancak, iç kontrolün ilk seviye bütçe kurumlarında nasıl uygulandığını sistematik olarak takip etmemektedir. Rapor döneminde, iç denetim için merkezi uyumlaştırma birimi, kalite güvence ve geliştirme ile kamu idarelerindeki iç denetçiler için performans denetimine ilişkin el kitapları yayımlamıştır.” “Sayıştayın bağımsızlığı Anayasa ile teminat altına alınmıştır. Türkiye’nin Sayıştay Kanunu, INTOSAI standartları ile uyumludur. Kanun, Sayıştaya geniş kapsamlı bir denetim yetkisi sağlamak ve görevlerini yerine getirmede tam takdir yetkisi vermektedir.” “Yerel düzeyde potansiyel olarak denetlenecek çok sayıda kurum olduğu dikkate alındığında, Sayıştayın yerel yönetimleri, belediye şirketlerini ve iştiraklerini denetleme kapasitesinin güçlendirilmesi gerekmektedir.” “Denetim işinin etkisine ilişkin olarak, Sayıştay denetim işinin bir parçası olarak denetlenen kurumun iç kontrol ortamını değerlendirmektedir. Sayıştay, raporlarını internet sitesinde yayımlamaktadır. TBMM’ye sunulan yıllık denetim raporu, Plan ve Bütçe Komisyonunda incelenmekte ve genel kurulda tartışılmaktadır. Bununla birlikte, TBMM’de bir izleme mekanizması olsa da, bu süreç sistematik ve etkili değildir. Sayıştay ve Maliye Bakanlığı arasında kurulan çalışma grubu işlevseldir. TBMM ile de benzer bir çalışma grubuna ihtiyaç duyulmaktadır.” “Kamu iç mali kontrolü (KİMK) Stratejik çerçeve kısmen mevcuttur ancak Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) politika belgesi 2012’de hazırlanmıştır. Reformların uygulanmasının koordine edilmesi ile düzenli olarak izlenmesinin ve raporlanmasının sağlanmasına ilişkin bir mekanizma bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra, Türkiye’de mevcut kamu yönetimi reformuna ilişkin stratejik bir çerçeve bulunmaması nedeniyle yönetsel hesap verebilirliği mümkün kılan koşulların tamamının ne ölçüde ele alındığı net değildir. (ayrıca bkz. Kamu yönetimi reformu). Türk kamu yönetimi, yönetsel hesap verebilirlik ve yetki devri öğelerini sonuç-odaklı performans yönetimi sistemiyle birleştiren yeknesak bir yönetim yapısına sahiptir. Mevzuatın uyumlaştırılması, karar alma sorumluluklarının devredilmesi de dâhil olmak üzere, yönetsel hesap verebilirlik ve iç kontrolün işleyişini ele almak üzere daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol (KMYK) Kanunu, tüm kamu kuruluşlarına uygulanmakta olup idari görevler ile amirlere yetki devirleri de dâhil olmak üzere, kamu kuruluşlarındaki yöneticilerin ilgili sorumluluklarını belirlemektedir. Haziran 2018’deki seçimlerin ardından Cumhurbaşkanlığı sisteminin yürürlüğe girmesi ile birlikte KMYK Kanunu, kurumsal ve idari yapıda yapılan değişiklikleri yansıtabilecek şekilde değiştirilmiştir. İlgili kurumların rol ve sorumlulukları açık bir şekilde tanımlanmamış olup, bu durum daha az şeffaflığa ve daha az hesap verebilirliğe neden olabilir. Kurumlar arasında hesap verebilirlik düzenlemelerinde zayıflıklar sürmektedir (ayrıca bkz. Kamu Yönetimi Reformu). KMYK Kanunu, büyük oranda uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde işleyen iç kontrol alanını düzenlemektedir. Risk yönetiminin uygulanması hâlâ erken aşamada olup usulsüzlük vakalarının yönetimi ve raporlamasında iyileştirme yapılması gerekmektedir. Türkiye tek hazine hesabı kurmuştur ancak yerel idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve düzenleyici ve denetleyici kurumların bu kapsama alınması endişeleri artırmaktadır. İç denetim uygulaması, KİMK mevzuatı ile uluslararası standartlar doğrultusunda düzenlenmektedir. Bir iç denetim rehberi ve etik davranış kuralları ile merkezi uyumlaştırma birimi tarafından hazırlanan kılavuzlar mevcuttur. Kalite incelemesinin sistematik bir şekilde uygulanması gerekmektedir. İç denetim planlaması ve tavsiyelerin uygulanması konusunda veriler genellikle eksiktir. İki merkezi uyumlaştırma birimi (İD-MUB ve MYK-MUB), metodolojik rehberliğin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması ile KİMK’in uygulanmasına ilişkin izleme ve	kurumlarında nasıl uygulandığını sistematik olarak takip etmediği • Sayıştayın yerel yönetimleri, belediye şirketlerini ve iştiraklerini denetleme kapasitesinin güçlendirilmesi gerektiği • Denetlenen kurumların iç kontrol ortamlarının değerlendirilmesini de kapsayan Sayıştay raporlarının TBMM’nde sistematik olarak analiz edilmesi gerektiği • Kamu yönetimi reformuna ilişkin stratejik bir çerçevenin bulunmaması nedeniyle yönetsel hesap verebilirliği mümkün kılan koşulların tamamının ne ölçüde ele alındığının net olmadığı • Mevzuatın uyumlaştırılması, karar alma sorumluluklarının devredilmesi de dâhil olmak üzere, yönetsel hesap verebilirlik ve iç kontrolün işleyişini ele almak üzere daha fazla çaba sarf edilmesi gerektiği • Kurumlar arasında hesap verebilirlik düzenlemelerinde zayıflıkların devam ettiği • 5018 s. Kanunun büyük oranda uluslararası standartlarla uyumlu işleyen iç kontrol alanını düzenlediği • Risk yönetimi uygulamalarının, usulsüzlüklerin yönetimi ve raporlaması

raporlamadan sorumludur. MYKMUB, iç kontrol kalite incelemelerini yerine getirmemekte olup denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmamaktadır.”

konusunda iyileştirilmesi gerektiği

- Merkezi Uyumlaştırma Biriminin, iç kontrol kalite incelemelerini yerine getirmediği, denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizması bulunmadığı

“Anayasal ve yasal çerçeve Sayıştayın bağımsızlığını teminat altına almaktadır. Sayıştay Kanunu, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ile uyumludur. Sayıştayın 2014-2018 dönemi stratejik kalkınma planının güncellenmesi gerekmektedir. Yerel düzeydeki bütçe kullanıcılarının çok sayıda olduğu dikkate alındığında, Sayıştayın, yerel yönetimleri, belediye şirketlerini ve iştiraklerini denetleme kapasitesinin artırılması gerekmektedir. Sayıştay, performans denetimi ve düzenlilik denetimi rehberleri kabul etmek ve eğitim merkezini güçlendirmek suretiyle denetim işinin kalitesini artırmıştır. Denetim raporları uluslararası standartlar ile büyük ölçüde uyumludur. Sayıştay, 2017’deki 72 performans denetimine kıyasla, 2018’de 97 performans denetimi gerçekleştirmiştir. Sayıştay, genel uygunluk bildiriminin yanı sıra dört denetim raporunu (Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikler Değerlendirme Raporu ve KİT Raporu) yıllık olarak TBMM’ye sunmaktadır.”

- Sayıştayın, yerel yönetimleri, belediye şirketlerini ve iştiraklerini denetleme kapasitesinin artırılması gerektiği
- Denetim raporlarının uluslararası standartlar ile büyük ölçüde uyumlu olduğu

“Denetim işinin etkisine ilişkin olarak, Sayıştay denetim işinin bir parçası olarak denetlenen kurumun iç kontrol ortamını değerlendirmekte olup bu durum KİMK’in gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Sayıştay raporları, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu tarafından analiz edilmektedir. Sayıştay raporları, Kamu İktisadi Teşebbüslerine ilişkin raporlar hariç olmak üzere her yıl elektronik ortamda yayımlanmaktadır. Sayıştayın yayımladığı yıllık denetim raporu, ilgili Meclis komisyonunda ele alınmaktadır ancak Meclis denetiminin ve takibinin artırılmasının sağlanması gerekmektedir. Kovuşturma sevklerinin az sayıda olması hâlâ endişe unsurudur. Sayıştay tavsiyelerinin birçoğu, denetlenen kuruluşlar tarafından sistematik bir biçimde ve zamanında uygulanmamaktadır. Sayıştay ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasından kurulan çalışma grubu hâlâ işler durumda olup TBMM ile de benzer bir çalışma grubunun kurulmasına ihtiyaç bulunmaktadır.”

- Sayıştay tarafından denetlenen kurumların iç kontrol ortamlarının değerlendirilmesinin kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin gelişmesine katkıda bulunduğu
- Sayıştay raporlarının TBMM’nde sistematik olarak analiz edilmesi gerektiği
- Sayıştay tavsiyelerinin birçoğunun, denetlenen kuruluşlar tarafından sistematik bir biçimde ve zamanında uygulanmadığı

Kaynak: T.C. Dışişleri Bakanlığı AB Başkanlığı Resmi İnternet Sayfası.

Ayrıca, AB Komisyonunun 2019 yılı Türkiye İlerleme Raporunun “2.1.2. Kamu Yönetimi Reformu” bölümünde 32. Mali Kontrol Faslına atıfta bulunarak özetle;

“Kapsamlı bir kamu yönetimi reformu stratejisinin mevcut olmaması sebebiyle, reforma ilişkin sistematik bir yaklaşım bulunmadığı; farklı kurumların görev ve sorumluluklarının hâlâ tam anlamıyla net olmadığı

ve bunun da şeffaflık ve hesap verebilirliği azaltma riskini taşıdığı; kurum ve kuruluşların hesap verebilirliğinin zayıf olduğu, iç kontrolün ve denetimin de işlevini en iyi şekilde yerine getirmediği”

belirtilmektedir.

4.2.3. SIGMA Türkiye raporları

SIGMA, OECD ve AB tarafından, kamu alanına ilişkin yönetim ve yönetim desteği sağlamak amacıyla 1992 yılında kurulan ortak bir girişimdir. SIGMA, kamu yönetimi ilkeleri konusunda AB aday/potansiyel aday ülkelerde incelemeler yapmaktadır. Bu incelemelerde, kamu yönetimi reformuna ilişkin alanlarda, belirli göstergeler için değerler belirlenmekte ve ayrıntılı önerilerde bulunmaktadır. SIGMA tarafından Türkiye’ye yönelik 2012 yılından itibaren belirli konu başlıklarına göre hazırlanan raporlar (Monitoring/Assessment/Priorities Reports) belirli dönemlere göre yayımlanmaktadır.

AB ülke ilerleme raporlarının hazırlanmasında, diğer kaynaklardan elde edilen bilgilerle birlikte SIGMA tarafından gerçekleştirilen değerlendirme ziyaretleri sonucunda çıkarılan fasıl raporları da dikkate alınmaktadır. Yukarıdaki bölümlerde AB ilerleme raporlarına yer verilmiş olması nedeniyle mükerrerliği önlemek ve çalışmanın hacmini artırmamak amacıyla bu raporların içeriklerine yer verilmemiştir.

4.2.4. Özel sektöre ilişkin doküman incelemesi

Türkiye’de, kamu sektörüne benzer şekilde, özel sektördeki iç kontrol düzenlemelerine ilişkin performans bulgularının elde edilebileceği düzenli ve kapsamlı raporlara rastlanılmamıştır. Bununla birlikte, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Kamu Gözetimi Kurumunun belirli dönemlerde yayımladıkları (yıllık inceleme/faaliyet raporları, aylık/haftalık bültenler vs.) raporlar ile kurum/şirket bazında düzenledikleri raporlarda iç kontrole ilişkin konulara araştırma açısından anlamlı bir bütünlük oluşturmayacak şekilde yer verildiği görülmektedir.

Ancak söz konusu raporlar arasında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin olarak yayımladıkları inceleme raporlarındaki bulguların araştırma soruları açısından önemli olduğu değerlendirilmiştir. Bu bağlamda tespit edilen bulgular Tablo 4.10’da gösterilmiştir.

Tablo 4.10. KGK Yıllık İnceleme Raporlarındaki İç Kontrol Bulguları

Yıllar	Rapordaki Bulgular	İçerik Özeti
2017	“Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular: Kurumumuz tarafından 2017 yılında yapılan incelemelerde; incelenen denetim dosyalarının %64’ünde finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine veya iç kontrolün anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.” “Yürütülen bir denetimde; muhtemel yanlışlık türlerinin ve “önemli yanlışlık” risklerini etkileyen etkenlerin belirlenmesi ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının tasarlanması amacıyla iç kontrolün yeterli bir şekilde anlaşılması ayrı bir önem teşkil etmektedir. Denetimle ilgili iç kontrol hakkında yeterli bir anlayış edinilmesi bu kontrollerin tasarımının değerlendirilmesini ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verilmesini de içerir.” “Bağımsız denetim mekanizması dâhilinde, iç kontrol dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinden ve değerlendirilmesinden sonraki adım, gerekli denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Denetçi hangi denetim prosedürlerini (müteakip denetim prosedürleri) uygulayacağına denetlenen işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamanın niteliğine ve kendi mesleki muhakemesine göre karar verir. Tüm bunların dışında, önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilmese dahi, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamak ve uygulamak denetçinin sorumlulukları arasındadır.”	• İç kontrolün anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda tespit edilen eksiklikler
2017, 2018	“Denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir. Söz konusu gereklilik: (1) Denetçinin yapacağı risk değerlendirmesinin denetçinin muhakemesine dayanmasından ve bu sebeple de denetçinin tüm “önemli yanlışlık” risklerini tespit edemeyebileceğinden ve (2) Yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi dâhil olmak üzere, iç kontrole ilişkin yapısal kısıtlamalardan kaynaklanmaktadır.”	• İç kontrole ilişkin yapısal kısıtlamalar
2018	“İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Riskleri Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular: İncelenen denetim dosyalarının %29’unda finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ile değerlendirilmesine ve iç kontrol dahil işletme ve çevresinin anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler tespit edilmiştir.”	• İç kontrol dahil işletme ve çevresinin anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda eksiklikler
2018	“Bulguların dosyalarda görülme sıklığına bakıldığında 2018 yılında diğer iki yıla nazaran incelenen her bir denetim dosyası başına tespit edilen en çok karşılaşılan 10 bulgunun sıklığında azalma olduğu görülmektedir. Bunun yanında hile, iç kontrol dahil önemli yanlışlıkların belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapılacak işlere ilişkin denetçi çalışmalarındaki eksikliklerin her üç dönemde de sık karşılaşılan bulgu olarak karşımıza çıktığı görülmektedir. Burada vurgulanması gereken ayrı bir husus da, bu belirleme ve değerlendirmelerin denetlenen işletmeye özgü olmasıdır. Özellikle standart formların kullanıldığı	• İç kontrolün anlaşılmasına yönelik yapılan çalışmalarda tespit edilen eksiklikler

denetim programlarında işletmeye özgü denetim yaklaşımının yeterli bir şekilde oluşturulmadığı anlaşılmaktadır.”

KGK tarafından yayımlanan 2018 yılı inceleme raporunda üç yıla ilişkin raporlarda en sık tespit edildiği belirtilen bulgular Tablo 4.11.’de gösterilmiştir. 2016 yılında birinci sırada yer aşan “iç kontrol sisteminin anlaşılması” bulgusu sonraki yıllarda “Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi” bulgusuna dahil edilmiştir. Dolayısıyla, bağımsız denetçinin denetim yapacağı şirketin iç kontrol sistemini anlaması kapsamındaki eksikliklerin incelenen dosyalarda önemli bir oranda yer aldığı görülmektedir.

Tablo 4.11. KGK İncelemelerinde Yıllar İtibarıyla En Sık Tespit Edilen Bulgular

	2016	Sıklık Oranı	2017	Sıklık Oranı	2018	Sıklık Oranı
Sıra	29 Denetim dosyasında		58 Denetim dosyasında		76 Denetim dosyasında	
1	İç kontrol sisteminin anlaşılması (*)	% 84	Bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları	% 72	Stoklar	% 53
2	Bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları	%80	Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi (*) İç kontrol dahil	%64	Maddi duran varlıklar	%43
3	Kalite kontrol sistemi	% 68	Risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapılacak işler	% 60	Bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları	% 38
.....						
7	Örnekleme	%32	Bağımsızlık	%40	Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi (*) İç kontrol dahil	%29

Kaynak: KGK 2018 Yılı İnceleme Raporu

4.3. Görüşmelere İlişkin Bulgular

Bu çalışmanın kavramsal çerçevesinde yapılan incelemeler ve yeni kurumsal kuramın temel mekanizmaları dikkate alınarak görüşme yapılacak kişilerin hangi alanlarda veya sektörlerde yetkin olması gerektiği düşünülmüş ve aşağıdaki planlama yapılmıştır.

Yeni kurumsal kuramın, örgütlerin meşru olmak ve kalabilmek için kurumsallaşmasına ve daha sonra eşbiçimli hale gelmesine yol açan kurumlar belirlenmiş ve

bu bağlamda “zorlayıcı, taklit edici ve normatif” üç mekanizma dikkate alınarak Tablo 4.12.’deki görüşme süreci gerçekleşmiştir.

Tablo 4.12. Görüşme Sürecine İlişkin Bilgiler

Yeni Kurumsal Kuram Mekanizmaları	Sektör / Statü	İletişim Kurulan Kurumlar	Görüşmeyi Kabul Eden Kişiler
Zorlayıcı Mekanizmalar	Kamu Sektörü / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	İki kurum ile iletişim kurulmuştur.	İki kurumda iç kontrol konusunda yetkin bir yönetici ve bir uzman kişi görüşmeyi kabul etmiştir.
Zorlayıcı Mekanizmalar	Özel Sektör / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	Dört Kurum ile iletişim kurulmuştur.	İki kurumda uzman olan birer kişi görüşmeyi kabul etmiştir.
Normatif Mekanizmalar	Eğitim Kurumları	İki üniversitede görevli birer akademisyen ile iletişim kurulmuştur.	Bir akademisyen görüşmeyi kabul etmiştir.
Taklitçi ve Normatif Mekanizmalar	Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketi	Küresel bağlantıları olan dört şirket ile iletişim kurulmuştur.	Bir şirkette görevli uzman bir kişi görüşmeyi kabul etmiştir.
Taklitçi ve Normatif Mekanizmalar	Sivil Toplum Örgütleri / Enstitüler, Dernek vs. Meslek Örgütleri	Küresel bağlantıları olan yedi sivil toplum örgütü ile iletişim kurulmuştur.	Üç örgütte yönetici olan birer kişi görüşmeyi kabul edilmiştir.
Taklitçi Mekanizmalar	Örgütleri	ABD’de küresel düzeyde faaliyet gösteren bir örgüt ile iletişim kurulmuştur.	Örgütün yöneticisi görüşme yapmayı kabul etmiştir.

Tablo 4.12.’de gösterildiği üzere değişik alanlarda yetkinliği olduğu belirlenen toplam 20 kurum ile iletişim kurulmuştur. Bu kapsamda 10 kurumdan birer kişi görüşmeyi kabul etmiştir. İletişim kurulan, ancak görüşme konusunda olumlu dönüş alınamayan kurumlar tarafından aşağıdaki gerekçeler araştırmacıya bildirilmiştir:

- İç kontrol konusunda yetkin kişinin mevcut veya müsait olmaması.
- Kurum içi düzenlemeler nedeniyle kurum üyesi olmayan kişilerin akademik çalışmalarına katkı verilmediği.
- Kurum faaliyetlerinin yoğunluğu nedeniyle akademik çalışmalara zaman ayıramayacağı.
- Kurumsal ilkeler doğrultusunda akademik çalışmalara katkı verilmediği.

Bununla birlikte görüşme yapmayı kabul eden on kişinin özellikleri aşağıda belirtilmiştir:

- Görüşme yapmayı kabul edenlerin tamamı iç kontrol konusunda en az 10-30 yıl arasında tecrübe kazanmış uzman kişilerdir.
- İki kişi doktora unvanına sahiptir.
- Sekiz kişi, iç kontrol konusunda uzman olmakla birlikte bulundukları kurumun/birimin yöneticisi durumundadırlar.

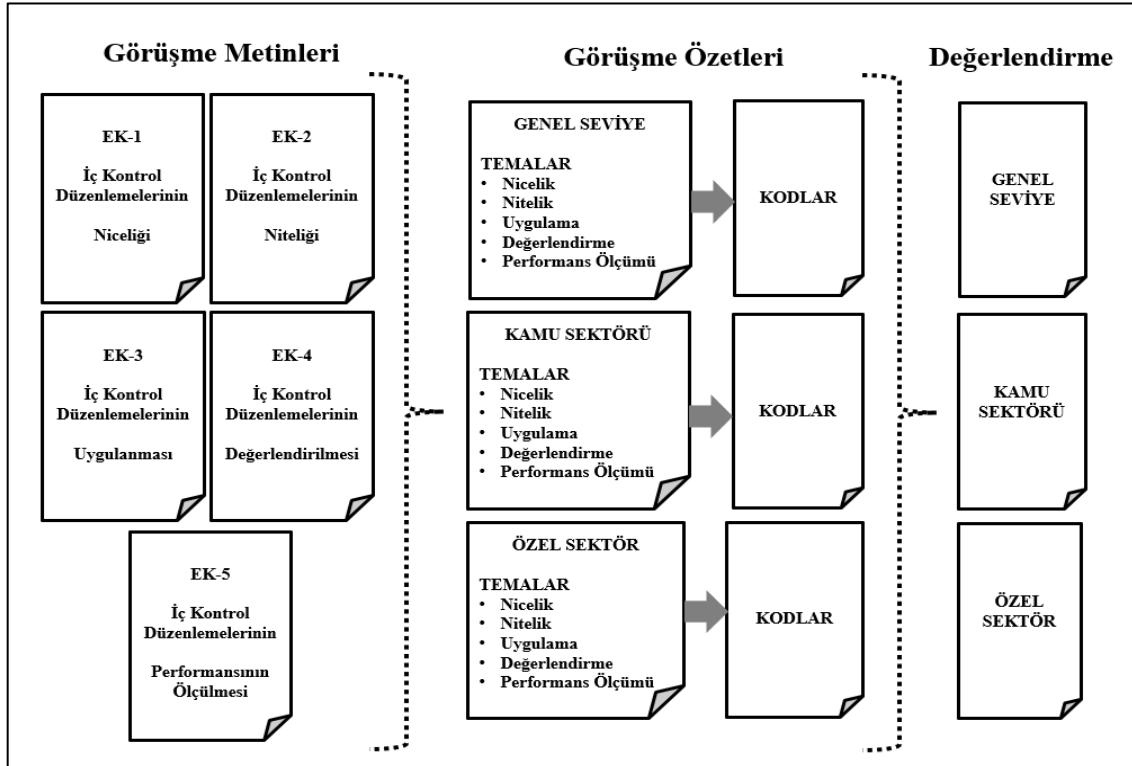
Görüşmeyi kabul eden kişilere, yapılacak görüşmeye ilişkin telefonla ve yüz yüze konuşarak ayrıntılı bilgi verilmiş, soru ve talepleri alınmıştır. Bu doğrultuda, kurumsal izinlerin alınması ve sorulara ilişkin ayrıntılı hazırlık yapılması amacıyla araştırmacı ve araştırma hakkında ayrıntılı bilgi formu ve görüşme soruları ilgili kişilere gönderilmiştir.

Tablo 4.13. Araştırma Kapsamında Gerçekleşen Görüşme Bilgileri

S. No.	Kurumun Faaliyet Gösterdiği Sektör / Alan	Çalışmada Yer Alan Kod Bilgileri	Görüşme Yöntemi ve Süresi
1	Kamu Sektörü / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	KAMUDDK-1	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 54 Dk.-14 Sn.
2	Kamu Sektörü / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	KAMUDDK-2	Yüz yüze görüşme Yazılı cevap: E-posta
3	Özel Sektör / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	ÖZELDDK-1	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 36 Dk.-15 Sn.
4	Özel Sektör / Düzenleyici ve Denetleyici Kurum	ÖZELDDK-2	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 17 Dk.-13 Sn.
5	Sivil Toplum / Meslek Örgütü	STÖ-1	Yazılı cevap: E-posta
6	Sivil Toplum / Meslek Örgütü	STÖ-2	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 63 Dk.-40 Sn.
7	Sivil Toplum / Meslek Örgütü	STÖ-3	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 30 Dk.-01 Sn.
8	Sivil Toplum / Meslek Örgütü	STÖ-4	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 37 Dk.-41 Sn.
9	Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketi	BDDK	Yazılı cevap: E-posta
10	Üniversite	EĞİTİM	Yüz yüze görüşme Ses kaydı: 24 Dk.-21 Sn.

Görüşme öncesinde, çalışmada kişi ve kurum isimlerinin açıklanmayacağı, sadece kurumun faaliyet gösterdiği sektör ve alan bilgilerini içeren kodlama tekniği kullanılacağı beyan ve taahhüt edilmiştir. Bu kapsamda, görüşme yapılan kişilere ait kodlama bilgileri ve görüşme ayrıntıları Tablo 4.13.'de gösterilmiştir:

Görüşmelerde elde edilen bulguların düzenlenmesi ve değerlendirilmesi kapsamındaki süreç Şekil 4.1.'de gösterilmiştir.



Şekil 4.1. Görüşme Bulgularının Düzenlenmesi ve Değerlendirilmesi

Görüşme yapılan kişilere aşağıda belirtilen beş grupta sorular sorulmuştur. Bu sorulara verilen cevapların metinleri, sayfa itibarıyla fazla olması göz önünde bulundurularak, tezin okunabilirliğini ve insicamını olumsuz etkilememesi amacıyla aşağıda belirtilen sırayla çalışmanın ekler bölümünde yer almıştır. Görüşme yapılan kişilerin cevap metinleri, mümkün olduğunca orijinal halleriyle (anlamlarını kaybettirmeyen gereksiz ve mükerrer kelimeler ayıklanarak) verilmiştir. Görüşme yapılan kişilerin konuşma metinleri, kendilerine verilen kod isimlerine göre her soru bölümü bir tabloda olacak şekilde verilmiştir. Ayrıca bu tablolarda yer alan uzun görüşme metnlerinin özetleri çıkarılmış ve aynı tablolarda gösterilmiştir.

EK 1: İç Kontrol Düzenlemelerinin Varlığına İlişkin Görüşme Metinleri

EK 2: İç Kontrol Düzenlemelerinin Niteliğine İlişkin Görüşme Metinleri

EK 3: İç Kontrol Düzenlemelerinin Uygulanmasına İlişkin Görüşme Metinleri

EK 4: İç Kontrol Düzenlemelerinin Değerlendirilmesine İlişkin Görüşme Metinleri

EK 5: İç Kontrol Performansının Ölçülmesine İlişkin Görüşme Metinleri

Ekteki yer alan tablolarda hazırlanan görüşme özetleri, “genel seviye”, kamu sektörü” ve “özel sektör” şeklinde kategorize edilerek sırasıyla aşağıdaki üç ayrı tabloda belirtilmiştir. Her bir tabloda önceden belirlenen aynı dört tema yer almaktadır. Görüşme metinlerinden çıkarılan görüşme özetleri, söz konusu temalara göre kodlama işlemine tabi tutulmuştur. Kodlama işlemi sonucunda, üç kategoride değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 4.14. Genel Seviyede İç Kontrol Performansına Yönelik Tema ve Kodlar

Temalar	Görüşme Özetleri	Kodlar
İç Kontrol Düzenlemelerinin Niceliği / Varlığı	İç kontrolün ortaya çıkışının temel nedeni: Yolsuzluğa ve hata yapmaya yatkın yönetici ve çalışanların varlığından duyulan endişedir.	Güvence ihtiyacı
	COSO iç kontrol yaklaşımı dünyada en yaygın kullanılan modeldir.	COSO modelinin yaygınlığı
	İç kontrol için mevzuata gerek yok.	Doğal ihtiyaç
	İç kontrol düzenlemeleri, ülke ve sektör özelliklerine göre farklılıklar göstermektedir.	Farklı düzenlemelerin varlığı
	Türkiye’deki kurum ve kuruluşlar AB ve ABD’den önemli farklılıklara sahiptir.	
	Yönetim sistemi karmaşıktıkça daha güçlü yönetim kontrollerine ihtiyaç duyulmaktadır.	İç kontrol konusunda düzenleme ihtiyacı
	Türkiye’nin iç kontrolle ilgili imtihanı pek parlak görünmüyor. Bunun temel nedeni, sektörel bazda iç kontrol düzenlemelerinin yeterli olmamasıdır.	
	Türkiye’nin genel olarak bir “Türkiye İç Kontrol Standartları” ihtiyacı çok açık ve net olarak ortadadır.	
	Türkiye İç kontrol Standartları genel başlığı altında “sektörel standartlar” düzenlenebilir.	
	İç kontrolün kurulması ifadesi yanlış, zaten iç kontroller var, ancak sistematize edilmeli.	
	İç kontrol konusunda mevzuat ile ilgili eksiklikler var. Ancak mevzuatı en güçlü olan yapılarda bile iç kontrolün uygulanması ve geliştirilmesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.	

İç Kontrol Düzenlemelerinin Niteliği / Tasarımı	İç kontrol planlı ve sistemli çalışmayı gerektiriyor. Ancak kervan yolda düzülür gibi yaklaşımlar bu gereksinime ters düşmektedir.	
	İç kontrol düzenlemeleri yeterli değil.	
	- Sivil toplum örgütlerinin iç kontrol performansı düzenleyici ve denetleyici kurumlardan daha başarılıdır. - Türkiye’deki sivil toplum örgütlerinin iç kontrol konusunda çok önemli çabaları olmuştur.	Sivil Toplum Örgütlerinin performansı
	İç kontrolün denetsel değil yönetsel bir fonksiyon olduğunu tanımlamak için çok çaba harcanmıştır.	
	- İç kontrol, genelde denetimin arka bahçesinde bir çalışma alanı olarak tanımlandığı için yönetsel alanda sağlıklı bir değerlendirme yapılamamıştır. - İç kontrolün iç denetim ile ilişkili ancak farklı bir fonksiyon olduğu 2015-2016 yıllarında ortaya çıkmaya başlamıştır.	Yönetsel-denetsel bakış açıları
	İç kontrol sistemi basitleştirilmeli.	
	Bazı kavramlar daha anlaşılır hale getirilmeli.	
	- İlk anlatımlarda, iç kontrol içselleştirilmedi, içi boşaltıldı, yıpratıldı. - Kavram olarak iyi anlaşılamayınca tasarım ve uygulamada sorunlar ortaya çıkmıştır. - İç kontrol kontrol etmekten ziyade kontrol altında tutmayı kapsamaktadır.	Tasarım sorunları
	- İç kontrole, teknoloji üzerinden sağlanan bir kontrol altında tutma yapısı kazandırılmalıdır. - İç kontrol, yukarıdan aşağıya bir hiyerarşi kullanılarak tasarlanmalıdır. - İç kontroller sırasıyla, çevresel, sistem ve işlem olmak üzere üç boyutlu bir hiyerarşi içerisinde çalışır.	Hiyerarşik tasarım ihtiyacı
	- İç kontrol bir vakum içerisinde değildir, bu nedenle politika ve prosedürler kadar insanların tutum ve davranışlarından da etkilenir. - İnsan unsuru her şeyi kristalize ediyor. - İç kontrolün başarısı, diğer iş uygulamalarında olduğu gibi uzman kişilere bağlıdır.	İnsan faktörünün etkisi

• Strateji ve iç kontrol risklerinin bağdaştırılması ön plana çıkan bir konu.	
• Bütünleşik tanımlanmayan iç kontrol müstakil bir yapı olarak algılanıyor.	• Diğer sistemlerle entegrasyon ihtiyacı
• İç kontrol, stratejik planlama, risk yönetimi ve iç denetimle bütünleşik bir model olarak tasarlanmalı.	
• İç kontrol kavramı doğru algılanmıyor.	
• İç kontrol, prosedürler bütünü ve belge yığını gibi algılandı.	
• Türkiye’de iç kontrol olgusuna uzun süre iç denetçilerin perspektifinden bakılması nedeniyle bir algı sorunu yaşanmıştır.	
• İç kontrol, bürokrasi artırıcı veya denetsel bir konu değil, yönetsel bir fonksiyondur.	
• İç kontrolün bürokrasi yaratacağı endişesi de olumsuz algı yaratmaktadır.	• Algı sorunları
• İç kontrol, isteğe bağlı bir yönetim felsefesi veya sistemi değil, işin gereği ve parçası olan bir yapı olarak algılanmalıdır.	
• Denetim, teftiş gibi eski kavramlara yönelik bir bakış var ama iç kontrol yeni ve genellikle iç denetim ile karıştırılmaktadır.	
• İç kontrol, isteğe bağlı değil, bugün ve gelecekte var olmak için yönetsel bir zorunluluk.	
• Tüm süreçleri iç kontrolden, tüm süreçleri risk yönetiminden geçireceğiz, tüm süreçleri belgeye dokümana döküleceğiz gibi yanlış bir algı var.	
• Risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi konusunda belirsizlik ve karışıklıklar var	
• Doğal risk tanımı yanlış.	• Risk yönetimine ilişkin sorunlar
• Risk iştahını belirlemek çok zor.	
• Risk yönetimini anlatanların da yeterli bilgisi yok	
• Her iki sektörde de denetsel bulguların doğru algılanıp gereğinin yerine getirilmesi konusunda yönetimde bir gönülsüzlük var	• Yönetimin tutum ve davranışları
• Yönetimin iç kontrole yönelik tutumu (sahiplenmesi) tüm sektörlerde önemli rol oynamaktadır.	

İç Kontrol Düzenlemelerinin Uygulanması	Her iki sektörde de üst yöneticiler iç kontrole önem verme noktasında yeterli değil.	
	Üst yönetimlerin iç kontrol algısı ve farkındalığı yeterli değil.	
	İç kontrol konusunda her iki sektörde de ciddi hedefler belirlenmemiştir.	
	İç kontrol sistemine yönelik hedefler bilinmiyor dolayısıyla sapmalar da belirlenmiyor.	Hedeflerin belirsizliği
	Eğer iç kontrolün kendisinden faydalar hedef olarak belirlenmişse o hedeflere ulaşılamadı.	
	İç kontrol denetim alanına olduğu kadar yönetim alanına da önemli katkılar sağlama potansiyeline sahiptir.	
	İç kontrol, yönetsel katkısı nedeniyle kurumsal performansı da etkilemektedir.	İç kontrolün katkısı
	Etkili iç kontrol sistemleri, şirketlerin gelirlerini, karlılığını, itibarını, yasallığını güçlendirmektedir.	
	İç kontrol yönetime genel resmi görme açısından katkı sağlar.	
	İç kontrol sisteminin etkili olması bileşenlerinin uygulanmasına bağlıdır.	İç kontrol bileşenleri
	Üst yönetimin sürekli değişmesi, iç kontrolün anlaşılması ve benimsenmesi sürecini olumsuz etkiliyor.	
	Yöneticiler, yoğun işleri arasında, iç kontrolü gereksiz bir iş yükü olarak görmektedir.	
	Yöneticiler, etkili bir iç kontrol sistemi sayesinde gereksiz yoğunluktan ve verimsizlikten kurtulabileceklerinin farkında değiller.	Yönetimin yaklaşımı
	İç denetçilerin iç kontrolü geliştirme önerileri dikkate alınmamaktadır.	
	Üst yöneticilerin iç kontrole yönelik tutumu aşağıya doğru diğer çalışanlara da yansımaktadır.	
	Teknik kadrolar çok başarılı ve özverili çalışmalar yapıyor. Ancak yönetim sahiplenmeyince çabalar boşa gidiyor.	Organizasyon yapısı ve çalışanların performansı
	Organizasyon yapısı ve çalışanların yetkinliği hedeflere ulaşma konusundaki performansı etkilemektedir.	

	Yasal zorunluluklar nedeniyle istisnalar olsa da genel olarak personelin iç kontrole yaklaşımı çok olumlu görülmektedir.	
	İç kontrol konusunda, teknik açıdan iyi ekiplerle iyi çalışmalar yapılmaktadır.	
	İç kontrol birimlerinde yetkin kişilerin çalışması desteklenmiyor.	
	Yetkin kişilerin iç kontrol birimlerinde çalışmaları halinde kurumun tamamına sağlayabileceği katkı bilinmiyor.	
	Türkiye’de iç kontrol farkındalığı ve duyarlılığı en yüksek olan sektörler kamu ve bankacılık sektörleridir.	
	Türkiye’deki iç kontrol düzenlemeleri en ileri seviyede kamu sektöründe yer almaktadır.	
	Savunma sanayi şirketleri geleneksel olarak güçlü iç kontrol yapıları oluşturmak zorundalar. Bir tık daha öndeler.	İyi uygulama örnekleri
	Bankacılık sektöründeki gibi net düzenlemeler diğer sektörlerde de yapılmalı.	
	Bankalar iç kontrol konusunda en iyi uygulama örneklerine sahipler. Bankalardan sonra sırasıyla, başta bakanlıklar olmak üzere kamu idareleri, belediyeler ve üniversiteler ve en son sırada KİT’ler geliyor.	
	İç kontrol sisteminin etkili olarak uygulanmasını önleyecek bir çok faktör bulunmaktadır.	
	İç kontrol sistemleri, değişik aşamalarda farklı bozulmalara maruz kalabilmektedir.	Sistemin hassasiyeti
	İç kontrolün performansı tasarım ve uygulama boyutlarında değerlendirilmelidir.	Bütünsel yaklaşımla değerlendirme ihtiyacı
İç Kontrol Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi	Giderek karmaşık ve belirsiz bir hale dönüşen iş ortamlarında iç kontrol sisteminin etkili olması organizasyonlar için önemli bir güvence haline gelmektedir.	
	Türkiye’de iç kontrolün genel yönelimi iç denetim eksenlidir. İç kontrol yönetsel değil daha çok denetsel perspektiften denetim otoriteleri veya tanımlanan yapı olarak gelişmiştir.	Genel yönelim

• Teknoloji alanındaki gelişmeler ve çeşitlenmeler, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesini ve etkili kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir.	
• Teknoloji ve diğer alanlardaki gelişmeler iç kontrolün önemini daha da artıracaktır.	
• Teknolojideki gelişmeler, iç kontrol sistematığındeki risk-kontrol, bilgi-iletişim boyutlarının geliştirilmesini zorunlu hale getirmektedir.	
• Türkiye’deki iç kontrol çalışmaları cesaret vermektedir.	
• İç kontrol konusundaki farkındalık giderek artmaktadır.	
• Son dönemde, risk yönetimi akademik alanda çok fazla yer almaya başladı, risk yönetimi üzerinden iç kontrol de gündeme gelmektedir.	
• Bu tür yönetim sistemleri, gönüllülük esasına göre işlerlik kazanmamaktadır. Bu nedenle, mevzuatla yapılan düzenlemelerin takip ve kontrol edilmesi, yaptırımlar uygulanması gerekmektedir.	• Yaptırımların gerekliliği
• COSO’nun oluşumuna benzer şekilde, Türkiye’deki sivil toplum/meslek örgütleri de bir platform kurarak iç kontrol konusunda işbirliği yapmalı, iç kontrol konusunda düzenleyici, denetleyici ve uygulayıcı kurumlara rehberlik ve destek hizmeti vermelidir. Bu konuda kaynağımız ve alt yapımız yeterlidir.	
• Sivil toplum örgütleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar işbirliklerini artırmalıdır.	
• Düzenleyici ve denetleyici kurumlara bu konuda çok iş düşüyor.	
• Düzenleyici ve denetleyici kurumların, iç kontrolün denetsel değil yönetsel bir fonksiyon olduğunu, doğrudan yönetim performansı ile ilişkili olduğunu fark etmeleri, bu konudaki farkındalığı artırmaları beklenmektedir.	• Makro seviyede işbirliği ihtiyacı
• Tüm düzenleyici ve denetleyici kurumlar bir araya gelerek iç kontrole yönelik ortak bir bakış açısı geliştirmelidir. Bu kurumların mevcut performansları çok yeterli değildir.	
• İç kontrolün daha etkin ve yaygın olması konusunda sivil toplum örgütlerinin ve meslek kuruluşlarının daha etkin olması gerekmektedir.	
• İç kontrole ilişkin yanlış algıları düzeltmek için tüm sivil toplum örgütleri, meslek kuruluşları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar işbirliği yaparak kurumlara doğru bilgi aktarılmasını sağlamalıdır.	

	Bu kadar yanlış algı ve uygulama kapsamında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, sistemin en zayıf halkası gibi gözüküyor.	
	İzleme faaliyetleri çok düzenli yapılmamaktadır.	Değerlendirme sorunları
	İzleme sonuçlarına göre gerekli kurumsal aksiyonlar alınmamaktadır.	
	Türkiye COSO modelini esas almalıdır. Ancak bu model Türk kültürüne uygun hale getirilmeli, bu kapsamda alt bölümlerinde yerli ve milli sektörel standart setleri oluşturulmalıdır.	
	Uluslararası standartların ve kılavuzların geliştirilmesi desteklenmelidir.	Uyumlaştırma ihtiyacı
	Uluslararası standartlar veya modeller, Türkiye'ye özgü hususlarla uyumlaştırarak mevzuata yansıtılmalıdır.	
	Kamunun ve siyasi mekanizmaların iç kontrolü sahiplenmesi konusunda eksiklikler var.	
	Mevcut sorunlar, sorumluluk, hassasiyet ve anlayış eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	
	Değişen dünyaya uyum sağlamak için iç kontrol konusunda güçlü bir yönetim sahiplenmesine ihtiyaç var.	Sahiplenme sorunları
	İç kontrole az önem verilmesinin nedeni Türklerin iş yapma kültürü, sosyolojik ve demografik özelliklerine dayanmaktadır.	
	İç kontrol, kurumda içselleştirilen, benimsenen ve sahiplenilen bir noktada değil.	
	İç kontrol literatür açısından doğurgan bir alan değil.	
	Kavramsal sorunlar ve yanlış algılar nedeniyle iç kontrol kavramı yıpratıldı, akademisyenler bu yıpranmışlık üzerine çalışmak istemiyor.	Akademik çevrenin tutumu
	Akademik çevrede çok tartışılan bir konu değil.	
	Kurumlarda iç kontrolün ne olduğunu doğru ve güçlü olarak anlatmak gerek.	
	İç kontrole ilişkin yanlış algılar ve nedenleri üzerine çalışma yapılmalı.	Doğru bilgilendirme ihtiyacı
İç Kontrol Performans Ölçme Metodolojisi	İç kontrol performansının ölçülmesi konusunda yaygın bir sistem yoktur.	
	İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik çok yaygın bir yöntem ya da model yok.	Farklı yöntemlerin varlığı

	İç kontrol performansı farklı mekanizmalarla takip ve analiz edilmektedir.	
	İç kontrol performansının ölçülmesinde bir çok yöntem ve veri seti kullanılır.	
	Kurumda nerede ne kadar iç kontrole ihtiyaç olduğunun belirlenmesi performans ölçümü açısından önemli.	
	İç kontrol performanslarını ölçme konusundaki model ve araçlar yeterli değildir ve her zaman gelişmeye açık olacaktır.	
	İç kontrol değerlendirme yöntemleri daha otoriter ve sorumluluk oluşturan bir anlayışla düzenlenmelidir.	
	Nesnel ölçülebilir bilgilere dayanan yeni bir “İç Kontrol Değerlendirme Paradigması” gelişmektedir.	• Metodoloji ihtiyacı
	İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik olarak ABD merkezli çalışmalar yapılmaktadır.	
	İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik Türkiye’de çalışmalar yapılmaktadır. Bu konuda yapılacak işbirlikleri sayesinde olumlu sonuçlar kısa zamanda alınabilecektir.	
	Performans ölçümü çok önemli ve aynı oranda güçlükleri var.	
	Performans ölçümünde, üst yönetimin ilgisinin nasıl çekileceği, diğer taraftan devamlı değişen gündemleri, farklı etik değerleri ve beklentileri olan insan unsurunun nasıl ölçüleceği dikkate alınmalı.	• Performans ölçümünün güçlüğü

Tablo 4.15. Kamu Sektöründe İç Kontrol Performansına Yönelik Tema ve Kodlar

Temalar	Görüşme Özetleri	Kodlar
İç Kontrol Düzenlemelerinin Niceliği/Varlığı	AB, COSO, INTOSAI vb. uluslararası koşullar çerçevesinde mevcut iç kontrol sistemi oluşturulmuştur.	Eşbiçimlilik
	İç kontrolü düzenleyen birincil mevzuat ve genel çerçeve yeterlidir.	İç kontrol konusunda düzenleme ihtiyacı
	Birincil mevzuatta risk değerlendirmesine daha fazla yer verilmelidir.	
	İç kontrole ilişkin yeterli mevzuat var.	

İç kontrol konusunda özel bir mevzuat gerekmiyor: Hedeflere ulaşmak için zaten yapılması gerekli.	
İç kontrole ilişkin mevzuat yeterlidir.	
Kamu idareleri açısından iç kontrol mevzuatı vardır.	
İç kontrol konusunda mevzuat yeterli.	
Kamu İç Kontrol Rehberi kurumsal risk yönetimi dahil edilerek geliştirilmelidir.	
Mevzuat oluşturma anlamında hedeflere ulaşılmıştır.	
Mevzuatı açık ve yeterli olan idarelerin iç kontrol uygulamalarındaki farklılıklar azalmakta, denetleme ve değerlendirme kolaylıkları artmaktadır.	
Üst yönetici, merkezi ve taşra birimlerinin iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları ikincil mevzuatta daha ayrıntılı düzenlenmelidir.	
İç kontrole ilişkin yapılacak çalışmalarda kurumsal risk yönetimine daha fazla yer verilmeli, stratejik yönetim ve iyi yönetim kavramlarına daha fazla vurgu yapılmalıdır.	
Kamu İç Kontrol Rehberi yeniden düzenlenmeli ve kurumsal risk yönetimi daha açık ve ayrıntılı ifade edilmelidir.	
Çok farklı yapı ve faaliyet alanında yer alan idare olması nedeniyle merkezi düzenleme yapılması güçleşmektedir.	
İç kontrole ilişkin idari yapılanmalar yeterlidir.	
İç kontrole ilişkin yapılanma uygun ve işleyişe olumlu katkı vermektedir.	İdari yapılanma
Yasal düzenlemeler yapıldıkça yapısal değişiklikler ortaya çıkıyor.	
Kurumlar, iç kontrol birimlerini kendi yapılarına göre teşkil etmiştir.	
5018 s Kanuna tabi olmayan idarelere yönelik düzenlemeler konusunda, Hazine ve Maliye Bakanlığının rolü çok önemlidir.	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Rolü
Dış denetimin tüm alanlarında iç kontrole odaklanılmaktadır.	
5018 s. Kanuna tabi olmayan idarelere yönelik düzenlemeler yeterli değildir.	Yasal muafiyet sorunu

İç Kontrol Düzenlemelerinin Niteliği/Tasarımı	Düzenleyici ve denetleyici kurumların da iç kontrol düzenlemelerine tabi olması gerekli.	
	Düzenlemelerin merkezden yapılması gerektiği düşüncesi hakimdir.	
	Merkezi denetim organlarının, merkezi düzenlemelere uygunluğa odaklanması nedeniyle idareler de merkezi düzenlemeleri beklemeyi tercih etmektedir.	Merkeziyetçi geleneklerin etkisi
	Merkezi düzenlemeler, idarelerin inisiyatif kullanmalarını engelleyecek kadar ayrıntılı ve sınırlayıcıdır.	
	Standartlar uluslararası düzenlemelerle uyumlu, liste doldurulduğunda mevzuat açısından sorun gözüküyor.	
	İç kontrol düzenlemelerinin temel sorunlarından birisi, şekli şartları mevzuatla düzenlenirken içerik ve etkinliğinin ortaya konulmamış olmasıdır.	
	Kurumsal düzenlemeler, önce iç kontrolden ayrık bir yapıda gerçekleştirmekte, bunların iç kontrolleri sonradan tasarlanmaya çalışılmaktadır.	
	İç kontrol sisteminin şu anda bir tasarımı yok, sürekli değişken bir yapıdır. Her kurum ne anladıysa onu uyguluyor.	Tasarım sorunları
	Düzenlemeler yeterli ama niteliklerinde sorun var.	
	İç kontrol düzenlemelerinin niteliği genel olarak yeterlidir.	
	“Hile potansiyeli” ve “iç kontrol sistemini etkileyecek önemli değişiklikler” konuları iç kontrol düzenlemelerinde daha iyi vurgulanmalıdır.	
	Yasal düzenlemede sorun yok ama çeviri şeklinde yapılmış ve kültürel yaklaşım unutulmuştur.	
	Çok değişiklik yapılıncaya değeri olmadığı düşünülebilir.	
	İç kontrol düzenlemeleri, daha tabandan ve uygulama sahasından yukarıya doğru tasarlanarak oluşturulmalıdır.	Hiyerarşik tasarım ihtiyacı
	Merkezi Uyumlaştırma Birimi, bakanlıklar üstü bir yapıda konumlandırılmalıdır.	
	Merkezi uyumlaştırma birimi yeterince görünür ve güçlü değildir.	Uyumlaştırma sorunları
	Düzenlemeleri tercüme ettik ancak kültürümüzle uyumlu hale getiremedik.	

-
- Merkezi Uyumlaştırma Birimi yapısal ve bağlantı olarak güçlendirilmelidir.
-

- Kamu sektöründe, uluslararası iç kontrol standartları ulusal seviyeye iyi yansıtılmış ancak gerekli uyumlaştırma yapılamamıştır.
-

- Kamuda iç kontrol, mali bir mevzuat ve mali bir yapılanma içerisinde tanımlanmıştır. Bu durum iç kontrolün mali bir kavram olarak algılanmasına yol açmaktadır.
-

- İç kontrol, önemini ortaya çıkartacak şekilde ayrı bir mevzuat içerisinde düzenlenmeliydi.
-

- Kurumlarda iç kontrolün, Strateji Geliştirme Birimlerinde ve mali hizmetler fonksiyonlarından birisi olarak düzenlenmesi doğru değildir.
-

- İç kontrolün mali bir kanun yerine daha farklı bir kanunla düzenlenebilirdi.
-

- İç kontrolün kamuda 5018 s. Kanun içerisinde düzenlenmesi, mali bir süreç olarak algılanmasına neden oldu.
-

- Faaliyetlerin çıktısı görülmediğinde angarya olarak algılanıyor.
-

- İç kontrol, diğer işlerden ayrı bir iş olarak algılanmaktadır.
-

- Çalışanlar, iç kontrole doldurulacak kağıt gözüyle ve iş yükü olarak bakıyorlar.
-

- Denetleme ve kontrol sevilen ifadeler değil. İç kontrolü yönetim kontrolü olarak tanımlamak daha uygun.
-

- Strateji Geliştirme Birimlerinin görevleri ve mali hizmetler fonksiyonu konusunda kanun ve yönetmelik düzenlemelerinde sorunlar var.
-

- Strateji Geliştirme Birimlerinde iç kontrol açısından yetkisiz sorumluluk var.
-

- İç kontrol biriminin koordinasyon görevi kaldırılmalıdır.
-

- İç kontrolü takip eden bir birim var algısıyla diğer birimler sorumluluk almamaktadır.
-

- Her birimin kendi iç kontrolünden sorumlu olacak şekilde yapılanmalıdır.
-

- İç kontrol birimi, yaptırım uygulayacak yetkiler verilerek yeniden yapılandırılabilir.
-

Algı sorunları

Görev ve sorumlulukların düzenlenmesi ihtiyacı

	Bu iş zorlamayla olur. Yönetici hesap vermesi gerektiğini bilmelidir.	
	Hesap verilebilirlik güçlü olursa iç kontrol sistemleri daha etkili kurulu ve çalıştırılır.	Hesap verilebilirliğin etkisi
	Hesap verilebilirlik çok açık düzenlenmemiştir.	
	AB fonlarını kullanmak için iç kontrol sisteminin güçlü olması zorunlu, hesap verilebilirlik var.	
	İç kontrol sistemi için belirlenen hedefler açık olursa sapmalar daha iyi değerlendirilebilir.	Hedeflerin belirsizliği
	İç kontrolün kamu yönetimine katkısı çok değerlidir.	İç kontrolün katkısı
	Yöneticinin yayımladığı iç kontrol güvence beyanının içi boş.	Güvence beyanının anlamı
İç Kontrol Düzenlemelerinin Uygulanması	Mevzuatta yazan şeyler şeklen yapıldığında bu iş yapılmış kabul ediliyor.	
	İç kontrol konusunda yasal düzenleme olarak bir sorun yok, ancak sorunlar düzenlemelerin hayata geçirilmesi ile ilgilidir.	
	Kurumlarda iç kontrol % 90 oranında çalışmamaktadır.	
	İç kontrol hedeflerine, kağıt üzerinde % 90, uygulamada (etkinlik, verimlik açısından) % 10 ulaşıldı.	
	Kurumlarda çok sayıda düzenleme yapılmıştır, ancak uygulamalar zayıftır.	Uygulama sorunları
	Kamu alanında uluslararası standartlara göre bir çok düzenleme yapılmış ancak uygulama alanında çok başarılı olunamamıştır.	
	Genel iç kontrol düzenlemelerini kurumlar farklı uyguluyorlar.	
	İç kontrol uygulamalarında çok farklılık yok.	
	Farklı iç kontrol uygulamalarının nedeni farklı algılamalar ve/veya kurumlara özgü koşullar olabilir.	
	Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay Başkanlığının çalışmaları iyi ancak yetersiz.	Düzenleyici ve denetleyici kurumların rolü
	Sayıştay, son yıllarda iç kontrole daha fazla önem vermeye başlamıştır.	
	Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve sektördeki diğer kurumlar iç kontrol konusunda çok etkin değildir.	

Kurumlarda Strateji Geliştirme Birimlerinin iyi çalışmaları var, ancak insan kaynağı açısından kapasite sorunları var.	
İdarelerin merkezi kapasitesi insan kaynakları açısından güçlendirilmiştir.	İnsan kaynakları yönetimi
Operasyon alanında harcama birimlerinin kapasitesi yeterince artırılamamıştır.	
Üst yöneticinin kısa vadeli sonuç odaklı gündemi, iç kontrolün performansını olumsuz etkilemektedir.	Üst yönetimin tutum ve davranışları
Askeriye'deki iç kontrol uygulamaları nispeten daha iyi durumdadır.	İyi uygulama örnekleri
Kamuda iç kontrolün güçlü olduğu iki yerden birisi kamu bankaları diğeri de AB Fonlarını kullanan kurumlar.	
Üniversitelerdeki iç kontrol uygulamaları nispeten zayıf durumdadır.	
Üniversitelerde, akademik bağımsızlık ile yönetsel bağımsızlık arasında bir karmaşa var.	Üniversiteler
Üniversitelerde, Strateji Geliştirme Birimlerinin kabulunda ciddi sorunlar var.	
En çok yerel yönetimlerde iç kontrole ihtiyaç var.	
Genel bütçe kapsamındaki idareler ve Sosyal Güvenlik Kurumlarının iç kontrol performansları mahalli idarelerden iyi durumdadır.	Yerel yönetimler
Yerel yönetimlerdeki iç kontrol uygulamaları yeterli değildir.	
İdarelerin üst yönetimleri, iç kontrolün mali ayağına daha olumlu bir yaklaşım sergilemektedir.	Yönetimin tutum ve davranışları
İç kontrol sisteminde ilk zorluk iç kontrolün ne olduğunu ve ne olmadığını yöneticilere anlatılırken yaşanmıştır.	
İdarelerin iç kontrole yönelik doğrudan sorumlulukları olan birimlerdeki personelinin iç kontrole yönelik yaklaşımı nispeten daha bilinçli ve olumludur.	
Doğrudan iç kontrol sorumluluğu bulunan uzmanlar, iç kontrole daha yakın durmaktadır.	Çalışanların performansı
Üniversite çalışanları iç kontrol konusunda daha aktif gözükmemektedir.	
Merkezi düzeyde bir iç kontrol planı veya hedefi var mı bilinmiyor.	Hedeflerin belirsizliği

	Bakanlıklar, danışmanlık desteği aldılar.	Danışmanlık desteği
	- AB Fon kullanan, dış denetime ve yaptırıma tabi olan kurumların iç kontrol sistemleri daha etkili işletiliyor. - Hesap verilebilirlik artınca iç kontrole verilen önem artıyor.	Yaptırımların etkisi
	- İç kontrolde genelde iyiye doğru bir gidiş var. - İç kontrolün ret/direnç aşaması geçilmiş olup kabul ve anlama aşaması yaşanmaktadır. - İç kontrolün anlaşılma safhası tamamlanmıştır. - Genel seviyede iç kontrol farkındalığı sağlanmıştır. - İç kontrolde anlaşılma kısmı tamamlandı, uygulama aşamasındayız. - İç kontrolde hala emekleme aşamasındayız. - İç kontrol değerlendirmeleri süreci henüz gerçekleşmedi. - İç kontrol çıktılarını analiz edecek bir ortam henüz oluşmadı. - İç kontrole ilişkin zorluklar henüz aşılmamıştır. - İç kontrol mali olmayan faaliyetlerde de etkin olacaktır. - İç kontrol yaklaşımı sayesinde özellikle risklerin belirlenmesi, eylem planlarının hazırlanması gibi konularda kurumlarda farkındalık oluşmuştur. - İç kontrol kamu idarelerinin daha çok planlama yeteneğine katkı sağladı. - Gelecekte, iç kontrolün katkısı daha da artacaktır. - İç kontrol (özellikle mali işlemlere) önemli seviyede değer katmıştır ve gelecekte daha iyi sonuçlar alınacaktır. - Krizleri yönetmekten stratejiye geçemedik. - Kriz anında sorumlu aranıyor, çözüm kısmı yarım kalıyor. - Kurumlar genelinde, iç kontrole yönelik olumlu bir yaklaşım ve destek vardır. - Bu bir geçiş dönemidir ve daha iyiye gidecektir.	Genel yönelim
İç Kontrol Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi		

	Gelecekte, iç kontrol yapılanması merkez ve taşra seviyesinde bütün olarak ele alınarak geliştirilmelidir.	
	İdareler, iç kontrol konusunda referans olarak merkezi kurumları örnek almaktadır.	Referans kurumlar
	Merkezi Uyumlaştırma Birimi, farkındalığın artırılması ve eğitim süreçlerinde daha aktif olmalı.	
	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar daha etkin ve yönlendirici olmalıdır.	
	Merkezi Uyumlaştırma Birimi süreci sürekli ve etkin bir şekilde takip etmeli, geri bildirimler yapmalıdır.	Düzenleyici ve denetleyici kurumlardan beklentiler
	Sayıştay ile Hazine ve Maliye Bakanlığının çabaları çok değerli.	
	Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve İç Denetim mekanizmalarının, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusunda çok önemli görevleri var.	
	Dış denetim metodolojisinin geliştirilmesi gereklidir.	
	İdarelerde belirlenen denetim bulguları kök neden açısından iç kontrol sistemiyle ilişkilendirilerek açıklanmalıdır.	
	Sadece mali bir yapıda algılanan iç kontrol yönetim kademesinin ilgisini çekmedi.	
	Akademik çevre, teoriden ziyade uygulamaya yönelik olarak iç kontrolün uyumlaştırılması konusunda çalışmalar yapmalı.	Akademik çevreden beklentiler
	Üniversiteler, akademik birikimlerinden istifade ederek iç kontrol sistemlerini geliştirebilirler.	
	Kurumlar, akademik çevreden destek almalıdır.	
	Performans ölçümü konusunda metodoloji geliştirilmelidir.	
	İç kontrol performansı; tasarım (girdi), uygulama (çıkıtı) ve sonuç (hedef) olmak üzere çok boyutlu izlenmelidir.	
İç Kontrol Performans Ölçme Metodolojisi	İç kontrol performanslarının ölçülmesi kapsamında; iç kontrol bileşenleri esas alınmalı, nicel ve nitel yöntemler birlikte kullanılmalı, anket ya da soru formunun ötesine geçilmeli, mevcudiyet ve etkinlik değerlendirilmeli, farklı teknikler bir arada kullanılmalıdır.	Metodoloji ihtiyacı

İç kontrol sisteminin performansı çok boyutlu ve tüm kurum genelinde değerlendirilmeli.	
İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik metodoloji konusuna önem verilmekte ve geliştirme çalışmaları yapılmaktadır.	
İdarelerin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar ve raporlar ivme kazanmaktadır.	
Bu tezde önerilen model çok yerinde görülmektedir.	
Kurumların iç kontrol performanslarının takip edildiği bir yöntem yoktur. Gözlem yapılmaktadır.	
Tezde önerilen model uygulanabilir.	Önerilen modelin uygunluğu
İç kontrol sisteminin performans ölçümüne ilişkin bir metodoloji yok.	
Tez çalışmasında önerilen model güzel, kabul edilebilir. Modeli kimin kullanacağı önemli.	

Tablo 4.16. **Özel Sektörde İç Kontrol Performansına Yönelik Tema ve Kodlar**

Temalar	Görüşme Özetleri	Kodlar
İç Kontrol Düzenlemelerinin Niceliği/Varlığı	İç kontrolün nasıl olacağını belirleyen özel düzenlemeler yoktur.	İç kontrol konusunda düzenleme ihtiyacı
	Şirketin kapasitesi arttıkça ve işler karmaşıktıkça iç kontrole duyulan ihtiyaç artmaktadır.	
	Aracı kurumlardaki iç kontrol düzenlemelerinin niteliği çerçeve olarak yeterlidir. Diğer kurumlar da bu çerçeveyi esas alarak kendi düzenlemelerini yapabilir.	
	İç kontrolün nasıl olması gerektiği konusunda bir düzenleme yoktur.	
	İç kontrol sisteminin kurulmasında özellikle bilgi ve altyapı eksikliği nedeniyle zorluk yaşanmaktadır.	
	Türk Ticaret Kanununda ve Kurumsal Yönetim Tebliğinde, iç kontrolü zorunlu kılan açık bir ifade yoktur.	
	Bağımsız denetçilerin iç kontrolü nasıl anlayacakları ve iç kontrolün nasıl fayda sağlayacağına ilişkin düzenlemelerimiz var.	

- İç kontrol düzenlemeleri konusunda bir yetersizlik var. Ancak şirket ve sektör bazında bunu belirlemek doğru olmaz.
- Bağımsız denetim şirketlerinde, iç kontrolün ne olması gerektiği konusunda bir tanımlama mevcut değildir.
- SPK ve BDDK alanlarında, iç kontrol sistemine yönelik spesifik vurgular yapılmamıştır. Standartlardan parçalar görülmekle birlikte anlamlı bir model veya set olarak görülememektedir.
- SPK'ya tabi şirketler açısından iç kontrol sistemine yönelik açık düzenlemeler yoktur. Ancak aracı kurumlar gibi bazı kurumlar için mevzuatın içerisinde iç kontrolü teşvik eden hususlar bulunmaktadır. Bu kapsamda bir eksiklik vardır.
- Türkiye'deki şirket yönetimi COSO'nın öngördüğü yapıdan biraz farklıdır.
- COSO Modelinden farklı düzenlemeler bulunmaktadır.
- COSO gibi standartlara atıf yapılarak çerçeve düzenlemeler yapılabilir.
- En ayrıntılı iç kontrol düzenlemeleri aracı kurumlara yönelik olarak yapılmıştır.
- Aracı kurumlar dışındaki Sermaye Piyasası Kurumlarının hepsinde değişik iç kontrol düzenlemeleri var.
- Aracı kurumların yönetiminde patron veya temsilci olarak bir genel müdür yer almaktadır. İç kontrol bu duruma göre şekillenebilmektedir.
- Diğer Sermaye Piyasası Kurumlarında, aracı kurumlarda olduğu gibi standartlar düşünülebilir, ancak bu durum sürekli güncelleme ihtiyacı nedeniyle pratik olmayabilir.
- Halka açık şirketler, daha kurumsal ve belli bir ölçekte oldukları için KOBİ'lere göre daha belirgin iç kontrol düzenlemeleri var.
- Sermaye Piyasası Kurumlarının (SPK) iç düzenlemelerinde eksiklik yoktur.
- Sermaye Piyasası Kurumlarında iç kontrol halka açık şirketten çok daha önemli.
- Sermaye Piyasası Kurumlarında, COSO'dan farklı olarak, iç kontrolden sorumlu biri vardır.
- Sermaye Piyasası Kurumlarının hepsinde iç kontrol zorunluluğu yoktur.

Farklı
düzenlemelerin
varlığı

	Sermaye Piyasası Kurumlarında, iç kontrol standartlarının yazılı olması aranmaktadır.	
	Bankacılık alanında da genel bir standart setinden çok fonksiyonel seviyede düzenlemeler vardır.	
	Bağımsız denetçiler, iç kontrole yönelik görüş vermemektedir. Sadece iç kontrolü anlamakla sorumlular.	
	Bağımsız denetçi, gördüğü iç kontrol eksikliklerini üst yönetime yazılı olarak bildirmek zorundadır.	Bağımsız denetçilerin sorumluluğu
	Bağımsız denetçiden sadece iç kontrol sistemini anlamaları, buna göre risklere karşılık vermesi beklenmektedir.	
	Bağımsız denetçinin, iç kontrole ilişkin anlayış ve prosedüre ilave olarak mevcut sisteme ilişkin bir görüş vermesi daha faydalı olabilir.	
	İç kontrol yönetim tarafından oluşturulmaktadır.	
	Finans vs.sektörlerde ayrıntılı düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte bazı sektörlerde şirketlere bırakılmıştır.	
	Bazı şirketlerdeki özel yapılar dışında, iç kontrole verilen üst yönetimin vizyonu ile sınırlıdır.	Yönetim / yönetici merkezli düzenlemeler
	Türkiye’de CEO zaten patrondur, her birimin yönetiminde patronun adamı vardır.	
	Patronun şirkette oturması başlı başına bir iç kontroldür.	
İç Kontrol Düzenlemelerinin Niteliği/Tasarımı	Bazı patronlar çok anlamadan el yordamıyla iç kontrol yapmaya çalışmaktadır.	
	Ne kadar iyi iç kontrol olursa şirketin politikası o kadar sağlam olacaktır.	
	İyi iç kontrol olduğunda denetim prosedürleri azalacak, daha düşük maliyetle daha kaliteli denetim yapılabilecektir.	
	İç kontrol süreçlerinin geliştirilmesi, hem şirket hem de denetçi açısından faydalı olacaktır.	İç kontrolün katkısı
	Etkili bir iç kontrol sistemi, kurumun sürdürülebilirliğine, kaynak yönetimine, finansal kayıpların azalmasına, risk yönetimine olumlu katkı sağlamaktadır.	
	Şirketin iç kontrol sistemine göre denetimin planlaması ve uygulaması değişiyor.	

	İç kontrol sisteminin doğru çalışması, denetim ve maliyet açısından fayda sağlamaktadır.	
	Halen bir çok şirkette, iç kontrolün sağlayacağı katkı konusundaki farkındalık seviyesi düşüktür.	
	İç kontrolü kurmak esasen kurumsallaşmak anlamına gelmektedir.	
	İç kontrol ortamı şirketlerin kurumsallaşma seviyesine göre değişmektedir.	
	Birkaç öncü kuruluş hariç, sivil toplum örgütlerinin iç kontrole katkıları sınırlıdır.	İşbirliği ihtiyacı
	Türk iş hayatının yönetim felsefesindeki duygusal yaklaşım, soyuttan somuta indirgemeyi zorlayan bir bakış açısını gerektirmektedir.	Yönetim felsefesi
	İç kontrol doğru işlemiyorsa risk olduğunu göstermektedir.	
	İç kontrol sisteminin olmaması bizim için bir bomba anlamı taşımaktadır.	
	Türkiye’de halka açıklık oranı ABD’ye göre daha düşük, bu nedenle vekalet sorunu daha az görülmektedir.	
	İç kontrol düzenlemelerini çok ciddiye alanlar olduğu gibi göstermelik yapanlar da vardır.	
	Diğer kurum ve kuruluşlarda iç kontrole gerekli önem verilmemektedir.	
İç Kontrol Düzenlemelerinin Uygulanması	- İç kontrolü çok güçlü şirketlerle çok karşılaşmıyoruz. - İç kontrol eksikliği olan şirketler, maddi doğrulama prosedürünü zorunlu kılmaktadır. - Aracı kurumlarda iç kontrolün işlemediği görüldüğünde idari para cezaları verilmekte ve bültenlerde açıklama yapılmaktadır. - Aracı kurumda bir yolsuzluk yaşanmışsa, iç kontrol sisteminde gerekli düzenlemenin yapılması istenmektedir. - Bağımsız denetimin, gerek Sermaye Piyasası Kurumlarında ve gerekse halka açık şirketlerde iç kontrol sistemine ilişkin görüş vermemesi bir eksiklik olarak görülmektedir. - ABD’de olduğu gibi yönetim, “iç kontrol sistemimiz vardır ve etkindir” şeklinde beyan vermelidir. Bağımsız denetim de “evet biz baktık ve bu etkinliği görüyoruz” demelidir.	Uygulama sorunları

İç kontrol sistemi, vitrinde sergilenme zorunluluğuna göre önem kazanabilmektedir.	
İç kontrol prosedürleri hazırlanırken gerekli koordinasyon yapılmamaktadır.	
Kontrolleri kişilere dayalı yürüten kurumlarda sürdürülebilirlik riski vardır.	
Teftiş birimi, denetleyeceği birimin iç kontrol etkinliğini denetlememektedir.	
İç kontrol bağlamında üstlenilen roller, kamuda ve finans sektöründe daha ön plandadır.	
Bankacılık alanında, adı bir standart veya model olarak konulmasa da son derece regüle ve güçlü kontrol sistemleri var.	İyi uygulama örnekleri
İç kontrol elemanı olarak bir görevli olduğunda, operasyon birimleri iç kontrol sorumluluklarını o kişiye bırakmaktadır.	
İç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar çok belirgin değildir.	
Denetim standartlarında, yönetimin ve çalışanların da iç kontrol sürecine dahil olması ve bu süreç kapsamında denetçinin onlara yönelik prosedürler uygulaması öngörülmektedir.	İç kontrol sorumluluklarının düzenlenmesi
Etkili iç kontrol sistemlerinde, tam bir görevler ayrılığı ilkesine tam uyum ve sorumlulukların tam ve açık olarak belirlenmiş olması beklenmektedir.	
Kurumların kaynak ve sistem geliştirme ihtiyaçları da iç kontrol sistemlerinin kurulmasını veya etkili çalışmasını olumsuz etkilemektedir.	Kaynak sorunları
Özellikle küçük ölçekli şirketlerde insan kaynağı sorunu iç kontrol sisteminin kurulmasını daha da zorlaştırmaktadır.	Küçük ölçekteki şirketler
Aile şirketlerinde patron zaten şirkette olduğu için iç kontrol biraz geri planda kalıyor.	
Aile şirketlerinde patron zaten şirkette olduğu için iç kontrol biraz geri planda kalıyor.	Aile şirketleri
Aile şirketlerinde, iç kontrol sistemlerinde gelişime açık alanlar nispeten daha fazla bulunmaktadır.	
Aile şirketlerinde iç kontrol el yordamıyla yapılmaktadır.	
Grup Şirketlerinde, Aile Şirketlerine göre daha ciddi kontrol sistemleri vardır.	Grup şirketleri

	Grup şirketlerinde iç kontrol aile şirketlerine göre daha iyi işlemektedir.	
	Gruplara ait şirketlerde iç kontrol hemen hissedilmektedir.	
	Yasal yaptırımların bulunduğu alanlardaki kurumlar ile global olarak tanımlanabilecek çok uluslu şirketlerde iç kontrol konusunda iyi uygulamalar görülmektedir.	Çokuluslu şirketler
	Uluslararası şirketlerde, şeffaflık ihtiyacı iç kontrolü tetiklemektedir.	
	Üst yönetimin iç kontrol farkındalığı, projelerin başarısında etkili olmaktadır.	
	Yönetim, iç kontrolleri önüne teftiş rapor geldiğinde inceliyor.	Yönetimin yaklaşımı
	Yönetim felsefesi iç kontrol uygulamalarını çok etkilemektedir.	
	Çalışanların iç kontrole yaklaşımları, yöneticilerin tutumlarına göre şekillenmektedir.	
	Kurum çalışanlarının iç kontrole yönelik rolleri, birim ve görevleri bağlamında değişiklik göstermektedir.	Çalışanların performansı
	Bağımsız denetim raporlarında yönetimin veya çalışanların iç kontrole yönelik tutumları konusu yer almamaktadır.	
İç Kontrol Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi	İç kontrol sisteminin uygulanması doğrultusunda öngörülen hedefler ve performans ölçümü yoktur.	Hedeflerin belirsizliği
	Genellikle bir darbe yedikten sonra iç kontrol sistemi kurulmaktadır.	
	Üst yönetimlerin iç kontrolü anlama ve benimseme düzeyleri artmaktadır.	
	Küresel gelişmeler ve uluslararası ilişkiler iç kontrolün önemini artırmaktadır.	
	Danışmanlık şirketlerinin iç kontrole yönelik çalışmaları gelişmektedir.	Genel yönelim
	Yasal düzenleme olmayan alanlardaki kurumlarda, ilave maliyet algısı nedeniyle ilerleme daha yavaş gerçekleşmektedir.	
	İç kontrolde bir farkındalık oluşmuştur.	
	Son yıllarda grup şirketlerinde iç kontrol önem kazanmıştır ve ayrıntılı hale getirilmiştir.	

	Yasal düzenlemelerle belirlenen hedeflerde ilerleme kaydedilmektedir.	
	İç kontrolün maliyet-fayda avantajı ileride anlaşılacaktır.	
	Teknoloji geliştikçe iç kontrolün önemi daha çok artacaktır.	
	Mevzuatta belirli ölçüde şart koşulan iç kontrol konusu, bu kapsamdaki danışmanlık faaliyetlerini de sınırlandırmaktadır.	
	Düzenleyici ve denetleyici mekanizmaların etkin olduğu sektörlerde iç kontrol ortamları daha etkili görülmektedir.	
	Bağımsız denetim ve danışmanlık şirketlerinden alınan iç kontrol desteği yasal zorunluluk kapsamında önemli görülmekte, onun dışında finansal yük olarak algılanmaktadır.	Yasal yaptırımların etkisi
	Yasal yaptırımı olan kurumlarda, yöneticiler iç kontrol konusunda daha hassas ve sorumluluk sahibi olmaktadır.	
	Yasal yaptırımı olmayan kurumlarda, yöneticilerin iç kontrolü sahiplenme düzeyi özel koşullara göre değişebilmektedir.	
	Düzenleyici kurumlar, daha net ve anlaşılır düzenlemeler yapmalıdır.	
	Şirketler üzerinde yaptırımı olan kurum ve paydaşlar da iç kontrol konusunda motivasyon sağlamalıdır.	
	Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, tüm sektörleri kapsayacak yeni düzenlemeler yapmalıdır.	
	İç kontrol düzenlemeleri bağımsız denetimin sorumluluklarını da kapsayacak şekilde daha ayrıntılı hale getirilmelidir.	Beklentiler
	İç kontrol olgusu sivil toplum örgütlerinde hızla geliştirilmelidir.	
	Denetim ve danışmanlık şirketleri, tüm süreçlerde etkin rol oynamalıdır.	
	Akademik çevreler, konuya verilecek önemi artıran çalışmalar yapmalıdır.	
İç Kontrol Performans Ölçme Metodolojisi	- İç kontrol sistemleri bir sorun çıktığında incelenmektedir. - İç kontrol performansının takip ve analizine yönelik bir model yoktur. - Mevcut yöntemler süreçler anlamında yeterli olmakla birlikte artan teknolojik gelişmeler nedeniyle geliştirilmelidir.	Performans ölçümüne ihtiyaç

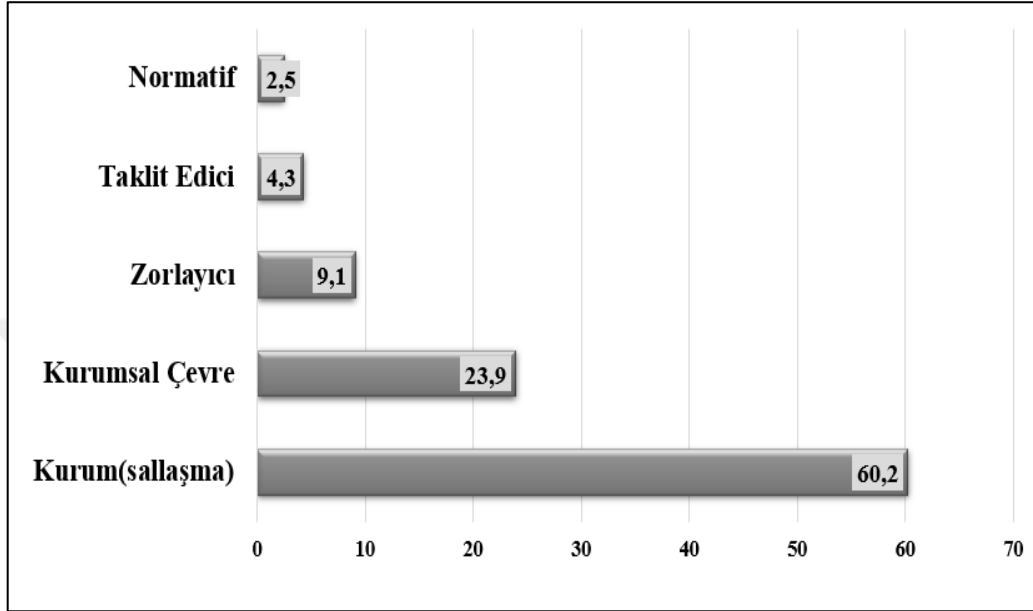
• Şirketlerin iç kontrol performanslarının analizi konusunda bir uygulama yoktur.	
• İç kontrol performansının ölçülmesinde COSO esas alınmalıdır.	COSO yaklaşımı
• İç kontrol sistemleri değerlendirilmeden önce kurumların farklılık analizleri yapılmalı, diğer adımlar bu analizlerin sonuçlarına göre atılmalıdır.	Farklılık analizi
• Danışmanlık şirketlerinin bu konuda belirli yöntemleri var.	Farklı yöntemlerin varlığı
• İç kontrol sistemi bilgi sistemlerini de kapsayan ve sistemsel altyapıdan bağımsız düşünülmemesi gereken bir sistemler bütünüdür.	Entegrasyon ihtiyacı
• Bu tezde önerilen model, basit ve uygulanabilir olması, puanlama yapması ve endeks çıkarması, şirketlerin karşılaştırılmasına imkan vermesi nedeniyle uygun görülmektedir.	
• Tezde önerilen modelin faydalı olacaktır.	
• Tez kapsamındaki model kapsayıcı ve faydalıdır. Mesleki anlamda memnuniyet vericidir.	Önerilen modelin uygunluğu

4.4. Görüşme Bulgularının Yeni Kurumsal Kuram Açısından Analizi

Görüşmelerde elde edilen veriler yeni kurumsal kuram açısından QDA Miner 5 Nitel Veri Analiz Programı ile analiz edilmiştir. Bu analizdeki temalar, araştırma soruları doğrultusunda daha önce belirlenmiştir. Bu temalar, araştırmanın kurumsal paradigmasını oluşturan yeni kurumsal kuramın temel öğelerinden oluşmaktadır. Bu temalar, “kurumlar/kurumsallaşma, kurumsal çevre, zorlayıcı eş biçimlilik, taklitçi eş biçimlilik ve normatif eş biçimlilik mekanizmaları” olarak belirlenmiştir. Daha sonra, görüşmelerde elde edilen veriler üzerinde kodlama işlemi yapılmıştır. Kodlama işlemlerinde; temalara uygun kodların oluşturulmasına dikkat edilmiştir. Kodlama işlemlerindeki tekrarlar gözden geçirilmiş ve gerekli revizyonlar (iptal, birleştirme, yeniden tanımlama vs.) yapılmıştır. Kodlama sonucunda temaların anlamlarına uygun örüntüleri oluşturup oluşturmadıklarına dikkat edilmiştir. Tema ve kod listeleri oluşturulduktan sonra gerekli istatistiki bilgileri elde edilmiştir.

Araştırmada yapılan on görüşmenin her biri ayrı bir vaka olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda vakalar arasındaki benzerlikler de incelenmiştir. Vakaların hem sektörel açıdan hem de bir bütün olarak incelenmesini sağlayacak veri setleri oluşturulmuştur.

Görüşme yapılan kişilerin verdikleri cevaplarda önceden belirlenen temalara göre kodlama yapılmıştır. Kodlama sonrasında QDA Miner yazılımından elde edilen istatistiki veriler inceleme kolaylığı sağlamak amacıyla üç parçaya bölünmüştür. Nitekim üç tablodaki kodların frekans yüzdesi toplamalarının %100 olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, yeni kurumsal kurma açısından kodların temalara dağılım oranları Şekil 4.2.'de gösterilmiştir.



Şekil 4.2. Yeni Kurumsal Kuram Açısından Kodların Temalara Göre Dağılımı

Görüşme yapılan kişilerin açıklamaları çerçevesinde oluşturulan kodlara ait istatistiki veriler “Kurumlar ve kurumsallaşma” kategorisi olarak Tablo 4.17.’de yer almaktadır. Çalışmanın konusu ve soruların odak noktası olan “iç kontrol” konusu doğal olarak en fazla yer verilen kod şeklinde birinci sırada yer almıştır. İkinci sırada en sıklıkla kullanılan “Farkındalık/Algı/Benimseme” kodu iç kontrol konusundaki farkındalığa, algıya veya benimsenmeye sıklıkla yapılan vurguyu yansıtmaktadır.

Görüşme yapılan kişilerin bir çoğu, iç kontrol konusundaki farkındalığın diğer konuları da etkileyen temel bir faktör olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, iç kontrol konusundaki performansın doğru algılanmasına bağlı olarak değiştiğini, özellikle yöneticilerin iç kontrolü gerçekten benimsemediği bir ortamda performansın düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Tablo 4.17.’de üçüncü sırada yer alan “Rol ve sorumluluklar”, iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukların açık ve uygulanabilir olması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu konudaki belirsizlikler veya pasif yaklaşımlar iç kontrolün performansını düşürmektedir. Dördüncü sırada yer alan “Yönetici/Yönetim” kodu, iç kontrol sisteminin

kurulması ve geliştirilmesi konusunda yöneticilerin ve yönetimin yaklaşımının önemini açıklamaktadır.

Tablo 4.17. Kurum ve Kurumsallaşma Kategorisinde Yer Alan Kod Bilgileri

Kategori	Kod	Sayısı	% Kodlar	Vaka lar	% Vakalar
Kurum ve Kurumsallaşma	İç Kontrol	237	16,9%	10	27,80%
Kurum ve Kurumsallaşma	Farkındalık/Algı/Benimseme	82	5,9%	10	27,80%
Kurum ve Kurumsallaşma	Rol ve sorumluluklar	50	3,6%	9	25,00%
Kurum ve Kurumsallaşma	Yönetici /Yönetim	47	3,4%	8	22,20%
Kurum ve Kurumsallaşma	Risk yönetimi	45	3,3%	9	25,00%
Kurum ve Kurumsallaşma	İç Denetim	32	2,3%	8	22,20%
Kurum ve Kurumsallaşma	Performans yönetimi	29	2,1%	8	22,20%
Kurum ve Kurumsallaşma	İnsan kaynakları yönetimi	22	1,6%	8	22,20%
Kurum ve Kurumsallaşma	Dış denetim	20	1,4%	6	16,70%
Kurum ve Kurumsallaşma	Kurumsal yönetim	19	1,4%	6	16,70%
Kurum ve Kurumsallaşma	Organizasyon yapısı /Bağlantı	19	1,4%	6	16,70%
Kurum ve Kurumsallaşma	Kamu yönetimi	17	1,2%	5	13,90%
Kurum ve Kurumsallaşma	Güvence	16	1,2%	7	19,40%
Kurum ve Kurumsallaşma	Uyumlaştırma	15	1,1%	6	16,70%
Kurum ve Kurumsallaşma	Merkezi yönetim	15	1,1%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Denetim	14	1,0%	7	19,40%
Kurum ve Kurumsallaşma	Raporlama	14	1,0%	6	16,70%
Kurum ve Kurumsallaşma	Stratejik yönetim	12	0,9%	6	16,70%
Kurum ve Kurumsallaşma	Toplumsal/Örgütsel Kültür	11	0,8%	5	13,90%
Kurum ve Kurumsallaşma	Kamu mali yönetimi	10	0,7%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Bankacılık	10	0,7%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Metodoloji	8	0,6%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Finans ve muhasebe	8	0,6%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Etik değerler ve dürüstlük	8	0,6%	5	13,90%
Kurum ve Kurumsallaşma	Süreç yönetimi	8	0,6%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Teknoloji /Yenilik	8	0,6%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Yerel yönetim	7	0,5%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Teftiş	7	0,5%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Patron/Sahiplik	6	0,4%	1	2,80%
Kurum ve Kurumsallaşma	Danışmanlık	6	0,4%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Bilgi sistemleri	5	0,4%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Kaynak yönetimi	4	0,3%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Akademik	4	0,3%	3	8,30%
Kurum ve Kurumsallaşma	Meşruiyet	4	0,3%	4	11,10%
Kurum ve Kurumsallaşma	Bürokrasi	4	0,3%	2	5,60%
Kurum ve Kurumsallaşma	İnisiyatif	3	0,2%	1	2,80%
Kurum ve Kurumsallaşma	Özerklik	3	0,2%	2	5,60%
Kurum ve Kurumsallaşma	Hiyerarşi	3	0,2%	2	5,60%
Kurum ve Kurumsallaşma	Vekalet	2	0,1%	2	5,60%
Kurum ve Kurumsallaşma	Ortaklık	2	0,1%	2	5,60%
Kurum ve Kurumsallaşma			60,2%		

Tablodaki diğer kodlamalar, görüşmelerde en çok vurgu yapılan ifadelerin örüntülerini yansıtmaktadır. İlk sekiz sırada yer alan kodlar, görüşme yapılan on kişiden sekizi tarafından ifade edilen hususları kapsamaktadır. Bu kodlar esasen iç kontrol sisteminin “kontrol ortamı” bileşenine ait özelliklerdir. Diğer taraftan dikkat çeken bir konu ise, tabloda “yönetim” kurumuna vurgu yapan çok sayıda kod olmasıdır. İç kontrolün bir yönetim sorumluluğu olması nedeniyle bu vurgunun anlamlı ve tutarlı olduğu düşünülmektedir.

Kodlara ilişkin üç tablo bir arada incelendiğinde, görüşme yapılan kişilerin en çok kurumlara ve kurumsallaşma konusundaki kodlamalara vurgu yaptığı (%60,2) görülmektedir. Bu sonuç, iç kontrol ile birlikte örgütlerin eşbiçimli hale gelmesinin sağlayan kurumların varlığını ve yoğunluğunu yansıtmaktadır. Söz konusu kodlamaların arka planında anlamlı örüntülerin olduğu görülmektedir. Örneğin iç kontrole ilişkin “Farkındalık/Algı/Benimseme” kodlaması hemen altındaki “Rol ve sorumluluklar” kodlamasının etkinlik düzeyini belirlemektedir.

İç kontrol bağlamında kurumsal çevreyi oluşturduğu görülen kodlamalara ilişkin istatistiki veriler Tablo 4.18.’de gösterilmiştir. Görüşmelerde “Türkiye” en çok vurgu yapılan örüntülerin başında gelmiştir. Görüşmelerde ikinci olarak en çok vurgu yapılan konular ise “COSO” kodunda toplanmıştır. Bunun nedeni, Türkiye’de COSO tarafından tanımlanan iç kontrol modelinin benimsenmiş olmasıdır. Bunun dışında kamu yönetiminde en çok vurgunun “Hazine ve Maliye Bakanlığı” ve “Kamu İdareleri” kodlarında toplandığı görülmektedir. Çünkü Türkiye’de iç kontrol konusunda kamu idarelerine yönelik merkezi uyumlaştırma görevini bu bakanlık yürütmektedir. Diğer taraftan “Strateji geliştirme birimleri” kamu sektöründe en çok vurgu yapılan kodlama konusu olmuştur. Bunun nedeni, kamu idarelerindeki iç kontrol faaliyetlerinin bu birimlerin sorumluluğunda yürütülmesidir. Tabloda “STÖ/Meslek Örgütleri” kodlamasının üst sıralarda yer aldığı görülmektedir. Nitekim bu örgütler, kamu sektöründe ve özel sektörde eğitim, danışmanlık ve sertifikasyon konularında oldukça aktif mesleki faaliyetler yürütmektedir. Tabloda “Avrupa Birliği” kodlamasına yapılan vurgu, Türkiye’nin kamu yönetiminde iç kontrol konusunu da kapsayan AB Müktesebatını dikkate almasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 4.18.’de yer alan kodlamalar iç kontrol bağlamında kurumsal çevreyi oluşturmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, bu tabloda yer alan aktörler, zorlayıcı, taklitçi ve normatif mekanizmalar nedeniyle iç kontrole ilişkin yapı ve uygulamalarda eş biçimli hale gelmeye başlamışlardır. Tablo 4.18.’deki Kurumsal çevre, Tablo 4.17.’deki kurumlardan bir bütün olarak etkilenen örgütler topluluğunu oluşturmaktadır. Kurumsal çevredeki örgütler,

iç kontrol bağlamında belirli bir ortak anlam sistemini paylaşmaktadır. Kısaca, görüşme yapılan kişilerin en çok vurgu yaptıkları aktörlerin toplandığı kodlar, iç kontrol bağlamında meydana gelen kurumsal çevreyi tanımlamaktadır.

Tablo 4.18. Kurumsal Çevre Kategorisinde Yer alan Kod Bilgileri

Kategori	Kod	Sayı	% Kodlar	Vakalar	% Vakalar
Kurumsal Çevre	Türkiye	38	2,7%	8	22,20%
Kurumsal Çevre	COSO	26	1,9%	8	22,20%
Kurumsal Çevre	Hazine ve Maliye Bakanlığı	25	1,8%	6	16,70%
Kurumsal Çevre	Kamu idareleri	22	1,6%	7	19,40%
Kurumsal Çevre	STÖ-Meslek Kuruluşları	21	1,5%	5	13,90%
Kurumsal Çevre	Strateji Geliştirme Birimleri	19	1,4%	5	13,90%
Kurumsal Çevre	AB	17	1,2%	4	11,10%
Kurumsal Çevre	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	16	1,2%	6	16,70%
Kurumsal Çevre	Sermaye Piyasası Kurumları	16	1,2%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	Üniversiteler-Akademik Çevre	16	1,2%	6	16,70%
Kurumsal Çevre	ABD	15	1,1%	4	11,10%
Kurumsal Çevre	Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketleri	12	0,9%	4	11,10%
Kurumsal Çevre	Sayıştay	11	0,8%	4	11,10%
Kurumsal Çevre	Operasyon birimleri	9	0,7%	4	11,10%
Kurumsal Çevre	Üst yönetici	8	0,6%	3	8,30%
Kurumsal Çevre	BDDK	7	0,5%	3	8,30%
Kurumsal Çevre	Halka açık şirketler	7	0,5%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	Aile şirketleri	6	0,4%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	Özel sektör	6	0,4%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	Grup şirketleri-Holdingler	5	0,4%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	Bankalar	4	0,3%	4	11,10%
Kurumsal Çevre	Sermaye Piyasası Kurulu	4	0,3%	1	2,80%
Kurumsal Çevre	Askeriye / Savunma Sanayii	4	0,3%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	KGK	3	0,2%	3	8,30%
Kurumsal Çevre	OECD	3	0,2%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	Belediyeler	3	0,2%	1	2,80%
Kurumsal Çevre	Kamu İktisadi Teşekkülleri	3	0,2%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	INTOSAI	2	0,1%	2	5,60%
Kurumsal Çevre	KOBİ'ler	1	0,1%	1	2,80%
			23,9%		

Yeni kurumsal kuram açısından eş biçimliliğin oluşmasını sağlayan kurumları taşıyan mekanizmalar Tablo 4.19.'da görüldüğü üzere kategorik olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda, görüşme yapılan kişilerin iç kontrol konusunda en çok vurgu yaptıkları mekanizmalar bu kategorilere göre kodlanmıştır.

Tablodaki istatistiki veriler incelendiğinde, en çok vurgu yapılan taşıyıcı mekanizmaların zorlayıcı, taklitçi ve normatif olarak sıralandığı görülmektedir. Bu verilere göre, iç kontrol konusunda meydana gelen eş biçimlilikte en fazla payın birincil ve ikinci

düzeydeki yasal düzenlemelere ait olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte özellikle iç kontrol standartlarının, eş biçimlilik konusunda önemli bir mekanizma olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan, yönetim ve denetim sorunlarının yaşandığı belirsizlik ortamlarında örgütlerin çevrelerinde genel kabul gören iç kontrol yaklaşımlarını taklit ettiği düşünülmektedir. Bu konuda en çok COSO tarafından tanımlanan iç kontrol modelinin taklit edildiği belirlenmiştir. Kuşkusuz taklit sürecinde, sektörel ve kurumsal farklılıklar dikkate alınarak gerekli uyumlaştırmalar yapılmaktadır.

İç kontrol konusundaki diğer eş biçimliliğin ise normatif mekanizmalar aracılığıyla meydana geldiği anlaşılmaktadır. Nitekim kurumsal çevrede yer alan çok sayıda sivil toplum örgütü ve meslek kuruluşu, iç kontrol konusunda düzenli olarak eğitim ve sertifikasyon faaliyetleri gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla, benzer eğitim ve belgelere sahip olan yöneticiler, kendi örgütlerinde benzer iç kontrol uygulamalarının yapılmasına aracılık etmektedir.

Tablo 4.19. Yeni Kurumsal Kuramın Taşıyıcıları Kategorisindeki Kod Bilgileri

Kategori	Kod	Sayı	% Kodlar	Vakalar	% Vakalar
Zorlayıcı eşbiçimlilik	Birincil mevzuat	49	3,5%	9	25,00%
Zorlayıcı eşbiçimlilik	İkincil mevzuat	33	2,4%	7	19,40%
Zorlayıcı eşbiçimlilik	Standartlar	26	1,9%	8	22,20%
Zorlayıcı eşbiçimlilik	Üçüncül mevzuat	14	1,0%	6	16,70%
Zorlayıcı eşbiçimlilik	Cezai yaptırımları	3	0,2%	2	5,60%
Zorlayıcı eşbiçimlilik	AB Müktesebatı	1	0,1%	1	2,80%
			9,1%		
Taklitçi eşbiçimlilik	Taklitçilik	39	2,8%	9	25,00%
Taklitçi eşbiçimlilik	Belirsizlik	21	1,5%	9	25,00%
			4,3%		
Normatif eşbiçimlilik	Eğitim	15	1,1%	7	19,40%
Normatif eşbiçimlilik	Mesleki faaliyetler	12	0,9%	5	13,90%
Normatif eşbiçimlilik	Sertifikasyon	5	0,4%	3	8,30%
Normatif eşbiçimlilik	Akreditasyon	1	0,1%	1	2,80%
			2,5%		

Görüşme yapılan kişilerin iç kontrol konusunda yetkin oldukları sektör ve örgüt bilgileri Tablo 4.12.'de yer almaktadır. Görüldüğü üzere, görüşme yapılan kişiler, birbirlerinden farklı sektör veya örgütleri temsil eden vakalar olarak ele alınmıştır. Böylece, Türkiye'de kamu sektöründe, özel sektörde ve her iki sektöre yönelik alanlarda faaliyet gösteren kurumlarda yetkin olan kişilerin kişisel görüşleri alınmıştır. Bu kapsamda

tanımlanan on vakanın kodlamalar itibarıyla benzerlik istatistikleri Tablo 4.20.'de gösterilmiştir.

Tablo 4.20.'deki benzerlik verileri incelendiğinde, başta iç kontrol olmak üzere kurumsal çevreyi oluşturan kurumlar nedeniyle çok güçlü benzerliklerin olduğu düşünülmektedir. Aralarında çok fark olmamakla birlikte, en güçlü benzerliklerin (0,9 ve üstü), sivil toplum örgütleri / meslek kuruluşları, üniversite ve bağımsız denetim ve danışmanlık şirketi arasında olduğu görülmektedir. Bunun nedeni olarak, söz konusu örgütlerin hem kamu sektörüne hem de özel sektöre yönelik alanlarda faaliyette bulunmaları gösterilebilir.

Tablo 4.20. Vakaların Benzerlik İstatistikleri

Görüşme yapılan Kişilerin Bulundukları Sektörler ve Kurumlar	1- Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketi	2- Üniversite	3- Kamu Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-1	4- Kamu Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-2	5- Özel Sektör- Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-1	6- Özel Sektör- Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-2	7- ABD-Kamu/Özel Sektör-STÖ-Meslek Kuruluşu-1	8- Kamu/Özel Sektör-STÖ-Meslek Kuruluşu-2	9- Kamu Sektörü-STÖ-Meslek Kuruluşu-3	10- Kamu Sektörü-STÖ-Meslek Kuruluşu-4
1-Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Şirketi	1	0,885	0,856	0,781	0,896	0,871	0,828	0,902	0,871	0,876
2-Üniversite	0,885	1	0,838	0,760	0,816	0,840	0,781	0,812	0,844	0,905
3-Kamu Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-1	0,856	0,838	1	0,846	0,831	0,820	0,782	0,802	0,884	0,844
4- Kamu Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-2	0,781	0,760	0,846	1	0,776	0,729	0,759	0,733	0,814	0,770
5-Özel Sektör- Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-1	0,896	0,816	0,831	0,776	1	0,861	0,840	0,850	0,838	0,832
6- Özel Sektör- Düzenleyici ve Denetleyici Kurum-2	0,871	0,840	0,820	0,729	0,861	1	0,788	0,769	0,832	0,907
7-ABD-Kamu/Özel Sektör-STÖ-Meslek Kuruluşu-1	0,828	0,781	0,782	0,759	0,840	0,788	1	0,826	0,812	0,823
8- Kamu/Özel Sektör-STÖ-Meslek Kuruluşu-2	0,902	0,812	0,802	0,733	0,850	0,769	0,826	1	0,814	0,806
9- Kamu Sektörü-STÖ-Meslek Kuruluşu-3	0,871	0,844	0,884	0,814	0,838	0,832	0,812	0,814	1	0,839
10- Kamu Sektörü-STÖ-Meslek Kuruluşu-4	0,876	0,905	0,844	0,770	0,832	0,907	0,823	0,806	0,839	1

Diğer taraftan, vakalar arasındaki benzerlik yüzdesinin bu kadar yüksek olması iç kontrol alanında yüksek seviyede bir eş biçimliliğin oluştuğunu kanıtlamaktadır. Nitekim,

görüşme yapılan kişiler, iç kontrol konusunda yetkin oldukları sektör ve örgütler farklı olmasına rağmen birbirlerine önemli oranda benzeyen konulara vurgu yapmışlardır.

4.5. Gözlemlere İlişkin Bulgular

Görüşmeler esnasında gözlem de yapılmış ve önemli görülen hususlar not edilmiştir. Bu kapsamda yapılan önemli tespitler aşağıda belirtilmiştir:

- Yüz yüze yapılan görüşmeler, kişilerin kurumlarındaki çalışma odalarında veya toplantı odalarında gerçekleşmiştir.
- Görüşme yapılan kişiler, görüşme öncesinde kendilerine verilen mutabakat formunda belirtilmesine rağmen, sorulara verdikleri cevapların tamamen kişisel görüşleri olduğunu, kurumsal herhangi bir yönü olmadığını tekrarlama çabasında görülmüştür. Bu durumun, kurumsal hassasiyet çerçevesinde genel bir yaklaşımı yansıttığı değerlendirilmiştir.
- Görüşmeleri yapılmasını engelleyebilecek herhangi bir gürültü, havasızlık vs. fiziki olumsuzluk yaşanmamıştır.
- Görüşme yapılan kişiler, genel olarak sorulara samimiyetle cevaplandırma gayreti içerisinde görülmüş, çalışmanın amacında ve kalitesine katkı vermekten çok memnun olduklarını, çalışmanın sonucunu merak ettiklerini ifade etmişlerdir.
- Hatta görüşme yapılan iki kişinin, kendisine kurumlarınca önce izin verilmemesine rağmen ısrar etmeleri ve kişisel sorumluluğu üstlenerek görüşmeyi kabul ettikleri öğrenilmiştir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME, ÖNERİLER VE SONUÇ

5.1. Değerlendirme ve Öneriler

Bu araştırmada elde edilen bulgular; kavramsal çerçeve ve yeni kurumsal kuram kapsamında araştırma sorularına göre aşağıda değerlendirilmiştir.

5.1.1. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin niceliği

5.1.1.1. İki sektöre ilişkin ortak konular

Türkiye’deki iç kontrol düzenlemelerinde, uluslararası alanda en çok benimsenen COSO modeli örnek alınmıştır. İç kontrol düzenlemelerinin varlığı, sayısı, kapsamı ve yeterlilik durumları, sektör ve alt sektörler itibarıyla farklılık göstermektedir. Bununla birlikte iç kontrolün bir yönetim sorumluluğu olması, risk yönetimini esas alması ve makul güvence sağlaması gibi temel kıstaslar tüm sektör düzenlemelerinde benimsenmiştir.

İç kontrol düzenlemeleri, özel sektörde OECD tarafından teşvik edilen ilkeler çerçevesinde yapılan çalışmaların, kamu sektöründe ise AB müktesebatı kapsamında kabul edilen koşulların bir sonucu olarak şekillenmiştir. Her iki sektörde de kurumsal yönetim ve COSO yaklaşımları düzenlemelerin ortak paydasında yer almıştır.

Türkiye’de tüm sektörleri kapsayan genel bir çerçeve metni ve alt bölümlerinde sektörlerle yönelik ayrıntılı standartları ve prensipleri düzenleyen bir standartlar setine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu konuda yapılacak çalışmaların, sektörlerin düzenleyici ve denetleyici kurumlarının moderatörlüğünde çok paydaşlı bir katılım sağlanarak yapılmasının önemli ve gerekli olduğu düşünülmektedir. İç kontrol konusunda güçlü, zorlayıcı ve kapsayıcı bir yaklaşımın sergilenmesi halinde, kurumların daha verimli ve çabuk aksiyon alacakları değerlendirilmektedir.

İç kontrol düzenlemelerinin hazırlanması ve revize edilmesi süreçlerinde, bu konuda çok fazla bilgi ve tecrübe birikimleri olan sivil toplum ve meslek örgütlerinin katkılarının alınması önemli görülmektedir. Nitekim iç kontrol konusunda merkez ülke konumundaki ABD’de bu kapsamda yapılan çalışmaların söz konusu örgütlerin işbirliği sonucunda ortaya çıktığı görülmektedir. Türkiye’de bu bağlamda çalışmalar yapılması halinde, diğer ülkelerden örnek alınan modelin uyumlaştırılması ve ülkemize özgü koşulların dikkate alınması açısından olumlu sonuçlar elde edileceği değerlendirilmektedir.

İç kontrol düzenlemelerinin varlığı, genel olarak mevzuat vb. zorlayıcı mekanizmalar üzerinden gerçekleşmektedir. İç kontrolün ne olduğu veya olmadığı tam olarak anlaşılmadan, sağlayacağı katkıların değeri konusundaki farkındalığa sahip olunmadan yapılan yüzeysel düzenlemeler, sadece sayısal ve görsel verileri artırmaktadır. Başka bir ifadeyle, sadece zorlama veya meşruiyet gerekçeleriyle yapılan iç kontrol düzenlemelerinin etkin olması ve uzun vadede başarı sağlaması mümkün görülmemektedir.

5.1.1.2. Kamu sektörü

Mevzuat açısından bakıldığında; kamu alanında özellikle birincil düzeyde yeterli sayı ve kapsamda düzenleme olduğu, bununla birlikte ikincil ve üçüncül mevzuat seviyesinde başta risk yönetimi, stratejik yönetim ve kurumsal yönetim olmak üzere bazı konularda değişiklik veya ilaveler yapılması gerektiği değerlendirilmektedir. Kurumsal seviyedeki düzenlemeleri açık ve yeterli olan kamu idarelerinde denetleme ve değerlendirme kolaylığının arttığı, diğer idarelerde ise denetim kalitesi açısından sorunların yaşandığı belirtilmektedir. İç kontrol sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki rol ve sorumlulukların daha açık ve ayrıntılı olarak düzenlenmesi beklenmektedir. Bununla birlikte yasal düzenlemelerde çok sık değişiklik yapılması olumlu karşılanmamaktadır.

İç kontrol düzenlemelerinde düzenleyici ve denetleyici kurumların rolleri çok önemli ve belirleyici görülmektedir. Merkeziyetçi gelenekler nedeniyle bir çok idare, iç kontrol düzenlemeleri konusunda merkezden taşraya doğru hareket beklemektedir. Bu bağlamda, merkez ve taşra arasındaki yetki ve sorumluluk alanlarının düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu sektöründe çok sayı ve çeşitlilikte kurum olması nedeniyle standart ve kapsayıcı düzenlemeler yapılması güçleşmektedir. Bununla birlikte tüm farklı yapıları kapsayacak çerçeve düzenlemelerin yapılması mümkün görülmektedir.

5.1.1.3. Özel sektör

Özel sektörün dağınık ve çok çeşitli yapısı, merkezi ve standart düzenlemeler yapılmasını güçleştirmektedir. Bununla birlikte bazı sektör ve alt sektörlerde daha açık ve kapsayıcı iç kontrol düzenlemelerine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Genel olarak iç kontrole atıf yapan veya iç kontrol sisteminin kurulmasını gerektiren değişik seviyelerde düzenlemeler olmakla birlikte güçlü ve kapsamlı bir iç kontrol sistemi tanımlaması bulunmamaktadır. Bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemlerine yönelik daha ayrıntılı görüş vermesi ve sorumluluk almasının uygun olacağı düşünülmektedir.

5.1.2. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin niteliği

5.1.2.1. İki sektöre ilişkin ortak konular

İç kontrol sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusunda genel seviyede gerekli düzenlemelerin yasal yaptırımlar doğrultusunda gerçekleştirildiği, ancak bir çok düzenlemenin gerekli niteliklerden yoksun olduğu anlaşılmaktadır.

İç kontrol sistemlerinin tasarım aşamalarında; basitleştirme, anlaşılır hale getirme, içselleştirme gibi konularda önemli eksiklikler olduğu, hiyerarşik yapıların dikkate alınmadığı, iç kontrol sistemlerinin en hassas tarafını oluşturan insan faktörü açısından yeterli seviyede uzmanlık ve profesyonellik mekanizmalarının oluşturulmadığı, risk yönetimi ve stratejik yönetim bağlamında daha güçlü bağlantıların oluşturulması gerektiği anlaşılmaktadır.

İç kontrol düzenlemelerinin niteliği açısından çok yaygın olarak algı sorunlarının meydana geldiği görülmektedir. Nitekim, iç kontrolün halen diğer işlerden ayrı yürütülmesi gereken ek bir iş olarak algılandığı, mali iş ve işlemlerle ilgili bir denetim mekanizması olduğu veya yasal zorunluluklar gereğince yapılması gereken bürokratik bir işlem olarak kabul edildiği belirtilmektedir. Eksik veya yanlış bilgiler doğrultusunda kurulan iç kontrol sistemlerindeki tasarım hataları nedeniyle uygulama alanlarında somut çıktıların elde edilemediği değerlendirilmektedir. Tasarım hatalarındaki kök nedenlerin bulunamaması ve gözle görünür bir başarı elde edilememesi nedeniyle iç kontrol sisteminin işe yaramadığı veya kurum için çok gerekli olmadığı gibi çıkarımların yapıldığı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, iç kontrol sisteminin temel yaklaşımı olan risk yönetiminin sistem içerisinde doğru ve yeterli bir şekilde tasarlanmaması nedeniyle iç kontrol ve risk yönetimi olgularının ayrık bir gelişim süreci takip ettiği belirtilmektedir. Risk yönetimindeki temel sorunların, kurumların ve yöneticilerin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi konusunda gerekli yetkinliğe sahip olmamalarından ve kurumsal risk iştahının belirlenmesinde güçlük çekilmesinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

İç kontrol ve risk yönetimi konularında, mümkün olan tüm platformlarda farkındalığı artıracak nitelikli eğitim faaliyetlerinin düzenlenmesi, ayrıca üniversitelerin eğitim programlarında daha geniş ve müstakil (muhasebe, sigorta vb. alanlardan bağımsız) bölümler açılması ve alan çalışmalarının desteklenmesi halinde iç kontrol düzenlemelerindeki niteliğin artacağı düşünülmektedir.

Esasen iç kontrol düzenlemelerinin gerekli niteliklere sahip olması konusunda, en fazla yöneticilerin algı, tutum ve davranışlarının belirleyici olduğu görülmektedir. Nitekim genel seviyede yöneticilerin iç kontrol sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusunda çok bilgili ve istekli olmadıkları anlaşılmaktadır. Bu durumun, iç kontrol sisteminin yönetime sağlayabileceği katkılar konusunda yeterli seviyede farkındalığın olmamasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

Diğer önemli bir konu da iç kontrol sistemlerinin performansı konusunda makro ve mikro seviyelerde açık ve ölçülebilir hedeflerin tanımlanmamış olmasıdır. Nitekim mevzuat gereğince bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması, bu kapsamda bazı düzenlemeler yapılmış olması, ancak ara hedefler olarak kabul edilebilir. Çünkü iç kontrol sisteminin kendisi bir amaç değil, hedefe ulaşmak için bir araçtır. Dolayısıyla yöneticiler iç kontrol sistemine yönelik düzenlemelerin var olmasını, ulaşılmış kurumsal bir hedef olarak algılayabilmektedir. Halbuki bu sistemin kurulması sayesinde kurumun toplam performansında nasıl bir kazanım elde edildiğinin analiz edilmesi gerekmektedir.

5.1.2.2. Kamu sektörü

Kamu sektöründeki iç kontrol düzenlemelerinde yukarıda açıklanan genel sorunlar çerçevesinde eksikliklerin meydana geldiği anlaşılmaktadır. Nitekim iç kontrol düzenlemelerinin tasarlanması aşamasında, özellikle uyumlaştırma süreçlerinde toplumsal özelliklerin ve farklılıkların yeterince dikkate alınmadığı, tercüme ağırlıklı terminolojinin içselleştirilemediği, merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal kapasitesinin idarelere rehberlik edecek seviyede olmadığı, bu sorunlar nedeniyle iç kontrol sistemi ve standartları bağlamında kurumlar tarafından gerekli düzeyde uyumlaştırmanın sağlanamadığı değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, mali ve mali olmayan tüm kontrolleri kapsayan iç kontrolün mali yönetim mevzuatı içerisinde düzenlenmesi, iç kontrol merkezi uyumlaştırma görevlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki birimler tarafından yürütülmesi, iç kontrolün kamu idarelerinin yapılarında mali hizmetler fonksiyonu altında düzenlenmesine bağlı olarak, iç kontrol mali nitelikli bir işlem olarak algılanmakta ve tasarım olarak sınırlandırılmaktadır. Dolayısıyla aynı kanunda mali ve mali olmayan kontroller bütünü olarak tanımlanan iç kontrolün, yasal ve yapısal ortamlarda mali bir çerçevede düzenlenmesi öncelikle ele alınması gereken bir çelişki olarak görülmektedir.

İç kontrol düzenlemelerinde tartışılan diğer bir konu da idarelerde bir iç kontrol biriminin olup olmamasıdır. Esasen kurumsal ölçekte yapılacak iç kontrol faaliyetlerinin genel koordinasyonunu (sekretarya) ve rehberlik hizmetlerini yürütmek için kurulan iç kontrol birimlerinin varlığı, diğer birimlerin kendi iç kontrol yükümlülüklerinden kaçınmasına neden olabilmektedir.

Yöneticilerin iç kontrolü sahiplenme düzeylerinin, dış yaptırımların (dış denetim süreçleri, yasal düzenlemeler, uluslararası ilişkiler, dış kaynak tahsisi koşulları gibi) etkisine göre değişebildiği görülmektedir. Bu durumun yöneticilerin iç kontrolü içselleştirememelerinden kaynaklandığı ve dış yaptırımların hafiflemesiyle iç kontrolün sahiplik düzeyinin azaldığı düşünülmektedir.

Kamuda yasal düzenlemeler gereğince idare üst yöneticileri tarafından imzalanan ve kamuoyuna açıklanan iç kontrol güvence beyanlarının nitelik olarak çok güçlü ve inandırıcı olmadığı görülmektedir. Nitekim Sayıştay raporlarında bu durumu teyit eden bulgular yer almaktadır.

İç kontrol, esasen kamu yönetiminin geçmiş ve hata odaklı geleneksel denetim/teftiş anlayışının dar kalıplarını genişleten, daha açık bir ifadeyle tüm yönetim kademelerini ve organizasyonu kapsayan bir evrilmeye tanımlanarak kamu yönetimine dahil edilmiştir.

Bu bağlamda iç kontrolün, sistemden bağımsız çalışan bir denetim ya da kontrol mekanizması olarak düşünülemeyeceği açıktır. Nitekim iç kontrol, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi içerisinde tanımlanan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kıstasları, hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri, stratejik yönetim, performans esaslı bütçeleme, kurumsal risk yönetimi, iç denetim gibi yeni kavramlarla anlamlı bir bütünlük içerisinde tasarlanmıştır.

5.1.2.3. Özel sektör

Özel sektörde, alt sektörlerin ve kurumların özgün yapıları nedeniyle genel çıkarımlar yapılması güçleşmektedir. Ancak genel bir sınıflandırma yapılacak olursa grup (holding) şirketlerindeki yönetimler iç kontrolü, aile şirketlerinden daha fazla benimsemektedirler. Başka bir ifadeyle, patron şirketleri olarak da tanımlanan nispeten küçük ölçekli aile şirketlerinde iç kontrolün yeterince anlaşılmadığı ve benimsenmediği düşünülmektedir. Bu kapsamdaki şirket yönetimleri, iç kontrolü bir maliyet kalemi olarak algılamakta ve kurumsal faaliyetlerini kişisel birikimler ve öncelikler çerçevesinde gerçekleştirmektedirler.

Özel sektörde, iç kontrol sistemi kurulması ve geliştirilmesi konusundaki yaptırımlarının nispeten az olduğu alanlarda faaliyet gösteren şirketlerde, iç kontrol konusundaki farkındalık ve sahiplenme düzeyinin oldukça düşük olduğu düşünülmektedir.

5.1.3. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin uygulanması

5.1.3.1. İki sektöre ilişkin ortak konular

Genel olarak iç kontrol düzenlemelerinin uygulama süreçlerinde görülen sorunların düzenlemelerin tasarım hatalarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Nitekim, uygun nitelikte tasarlanmayan bir iç kontrol düzenlemesinin uygulanmasında başarılı bir performans elde edilmesi mümkün olmamaktadır.

Yönetimin tutum ve davranışları, diğer boyutlarda olduğu gibi iç kontrol düzenlemelerinin uygulanmasında da yüksek düzeyde belirleyici olmaktadır. Yönetimin iç kontrole ilişkin yaklaşımı ve verdiği önem, doğrudan çalışmalara da yansımakta ve kurumsal bir görünüm kazanmaktadır. Diğer taraftan, sık sık değişen yönetim kadroları da iç kontrol uygulamalarında kesintilere yol açmaktadır. Nitekim her yeni yönetici tarafından mevcut iç kontrol uygulamalarının anlaşılması ve benimsenmesi belirli bir zaman gerektirmektedir. Bununla birlikte yeni yöneticilerin farklı algı ve beklentileri mevcut uygulamaların yavaşlamasına ve hatta durdurulmasına da yol açabilmektedir.

Esasen iç kontrolün önemi ve katkısı konusunda yeterli farkındalığa sahip olan uzman personelin uygulamalarda yüksek performans sergilediği anlaşılmaktadır. Ancak bu performansların nihai çıktısı yine yöneticinin yaklaşımına göre şekillenmekte ve değer kazanmaktadır.

Genel olarak iç kontrol uygulamalarının, kamu sektöründe, askeriyede, savunma sanayii şirketlerinde ve bankacılık alanında nispeten daha belirgin ve başarılı olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte yerel yönetim uygulamalarında iç kontrolün daha önemli ve acil bir ihtiyaç haline geldiği düşünülmektedir.

5.1.3.2. Kamu Sektörü

Kamu sektöründe, mevzuatta yer alan bir iç kontrol düzenlemesinin (örneğin yıllık eylem planının hazırlanması) yeterli olduğu algısıyla uygulama safhasının yeterince sahiplenilmediği belirtilmektedir. Nitekim bu kapsamda bir planın hazırlanmasından ziyade o planın uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi halinde iç kontrol açısından kurumsal faydanın elde edilebileceği göz ardı edilebilmektedir.

Kamu sektöründe, özel sektöre göre daha kapsamlı iç kontrol düzenlemeleri olmakla birlikte idarelerin sayı ve çeşitliliği, merkez-taşra uyumsuzlukları gibi nedenlerle iç kontrol uygulamalar arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Kuşkusuz iç kontrol sistemi tüm organizasyonlar için standart yapı ve uygulamaların olmasını gerektirmemektedir. Bu noktada kastedilen farklılık, daha çok uygulamalarda gösterilen kurumsal hassasiyet ve özen ile ilgilidir. Bazı idarelerde üst yönetici uygulamaları yakından takip ederek gerekli düzeltmelerin anında yapılmasını sağlarken bazı idarelerde iç kontrol uygulamaları bir birimin görev alanı içerisinde sıkışıp kalabilmektedir.

Kamu sektöründe özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay Başkanlığının düzenleyici ve denetleyici rolleri çok önemli görülmektedir. Kamu idarelerinin uygulamalarındaki performans, bu kurumların kamu idarelerine yönelik idari kapasiteleri (eğitim, rehberlik, planlama, denetim faaliyetleri vs.) oranında değişebilmektedir.

Kamu idarelerinin merkezdeki idari kapasitesi (insan kaynakları, bilgi teknolojileri vb.) önemli oranda artırılmış, ancak taşra birimlerinin operasyonel yeteneklerinin artırılması konusunda aynı ilerleme sağlanamamıştır.

5.1.3.3. Özel Sektör

Özel sektörde, farklı yasal düzenlemelere göre faaliyet gösteren çok çeşitli yapıda şirket ve oluşum bulunmaktadır. Bunula birlikte finans sektöründeki uygulamalar daha belirgin ve ölçülebilir görülmektedir.

İç kontrol uygulamalarındaki performansın, yasal yaptırımlara ve yönetimlerinin yaklaşımlarına göre değişkenlik gösterdiği anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçilerin, şirketlerin iç kontrol sistemlerini anlamayla sınırlı sorumluluklarının genişletilmesi ve yönetimlere bu konuda daha açık ve etkili olacak sorumluluklar yüklenmesine ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

Özel sektördeki dağınık ve çok çeşitli yapılanma, yöneticilerin baskın rolü, iç kontrole ilişkin yetki ve sorumlulukların yeterli ayrıntıda tanımlanmaması ve yaptırımların zayıf olması gibi nedenler uygulama boyutundaki sorunların temelini teşkil etmektedir.

5.1.4. Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin değerlendirilmesi

5.1.4.1. İki sektöre ilişkin ortak konular

Karmaşıklığın ve belirsizliklerin giderek arttığı bir çevrede, kurumların hedefleri konusunda yeterli güvenceyi elde etmeleri konusunda iç kontrole daha çok ihtiyaç

duymaktadırlar. Bu ihtiyaç karşısında, bazı kesimlerde etkin bir risk yönetimini kapsayan iç kontrol sistemleri kurulmakta ve geliştirilmektedir. Ancak bu farkındalığa sahip olmayan kesimlerde risk yönetiminden ziyade kriz yönetimi ön plana çıkmaktadır.

Türkiye’de iç kontrolün daha çok iç denetim mekanizmaları üzerinden ele alınarak geliştirildiği belirtilmektedir. Bu durum da aslında yönetsel sorumluluk olan iç kontrolün denetsel bir alana taşınmasına neden olmaktadır.

Teknoloji alanındaki gelişmeler, barındırdığı riskler ve yarattığı hassasiyetler itibarıyla kurumlardaki iç kontrol sistemlerinin önemini daha da artırmaktadır. Bununla birlikte, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi konusunda teknolojiiden istifade edilmesi kurumlar için kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye’de iç kontrol sistemlerinin teknolojik gelişmeler açısından daha ayrıntılı değerlendirilmesi ve teknoloji tabanlı düzenlemelerin geliştirilmesine öncelik verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Türkiye’de genel seviyede iç kontrol değerlendirmelerinin düzenli ve yeterli ayrıntıda yapılmadığı, yapılan değerlendirmelerde tespit edilen sorunlara yönelik eylemlerin gerçekleşmediği düşünülmektedir. Bu durumun farklı boyutlarda (yasal, yönetsel, yapısal vs.) bir çok nedeninin olabileceği değerlendirilmektedir.

Tüm olumsuz tespitlere rağmen Türkiye’de iç kontrol konusundaki genel farkındalığın arttığı, bir çok yanlış bilginin ve uygulamanın düzeltilmesi yönünde önemli seviyede çaba gösterildiği değerlendirilmektedir.

Türkiye’de gerek ulusal seviyeye ve gerekse sektörlere yönelik olarak, düzenleyici ve denetleyici kurumlar uhdesinde değerlendirmeler yapılması ve bu değerlendirme sonuçlarının yaptırımlar dahilinde takip edilmesinin gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

5.1.4.2. Kamu sektörü

Kamu sektöründe, iç kontrol konusunda genel çerçevede olumlu bir yönelim olduğu görülmektedir. Nitekim iç kontrol alanında yapılan ilk düzenlemelere yönelik direnç döneminin (Varoğlu ve Basım, 2009: 33) sona erdiği, iç kontrol konusunda belirli bir farkındalığın sağlandığı düşünülmektedir. Bununla birlikte, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusunda ihtiyaç duyulan kapasiteye henüz ulaşamadığı değerlendirilmektedir.

Kamu idarelerindeki iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak, Sayıştay tarafından her yıl yayımlanan raporların önceki yıllardaki gelişmeler dikkate alınarak değerlendirme

yapılması, 2018 yılında iç kontrol konusundaki bulguların sayısallaştırılarak daha somut veriler üzerinden değerlendirilmesi ve iç kontrol metodolojisinin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapılması çok önemli ve olumlu gelişmeler olarak görülmektedir.

Sayıştay raporlarında genel hatlarıyla, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi, gözetilmesi ve geliştirilmesi ile standartlara uyma hususunda eksiklikler bulunduğu ve yürürlükteki iç kontrol mevzuatının gereklerinin yeterince yerine getirilmediği hususunun raporlarda her yıl tekrar edildiği görülmektedir. İç kontrol konusundaki genel tespitlerin, kurumların kamu iç kontrol standartlarına uyum sağlamak amacıyla hazırlamaları gereken eylem planlarının içerik, zamanlılık ve doğrulukları ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer önemli bir nokta ise; Sayıştay raporlarında başta Hazine ve Maliye Bakanlığı olmak üzere düzenleyici kurumlarca ilgili mevzuat hükümlerinde yapılması gerektiği düşünülen değişikliklere dikkat çekilmesidir. Nitekim Sayıştay raporları, sadece kamu idarelerine yönelik faaliyetlere değil kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin tasarımına ve işlevselliğine ilişkin önemli tespitleri de kapsamaktadır. Bu tespitlerin doğruluğu kadar yetkili kurumlarca zamanında ve yeterli seviyede aksiyon alınması da sistemin işlerliği açısından önem taşımaktadır.

İç kontrol, kamu idarelerinin yönetimlerine, yeterli görülmemekle birlikte önemli katkılar sağlamıştır. Özellikle risk yönetimi ve planlama yapma konusundaki kurumsal yeteneklerde gelişme sağlanmıştır. Sayıştay tarafından giderek daha kapsamlı yapılan iç kontrol değerlendirmelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı uhdesindeki Merkezi Uyumlaştırma Birimleri tarafından da yapılması beklenmektedir. Sayıştay bulgularındaki sorunların temelinde yer alan iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkarılması ve kalıcı tedbirlerin alınması önemli bir kazanım olarak görülmektedir.

İç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi kapsamında bilimsel yöntem ve birikimlerden daha fazla yararlanılması, kamu idareleri ile üniversiteler arasındaki işbirliğinin daha etkin ve sürekli hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Kamu sektöründeki iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin olarak AB ilerleme raporları (aynı zamanda bu raporlara temel teşkil eden SIGMA raporları) teknik açıdan (tartışmalı siyasi boyutları dikkate alınmadan) önemli tespit ve önerileri içermektedir. Dolayısıyla her yıl yayımlanan bu raporlar, kısmen de olsa iç kontrolün performansı hakkında dikkate alınacak bilgileri içerebilmektedir.

Sayıştay tarafından yayımlanan raporlar ise gerek genel seviyede ve gerekse kamu idareleri seviyesinde değerlendirme yapmaya imkan veren daha ayrıntılı ve düzenli bulguları kapsamaktadır. Özellikle 2018 yılına ait raporda kamu idarelerindeki iç kontrol sistemlerinin varlığına ve etkililiğine yönelik hususlar ilgili tüm kurumların dikkatle incelemesi gereken performans bilgilerini kapsamaktadır. Sayıştay raporlarındaki iç kontrol değerlendirmelerine ait tespitler ve sayısal bilgiler incelendiğinde, kamu idarelerinin ancak yaklaşık dörtte birinde iç kontrol sistemlerinin kurulduğu ve işletildiği, yarısından fazlasında kısmen eksikliklerin devam ettiği, yaklaşık onda birinde ise hiçbir adım atılmamış olduğu görülmektedir. İç kontrol sistemini kapsayan kamu mali yönetimi ve kontrol mevzuatının 2004 yılından itibaren yürürlüğe girdiği göz önünde bulundurulduğunda, yaklaşık 15 yıl geçmesine rağmen söz konusu performans bilgileri olumlu bir tablo çizmemektedir. Bu nedenle söz konusu raporlarda genel seviyede ve kurumlar özelinde belirtilen bulguların doğru analiz edilmesi, bu kapsamda mevcut düzenlemelerin nicelik ve nitelik olarak gözden geçirilmesi, idarelerin uygulama süreçlerinin yakından takip edilmesi, sonuç olarak mevcut düzenlemeler ve yaptırımlar konusunda gecikmeksizin gerekli değişikliklerin yapılması veya önlemlerin alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

5.1.4.3. Özel sektör

Özel sektörde, üst yönetimlerde iç kontrolü anlama ve benimseme düzeylerinin artmaya başladığı, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerde iç kontrol farkındalığının daha da yükseldiği belirtilmektedir.

Bununla birlikte, yasal ve ekonomik yaptırımların güçlü olmadığı sektörlerde, iç kontrol farkındalığının düşük seyrettiği, iç kontrol çalışmalarının ilave maliyet olarak algılanmaya devam ettiği düşünülmektedir.

Bir çok olumsuz bulguya rağmen, teknolojinin sürekli gelişmesi, uluslararası alanda işbirliği ve rekabet koşullarının şirketleri zorlaması, belirsizlikler nedeniyle risk yönetimine daha fazla ihtiyaç duyulması, akademik çevre ile işbirliğinin güçlendirilmesi, eğitim faaliyetlerinde iç kontrole daha çok yer verilmesi gibi gelişmelere bağlı olarak iç kontrolün önem kazanacağı ve şirket yönetimlerine katkısının artacağı değerlendirilmektedir.

Özel sektöre ilişkin iç kontrol performansı konusunda (kamu sektöründe Sayıştay ve AB ilerleme raporları gibi) düzenli ve kapsamlı bir raporlama sistematigi olmadığı görülmektedir. Sadece KGK tarafından yayımlanan yıllık inceleme raporları nispeten genel bir değerlendirme çerçevesi çizmektedir. Ancak bu raporlar, daha çok bağımsız denetçilerin

denetledikleri kurumların iç kontrol sistemlerini anlamalarına odaklanan bulguları kapsamaktadır. Bu bağlamda, takip eden dönemlerde özellikle düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından makro seviyede yeterli ayrıntıları içeren bir raporlama sisteminin kurulması ve kamuoyunun düzenli olarak aydınlatılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

5.1.5. Yeni kurumsal kuram açısından değerlendirme

Görüşmelerde elde edilen veriler yeni kurumsal kuram açısından analiz edilmiş ve iç kontrolün performansı bağlamında bir kurumsallaşma olup olmadığı araştırılmıştır. Bu sorunun cevabı Türkiye örnekleminde aranmıştır. Görüşme bulgularına ve bu bulguları destekleyen diğer raporlara göre, kavramsal çerçevede açıklanan yeni kurumsal kurama ilişkin savlar doğrultusunda, iç kontrol bağlamında Türkiye’de güçlü bir kurumsallaşmanın ve eşbiçimliliğin meydana geldiği belirlenmiştir. Bu kapsamda, iç kontrol, iç denetim, dış denetim, makul güvence, risk yönetimi, kurumsal yönetim gibi birçok kavram kurum haline gelmiştir. Bu kurumlar, özellikle meşruiyet kazanmak ve böylece varlıklarını daha kolay sürdürmek isteyen örgütlerin eş biçimli hale gelmesine yol açmaktadır. Bu eş biçimlilik, daha çok yasa ve yönetmelik kapsamında düzenlenen zorlayıcı mekanizmalarla örgütlere taşınmaktadır. Bununla birlikte kurumların, taklit edici ve normatif mekanizmalarla da örgütlere taşındığı tespit edilmiştir. Özellikle normatif açıdan sivil toplum örgütleri ile meslek kuruluşlarının eş biçimliliğin oluşmasında dikkate değer rolleri olduğu anlaşılmaktadır. Yeni kurumsal kuram açısından diğer bir konu da kurumsal çevrenin oluşmasıdır. Nitekim iç kontrol bağlamında Türkiye’de ulusal ölçekte kurumsal çevrenin oluştuğu görülmüştür. Söz konusu ulusal çevrenin uluslararası kurumsal çevre ile sıkı bir etkileşim içerisinde olduğu görülmüştür. Bu konuda, COSO, AB, OECD, uluslararası meslek kuruluşları gibi örgütlerin kurumsal çevrelerin oluşmasında belirleyici aktörler olduğu değerlendirilmiştir.

Bu noktada önemli bir tespitin dikkate alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. İç kontrol konusunda bir kurumsallaşma olması ve eş biçimliliğin başta yasal düzenlemeler olmak üzere daha çok zorlayıcı mekanizmalarla gerçekleşmesi beklenen bir durum gibi görülmektedir. Ancak bu araştırmada elde edilen bulguların zaman ve kapsam olarak kıyaslanabileceği benzer bir araştırma bulgusuna rastlanamamıştır. Bu nedenle bu çalışma ilk olması nedeniyle literatüre ayrı bir katkı sunmaktadır. Nitekim bu araştırmada tespit edilen taşıyıcı mekanizmaların (Bknz. Şekil 4.2.: Tablo normatif: %2,5; taklit edici: %4,3; zorlayıcı: %9,1) toplam içerisindeki dağılım oranlarının 5-10 yıl

öncesindeki durumlarıyla karşılaştırma imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu tespitlerin zaman ve kapsam bağlamında incelenmesinin daha anlamlı olacağı düşünülmektedir.

5.1.6. Türkiye’de iç kontrol performanslarının ölçülmesi

İç kontrol sistemlerinin hangi yöntem ve araçlarla inceleneceği konusunda bir çok farklı yöntem ve alan üzerinden çalışma yapılmaktadır. Bu çalışmaların kapsamı, iç denetim, dış denetim gibi konulara göre farklılık göstermektedir (Murthy ve Wheeler, 2018; Gramling ve Schneider, 2018). Ancak, iç kontrole yönelik tartışmalar, muhasebe ve yönetim literatüründeki kontrol kavramının basit kontrol prosedürlerinin ötesine geçen yönleriyle ilgilenmektedir (Hay, 1993:1). Bu nedenle iç kontrol performansının daha geniş ve derin bir paradigmayla ele alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmada, görüşme yapılan kişilere iç kontrolün performansına yönelik bir modelin oluşturulmasına esas olacak sorular sorulmuş ve cevapları analiz edilmiştir. Kuşkusuz bu ağırlık oranları koşullara göre değişebilecektir. Çünkü iç kontrol performansının yeterlilik göstergesi; örgütün yönetim felsefesi, stratejisi, risk iştahı, paydaş beklentileri, sektörel ve örgütsel farklılıklar gibi birçok parametreye göre değişmektedir. Bununla birlikte, bir örgütte iç kontrol performansının, (ağırlık oranlarının değişeceği kabulüyle) iç kontrol düzenlemelerinin niceliği (varlığı), niteliği (tasarımı), uygulanması ve değerlendirilmesi boyutlarında incelenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda tasarlanacak bir ölçme modelinde, sayısal ve sözel verilerin bir arada kullanılması suretiyle kurumun iç kontrol sisteminin performansının ve gelişmeye açık alanların belirlenmesi sağlanabilecektir. Bu modelin hem örgüt yönetimi hem de iç ve dış denetim mekanizmaları tarafından pratik olarak kullanılacak esnek bir yapıda olması beklenmektedir.

İç kontrol performanslarının ölçülmesi konusunda yaygın olarak benimsenen ve uygulanan bir metodolojinin olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte kamu sektöründe Sayıştay tarafından metodoloji geliştirme konusunda önemli çalışmalar yapıldığı, bağımsız denetim şirketleri tarafından kullanılmakta olan özel yöntemler bulunduğu belirtilmektedir.

Bir yönetim sorumluluğu olarak düzenlenen iç kontrol sistemindeki performansın ölçülmesi de kaçınılmaz bir zorunluluk olarak görülmektedir. Bu konuda farklı yapı ve koşullara uyum sağlayacak ve pratik olarak kullanılacak performans ölçme yöntemlerine ihtiyaç duyulduğu belirlenmiştir. Kuşkusuz, başta insan faktörü olmak üzere, iç kontrolün sınırlılıkları çerçevesinde bir performans ölçümü yapılmasının son derece zor ancak değerli olduğu değerlendirilmektedir.

Performans ölçümü konusunda başta düzenleyici ve denetleyici kurumlar olmak üzere, örnek uygulamaları olan kurumlar, sivil toplum/meslek örgütleri, bağımsız denetim ve danışmanlık şirketleri ve akademik çevrenin yapacağı güçlü işbirlikleri sonucunda önemli sonuçlar elde edileceği düşünülmektedir.

İç kontrol performanslarının ölçülmesi kapsamında; iç kontrol bileşenlerinin esas alınarak, nicel ve nitel yöntemler birlikte kullanılması, anket ya da soru formunun ötesine geçilerek çok boyutlu bir performans ölçümü konusunda bir metodoloji oluşturulmasına ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmektedir.

5.1.7. İç kontrol performansının ölçülmesine ilişkin model önerisi

Hangi sektörde ve özelliklerde olursa olsun kurumların iç kontrol performansının ölçülmesinin önemli ve zorunlu olduğu düşünülmektedir. Bir yönetim sorumluluğu olarak tanımlanan iç kontrole ilişkin performansın tam ve doğru olarak ölçülmesi yönetim kalitesini artıran bir unsur olarak görülmektedir.

Mevcut uygulamalar incelendiğinde; genellikle iç kontrol bileşenleri/standartları esas alınarak gruplandırılan sorulardan oluşan formların veya anketlerin kullanıldığı, bu kapsamda elde edilen bilgilere göre iç kontrol performansının ortaya çıkarılmaya çalışıldığı görülmektedir. Söz konusu sorulara yönelik cevaplar/bulgular, “*evet, hayır, kısmen, etkin, etkin değil, açıklamalar*” gibi başlıklar altında değerlendirilmektedir. Bu yöntem, daha çok teftişi ya da mevcut durumun tespit edilmesini (olması gereken kıstasın/olgunun var olup olmadığı) esas alan geleneksel yaklaşımlarda oldukça yaygın ve pratik olarak kullanılagelmiştir.

Ancak günümüzde iç kontrolün genişleyen kapsamı ve artan önemi dikkate alındığında, söz konusu yöntemin iç kontrol performansının tam olarak ölçmesi mümkün görülmemektedir. Başka bir ifadeyle, geleneksel yöntemlerde daha çok muhasebe kayıtları ve bu kayıtlara ilişkin işlemlerin var olup olmadığına yönelik düzenlenen kontrol listeleri, daha çok sadece iç kontrole ilişkin düzenlemelerin ve işlemlerin var olup olmadığına, kısmen de etkin olup olmadıklarına yönelik bulgular sağlamaktadır.

Bu çalışma sonucunda, bir kurumun iç kontrol performansının birbiriyle ilişkili dört boyut üzerinden değerlendirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmiş ve bir model önerilmiştir. Modelin kullanılmasına ilişkin ayrıntıları içeren yönerge Tablo 5.1.’de yer almaktadır.

Tablo 5.1. Önerilen İç Kontrol Performansı Ölçme Modeline İlişkin Yönerge

S. NO.	FAALİYETLER	ÖRNEKLER	AÇIKLAMALAR	
1	MODELİN KURUMA UYGUN HALE GETİRİLMESİ			
1.1.	Modelin tanımlanması			
1.1.1.	Amaç yönünden	Yönetim kontrolü	Yönetim kararı ile yapılabilir.	
		İzleme fonksiyonu	İç kontrol sisteminin izlenmesi için yapılabilir.	
		İç denetim (Kurum iç denetçileri)	İlgili mevzuat gereğince yapılabilir.	
		Dış denetim (Sayıştay Denetçileri)		
	Bağımsız denetim			
1.1.2.	Kapsam yönünden	Kurumun, bir birimi, birkaç birimi, tüm birimleri Kurumun bir faaliyeti, birkaç faaliyeti, tüm faaliyetleri	Tüm kurumu veya faaliyetleri kapsamayan çalışmalarda, inceleme yapılacak birimlerin/faaliyetlerin oluşturduğu süreç bütünlüğü ve ilişkiler sistemi dikkate alınır.	
1.1.3.	Zaman yönünden	Bir yıllık dönem	İnceleme yapılacak zaman dilimindeki bulguları etkileyebilecek dış faktörler de dikkate alınır.	
		Belirli periyodlar		
		Bir proje dönemi		
		Mevcut durum		
1.2.	Modeldeki ağırlık katsayılarının belirlenmesi			
1.2.1.	İç kontrol bileşenlerinin ağırlık katsayılarının belirlenmesi	Kontrol ortamı	1,20	Toplam 5 (beş) puan olmak koşuluyla, her bileşen için ayrı ayrı ağırlık katsayısı verilir. Bu konuda AHP, bulanık matris vs. bilimsel yöntemler, kurumsal tecrübeler, personel anketleri yasal düzenlemeler ile birlikte sezgisel kıstaslar esas alınabilir.
		Risk değerlendirme	1,10	
		Kontrol faaliyetleri	1,00	
		Bilgi ve iletişim	0,90	
		İzleme	0,80	
		Toplam	5,00	
1.2.2.	İç kontrol düzenlemelerinin ve bu düzenlemelerin ilgili iç kontrol bileşeni içerisindeki ağırlık yüzdelerinin belirlenmesi	Etik değerler	30,00%	Kurumda her iç kontrol bileşeni için ayrı ayrı olmak üzere, olması gereken iç kontrol düzenlemeleri ve bu düzenlemelerin bileşen içerisindeki ağırlık yüzdeleri toplam 100% olacak şekilde belirlenir. Bu konuda AHP, bulanık matris vs. bilimsel yöntemler, kurumsal tecrübeler, personel anketleri yasal düzenlemeler ile birlikte sezgisel kıstaslar esas alınabilir. Bu kapsamda 17 COSO iç kontrol ilkesi, 18 kamu iç kontrol standardı gibi genel kabul gören maddeler (gerekli ise kuruma uygun revizeler yapılmak suretiyle) kullanılabilir.
		Misyon	10,00%	
		Organizasyon yapısı	25,00%	
		İnsan kaynakları yönetimi	30,00%	
		Yetki devri	5,00%	
		Kontrol Ortamı Toplamı	100,00%	
1.2.3.	İç kontrol düzenlemesi/iç kontrol bileşeni/iç kontrol sistemi itibarıyla dört boyut üzerinden ağırlık katsayılarının belirlenmesi	Düzenlemelerin sayısı	20,00%	Kurumun risk iştahına ya da denetçinin yaklaşımına göre; Bir önceki aşamada belirlenen her iç kontrol düzenlemesi için ya da her iç kontrol bileşeni için ya da tüm iç kontrol sistemi için toplam 100% olmak üzere dört boyut üzerinden ağırlık yüzdeleri belirlenir. Bu konuda AHP, bulanık matris vs. bilimsel yöntemler, kurumsal tecrübeler, personel anketleri yasal düzenlemeler ile birlikte sezgisel kıstaslar esas alınabilir.
		Düzenlemelerin niteliği	35,00%	
		Düzenlemelerin uygulanması	30,00%	
		Düzenlemelerin değerlendirilmesi	15,00%	
		Toplam	100,00%	
2	MODELİN UYGULANMASI			
2.1.	Modelin tanımlanması sürecindeki kıstaslara göre bir uygulama planının hazırlanması.	* Yönetim tarafından görevlendirilen kişi(ler) * İç kontrol birimi * Kurum iç denetçileri * Dış denetçiler * Bağımsız denetçiler * Diğer	Modeli uygulama konusunda görevli ve yetkin kişiler, iç kontrol düzenlemelerine yönelik incelemeler yaparlar. Bu incelemelerin metodolojisi, tabi oldukları yasal ve yönetsel düzenlemelere göre belirlenir. İnceleme sonucunda tüm iç kontrol düzenlemelerine dört boyut üzerinden performans puanı verilir. Ekip halinde yapılan puanlamalarda bireysel puanlamaların aritmetik ortalaması esas alınır. Puanlamada normal dağılım içerisinde yer almayan puanların gerekçeleri yazılı olarak kayıt altına alınır.	
2.2.	Denetim/inceleme faaliyetinin gerçekleştirilmesi			
2.3.	Denetim/inceleme sonuçlarına göre iç kontrol düzenlemelerinin dört boyutuna göre performans puanlarının verilmesi.			
2.4.	Denetim/inceleme sonuçlarının rapor haline getirilmesi ve ilgili makam, kurum ve birimlere sunulması.			
3	MODELİN UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ			
3.1.	Performans raporunun yetkili makam, birim ve kurumlar tarafından incelenmesi ve performans puanlarının kategorik olarak değerlendirilmesi.	İç kontrol düzenlemelerinin boyutları itibarıyla	Son olarak iç kontrol sisteminin bütünlüğü itibarıyla yapılacak kategorik değerlendirmelerin kurumsal seviyede yetkin ve tecrübeli kişiler tarafından ve objektif olarak gerçekleştirilmesi konusunda gerekli tedbirler alınır. Bu noktada önemli hususlardan birisi, elde edilen performans puanlarının benzer bir kurum ile karşılaştırmasından ziyade eksikliklerini giderdikçe belirli zaman dilimlerindeki puan değişimlerini karşılaştırmasıdır.	
		İç kontrol düzenlemeleri itibarıyla		
		İç kontrol bileşenleri itibarıyla		
		İç kontrol sisteminin bütünlüğü itibarıyla		
3.2.	Değerlendirme sonuçlarına ilişkin eylem planının hazırlanması ve yayımlanması.	Yasal işlemler Yönetimsel kararlar Kurumsal düzenlemeler, revizyonlar, tedbirler	Değerlendirme sonuçlarına ilişkin eylem planı, kurumsal ölçekte hazırlanan diğer eylem planlarına da açıklama yapılmak suretiyle dahil edilebilir.	

5.1.7.1. Önerilen modelin genel özellikleri

Önerilen model, Tablo 5.1.'de gösterildiği üzere üç safha halinde yürütülen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu faaliyetlerde belirtilen seçenekler kurumların özelliklerine ve amaçlarına göre kullanılabilecektir. Modelin genel özellikleri aşağıda belirtilmiştir:

- Model, bir kurumun iç kontrol sisteminin performansını, iç kontrol bileşenleri ve alt unsurları itibarıyla ölçmek amacıyla tasarlanmıştır.
- Model, iç kontrole ilişkin alt unsurların ayrı ayrı ve bir bütün halinde performanslarının değerlendirilmesine imkân vermektedir.
- Modeldeki değişmeyen parametreler iç kontrol bileşenleri (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) ile bu bileşenlere ait dört boyuttur (nicelik, nitelik, uygulama ve değerlendirme). Bu parametreler dışındaki tüm kıstaslar ve ağırlık oranları değiştirilebilmektedir.
- Daha açık bir ifadeyle, söz konusu parametreler dışında, iç kontrol bileşenlerinin alt unsurları (prensipler, standartlar, soru formlarındaki hususlar, yasal gereklilikler vs.) ile birlikte tüm parametrelere (bileşenler ve boyutlar dahil) verilecek ağırlık oranları değiştirilebilir olarak tasarlanmıştır. Böylece, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sürecinde; bir çok faktör (yöneticilerin yaklaşımı, denetçilerin yöntemleri, kurumun organizasyon yapısı ve risk iştahı, sektörel farklılıklar, mevzuat zorunlulukları vs.) dikkate alınarak tüm parametrelerin ağırlık dağılımları esnek biçimde düzenlenebilecektir.
- Modeldeki tüm parametreler, dört boyut üzerinden değerlendirilmektedir. Böylece, karar ve denetim mekanizmalarına çok yönlü bir değerlendirme imkanı sunulmuş, sorunların kök nedenlerinin ve öncelikli iyileştirme alanlarının bulunmasına yönelik somut verilerin elde edilmesi sağlanmıştır.
- Esasen halen soru formlarında kullanılmakta olan soruların birçoğunda önerilen dört boyut genellikle örtük veya parçalı biçimde yer almaktadır. Ancak söz konusu boyutlandırma yapılamadığında elde edilen cevaplar veya kanıtlar anlamlı bir bütünlükte analiz edilememekte ve sonuçlarının değerlendirilmesinde eksiklik olabilmektedir. Örnek olarak; bir iç kontrol düzenlemesine yönelik var ya da yok cevabı ya da bu düzenlemenin etkin ya da etkin değil cevabı, ardından başka soruları getirmektedir. Halbuki sırasıyla düzenlemelerin önce var olmadığı, varsa bu düzenlemelerin gerekli kıstasları karşılayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı, bu düzenlemelerin varlığına ve niteliklerinin uygun

olmasına rağmen ne derece uygulandığı sorularının araştırılması gerekmektedir. Son olarak, iç kontrol düzenlemelerinin bu üç boyutunun anlamlı bir bütünlükte çalışıp çalışmadığı, kurum toplamına nasıl bir fayda sağladığı konusunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Model, yönetim tarafından iç kontrol sisteminin izleme bileşeni kapsamında kullanılabilecek bir araçtır. Bununla birlikte iç ve dış denetçiler tarafından izleme fonksiyonunu da değerlendirmesi nedeniyle daha geniş bir kapsama sahiptir.

- Model, kurumun her seviyedeki birimleri/yöneticileri, iç kontrol birimi, iç denetçiler ve dış denetçiler farklı kesimleri tarafından kullanılabilecektir.

- İç kontrol sisteminin performansının, anket sonuçları, görüşmeler ve doküman analizi, planlar, programlar, çalıştaylar, denetim raporları vs.) gibi farklı yöntemlerin kullanılmasıyla çapraz olarak kontrol edilebilecektir.

- Model, uygulama süreçlerinde elde edilecek tecrübelerle birlikte yazılım haline dönüştürülebilecek, ayrıca kurumdaki diğer yazılım ve sistemlerle entegre edilerek kurumsal faydaları ve pratikliği artırılabilir.

- Modelin kurumlara uygun hale getirilmesi, başka bir ifadeyle performans göstergelerinin ve ağırlık oranlarının belirlenmesi modelin en kritik yanını oluşturmaktadır. Bu nedenle kurumlarda, söz konusu göstergelerin ve ağırlık dağılımlarının subjektif yaklaşımlarla değil yetkin kişilerin katılımı ve uygun görülecek bilimsel yöntemlerin (analitik hiyerarşi prosedürü, delphi, bulanık matris vs.) kullanılması suretiyle belirlenmesi önerilmektedir.

5.1.7.2. Önerilen modele ilişkin örnek uygulamalar

Önerilen modelin çalıştırılması sonucunda, bir kurumun iç kontrol sisteminin genel durumu hakkında elde edilebilecek örnek bilgiler her bir iç kontrol bileşeni ve tüm iç kontrol sistemi için aşağıdaki tablo ve şekillerde ayrı ayrı gösterilmiştir. Tablo ve şekiller, verilerin çeşitliliği ve fazlalığı nedeniyle modelin uygulama çalışmalarından alınarak resim formatında verilmiştir. Örnek uygulamada ele alınan bir kurumun iç kontrol bileşenlerine ve iç kontrol düzenlemelerinin boyutlarına verilen ağırlık oranları tablolarda gösterilen şekilde örnek olarak belirlenmiştir. Bu ağırlık oranlarına göre yapılan inceleme veya denetim faaliyetleri sonucunda 1-5 arasında verilen puanlar tablolarda gösterilmiştir. Sonuç olarak ortaya çıkan tablo ve görseller doğrultusunda değerlendirmeler yapılmıştır. Gerçek uygulamalarda, bu değerlendirmeler daha ayrıntılı ve farklı açılardan da yapılabilir.

Modelin uygulanmasına ve iç kontrol performansının ölçülmesine ilişkin ayrıntılı bilgiler Tablo 5.2.'de açıklanmıştır. Daha sonraki tablo ve şekillerde bu açıklamalara ve hesaplama yöntemlerine göre beş iç kontrol bileşenine ve tüm iç kontrol sistemine ilişkin örnek uygulamalar birbirleriyle bağlantılı olarak yer almaktadır. Tablo 5.2.'de görüleceği üzere, örnek kurumda iç kontrol düzenlemelerinde en fazla ağırlık uygulama boyutuna (%35) verilmiştir. Diğer taraftan diğer tablolardan anlaşılabileceği üzere, iç kontrol bileşenlerine ise sırasıyla kontrol ortamı %30, risk değerlendirmesi %25, kontrol faaliyetleri %20, bilgi ve iletişim %15 ve izleme %10 şeklinde bir ağırlık dağılımı yapılmıştır. Dolayısıyla örnek kurumda iç kontrol düzenlemelerinin en çok uygulama boyutuna önem verildiği, diğer taraftan kontrol ortamındaki düzenlemelerin diğer bileşenlerden daha fazla ağırlık kazandığı anlaşılmaktadır. Bu dağılımlar, yapılacak değerlendirmeler için kurumun yönetim felsefesi, yapısı, risk iştahı ve öncelikleri konusunda ön bilgi vermektedir.

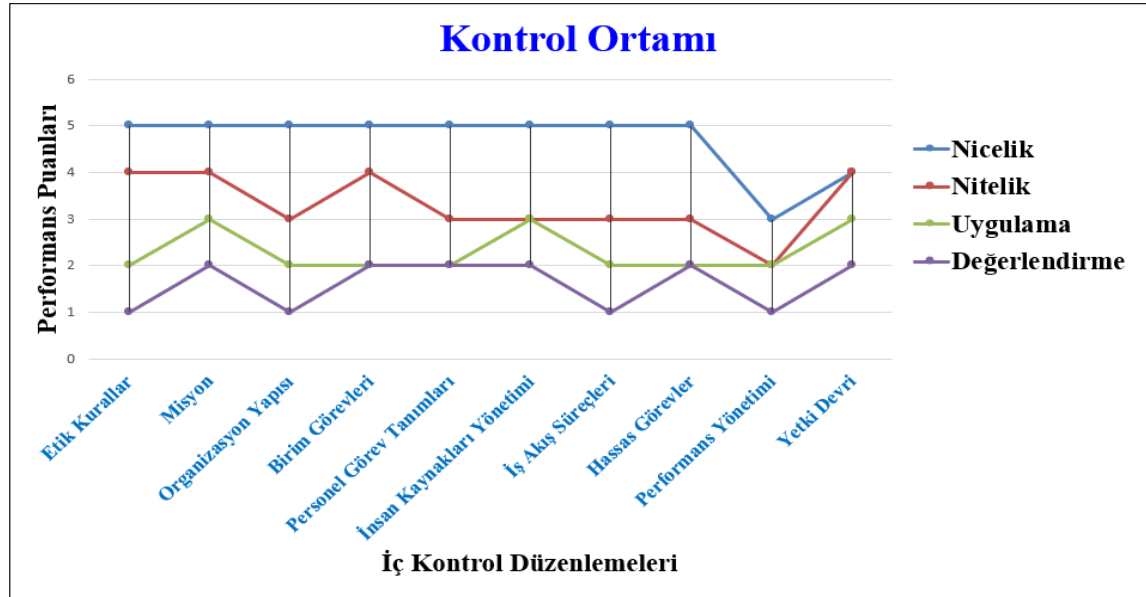
Tablo 5.2. Modelin Uygulanmasına ve Performans Ölçümüne İlişkin Açıklamalar

(1)	(2)	(3)					(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Vok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
	* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları											
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						

AÇIKLAMALAR	
(1)	COSO tarafından belirlenen iç kontrol bileşenleridir. Bu bileşenler modelde değişmeyen faktörlerdir.
(2)	İç kontrol bileşenleri itibarıyla kurumda olması gerektiği düşünülen iç kontrol düzenlemeleridir. Kurumun özelliklerine (tabii olduğu mevzuat, organizasyon yapısı, sektörü vs.) ve denetçinin özelliklerine (iç denetçi, dış denetçi, bağımsız denetçi vs.) dikkate alınarak değiştirilebilir.
(3)	* Performans puanları; kurumda yapılan inceleme/denetim sonucunda her iç kontrol düzenlemesi için 1-5 aralığında verilen puanlardır. ** Ağırlık puanları; Kurumun/denetçilerin yaklaşımlarına göre her iç kontrol düzenlemesi/iç kontrol bileşeni ya da tüm iç kontrol sistemi için dört boyut üzerinden verilen ağırlık puanlarıdır. Kurumun/denetçinin özelliklerine göre değiştirilebilir.
(4)	Her iç kontrol düzenlemesi itibarıyla dört boyut için verilen puanların toplamının dörde bölünmesiyle elde edilen aritmetik ortalamalardır.
(5)	Her iç kontrol düzenlemesi itibarıyla dört boyut için verilen puanların, dört boyutta belirlenen ağırlık oranlarıyla ayrı ayrı çarpılarak toplanması ve toplamın dörde bölünmesiyle elde edilen ağırlıklı ortalamadır.
(6)	Her iç kontrol bileşeni için ayrı ayrı olmak üzere, iç kontrol düzenlemelerine toplam %100 olacak şekilde tahsis edilen ağırlık oranlarıdır. Kurum/denetçi özelliklerine göre değişebilir.
(7)	Her iç kontrol düzenlemesi için hesaplanan ağırlıklı ortalamaların ağırlık oranları ile çarpılması sonucunda elde edilen puanlardır.
(8)	Her iç kontrol bileşenine toplam 100 % olacak şekilde tahsis edilen ağırlık yüzdesidir. Kurum/denetçi özelliklerine göre yüzdelik dağılım oranları değişebilir.
(9)	Her iç kontrol düzenlemesi için hesaplanan ağırlıklı ortalama puanlarının iç kontrol bileşenleri seviyesinde toplanması ve iç kontrol bileşeni ağırlık yüzdesi ile çarpılması sonucunda elde edilen toplam iç kontrol bileşeni puanıdır. Puanlar ayrıca ilgili bileşen içerisindeki yüzdelik karşılığı olarak da ifade edilir.

Tablo 5.3. Kontrol Ortamına İlişkin Puanlamalar

İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Yok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
		* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları										
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						
Kontrol Ortamı	Etik Kurallar	5	4	2	1	12	3,00	0,81	25%	0,20	0,30	0,23
	Misyon	5	4	3	2	14	3,50	0,93	5%	0,05		
	Organizasyon Yapısı	5	3	2	1	11	2,75	0,74	10%	0,07		
	Birim Görevleri	5	4	2	2	13	3,25	0,84	10%	0,08		
	Personel Görev Tanımları	5	3	2	2	12	3,00	0,76	5%	0,04		
	İnsan Kaynakları Yönetimi	5	3	3	2	13	3,25	0,85	15%	0,13		
	İş Akış Süreçleri	5	3	2	1	11	2,75	0,74	10%	0,07		
	Hassas Görevler	5	3	2	2	12	3,00	0,76	5%	0,04		
	Performans Yönetimi	3	2	2	1	8	2,00	0,54	10%	0,05		
	Yetki Devri	4	4	3	2	13	3,25	0,86	5%	0,04		
	Ortalama	5	3	2	2	12	2,98	0,78	100%	0,78	100%	78%



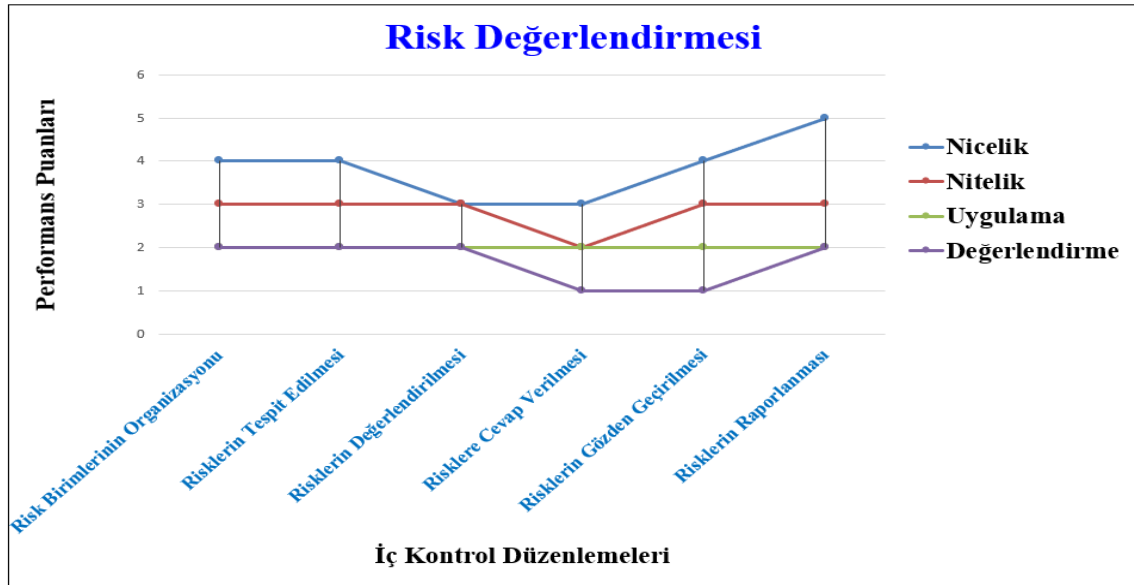
Şekil 5.1. Kontrol Ortamına İlişkin Genel Görünüm

Kontrol Ortamına İlişkin Değerlendirme: Kontrol ortamına ilişkin çok sayıda düzenleme mevcuttur. Ancak bu düzenlemelerin niteliği yetersiz görülmektedir. Özellikle insan kaynakları ve performans yönetimi konularındaki nitelik düşüklüğü önem arz etmektedir. Genel olarak uygulamalar, düzenlemelerin düşük niteliğine bağlı olarak etkin seviyede gerçekleşmemektedir. Bununla birlikte, kontrol ortamına ilişkin düzenlemelerin sonuçları güçlü bir şekilde değerlendirilmemektedir. Değerlendirmelerin uygun şekilde yapılmamasına bağlı olarak gerekli revizyonlar veya iyileştirmeler da yapılmamaktadır.

Tablo 5.4. Risk Değerlendirmesine İlişkin Puanlamalar

İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Yok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
	* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları											
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						

Risk Değerlendirmesi	Risk Birimlerinin Organizasyonu	4	3	2	2	11	2,75	0,70	10%	0,07	0,25	0,16
	Risklerin Tespit Edilmesi	4	3	2	2	11	2,75	0,70	25%	0,18		
	Risklerin Değerlendirilmesi	3	3	2	2	10	2,50	0,64	30%	0,19		
	Risklere Cevap Verilmesi	3	2	2	1	8	2,00	0,54	20%	0,11		
	Risklerin Gözden Geçirilmesi	4	3	2	1	10	2,50	0,68	10%	0,07		
	Risklerin Raporlanması	5	3	2	2	12	3,00	0,76	5%	0,04		
	Ortalama	4	3	2	2	10	2,58	0,67	100%	0,65	100%	65%



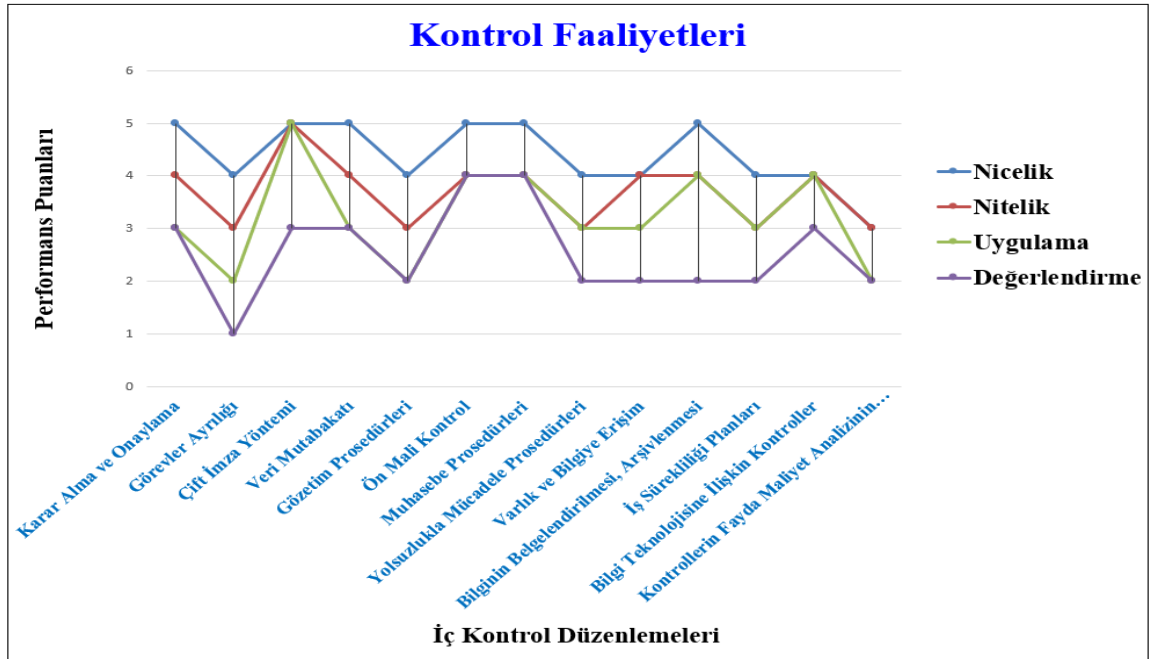
Şekil 5.2. Risk Değerlendirmesine İlişkin Genel Görünüm

Risk Değerlendirmesine İlişkin Değerlendirme: Risk değerlendirme bileşeni konusundaki iç kontrol düzenlemelerinin sayısı ve nitelikleri orta düzeydedir. İç kontrol bileşenleri arasında en düşük ortalama puan risk değerlendirmelerine ilişkin düzenlemelerde görülmektedir. Risklerin değerlendirilmesi kurumun rutin ve zorunlu bürokratik işlemleri arasında kabul edilmektedir. Bununla birlikte mevcut düzenlemelerin sonuçlarının değerlendirilmesi konusuna daha fazla önem verilmektedir. Bu durum risk değerlendirilmesi konusunda yapılacak iyileştirme çalışmaları için olumlu bir ortam olarak görülmektedir.

Tablo 5.5. Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Puanlamalar

İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Yok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
		* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları										
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						

Kontrol Faaliyetleri	Karar Alma ve Onaylama	5	4	3	3	15	3,75	0,95	10%	0,10	0,20	0,18
	Görevler Ayrılığı	4	3	2	1	10	2,50	0,68	10%	0,07		
	Çift İmza Yöntemi	5	5	5	3	18	4,50	1,20	10%	0,12		
	Veri Mutabakatı	5	4	3	3	15	3,75	0,95	8%	0,08		
	Gözetim Prosedürleri	4	3	2	2	11	2,75	0,70	8%	0,06		
	Ön Mali Kontrol	5	4	4	4	17	4,25	1,06	10%	0,11		
	Muhasebe Prosedürleri	5	4	4	4	17	4,25	1,06	5%	0,05		
	Yolsuzlukla Mücadele Prosedürleri	4	3	3	2	12	3,00	0,79	5%	0,04		
	Varlık ve Bilgiye Erişim	4	4	3	2	13	3,25	0,86	10%	0,09		
	Bilginin Belgelendirilmesi, Arşivlenmesi	5	4	4	2	15	3,75	1,01	8%	0,08		
	İş Sürekliliği Planları	4	3	3	2	12	3,00	0,79	8%	0,06		
	Bilgi Teknolojisine İlişkin Kontroller	4	4	4	3	15	3,75	0,98	8%	0,08		
	Kontrollerin Fayda Maliyet Analizinin Değerlendirilmesi	3	3	2	2	10	2,50	0,64	10%	0,06		
	Ortalama	4	4	3	3	14	3,46	0,90	100%	0,89	100%	89%



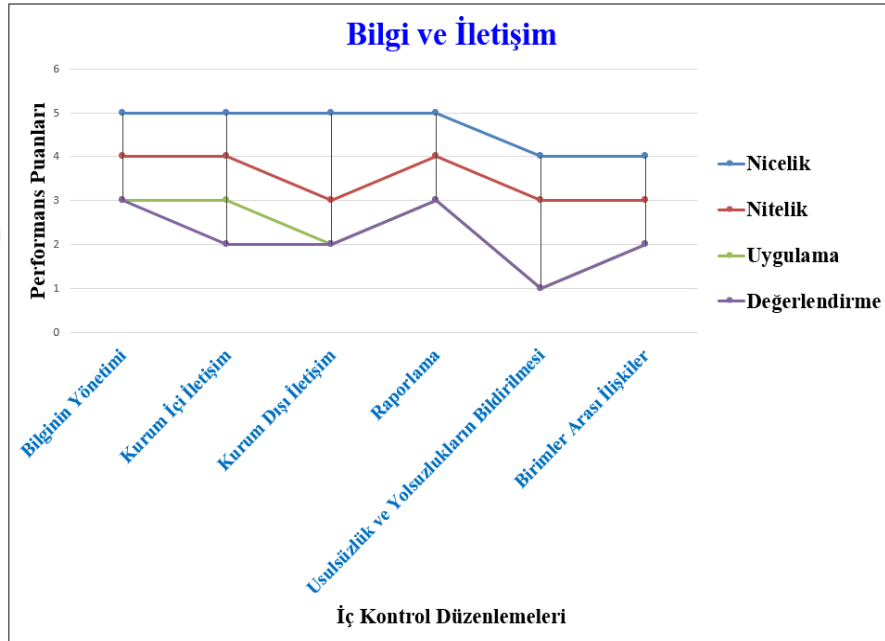
Şekil 5.3. Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Genel Görünüm

Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Değerlendirme: İç kontrol bileşenleri arasında en yüksek ortalama puan kontrol faaliyetlerinde görülmektedir. Kurumda, kontrol faaliyetlerine ilişkin düzenlemelere ve bunların uygulama süreçlerine önem verilmektedir. Ancak teknoloji alanlarına yönelik kontrol faaliyetleri ile kontrollerin fayda maliyet analizlerinin yapılmasına ilişkin düzenlemelere daha fazla önem verilmesi gerekmektedir.

Tablo 5.6. Bilgi ve İletişime İlişkin Puanlamalar

İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Yok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
		* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları										
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						

Bilgi ve İletişim	Bilginin Yönetimi	5	4	3	3	15	3,75	0,95	25%	0,24	0,15	0,13
	Kurum İçi İletişim	5	4	3	2	14	3,50	0,93	20%	0,19		
	Kurum Dışı İletişim	5	3	2	2	12	3,00	0,76	10%	0,08		
	Raporlama	5	4	3	3	15	3,75	0,95	15%	0,14		
	Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi	4	3	1	1	9	2,25	0,59	15%	0,09		
	Birimler Arası İlişkiler	4	3	2	2	11	2,75	0,70	15%	0,11		
	Ortalama	5	4	2	2	13	3,17	0,81	100%	0,83	100%	83%



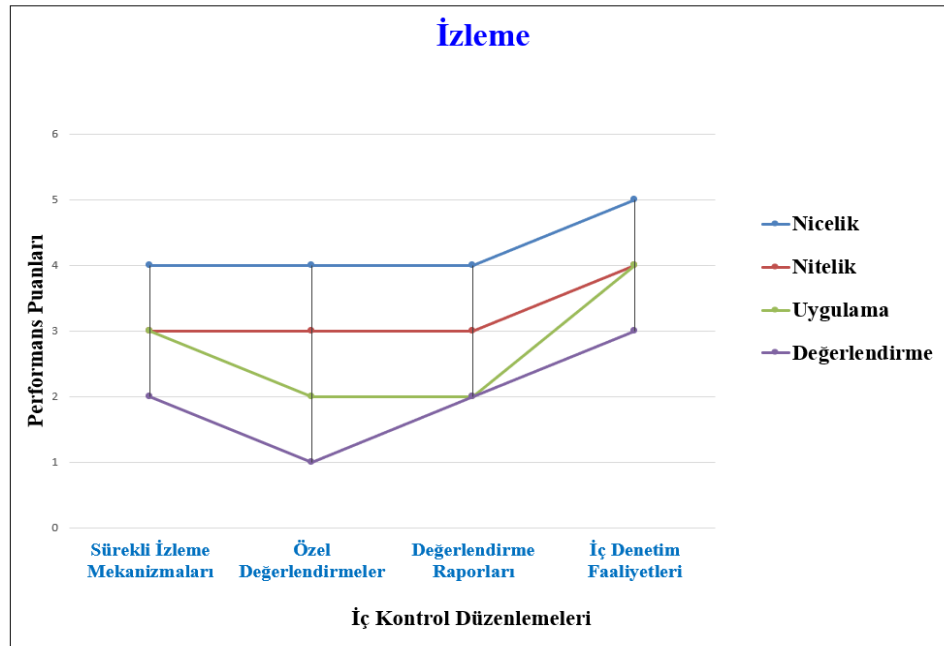
Şekil 5.4. Bilgi ve İletişime İlişkin Genel Görünüm

Bilgi ve İletişime İlişkin Değerlendirme: Bilgi ve iletişim konusunda yeterli sayıda iç kontrol düzenlemesi mevcuttur. Ancak düzenlemelerin niteliklerinin artırılması gerekmektedir. Usulsüzlüklerin bildirilmesi ve birimler arası ilişkiler bağlamında gelişime açık alanlar olduğu görülmektedir. Kurum içerisinde, kontrol ortamından kaynaklanan (organizasyon yapısının yetersizliği, insan kaynakları yönetimindeki boşluklar, görevlerin karmaşıklığı vs.) sorunların bilgi ve iletişim konusundaki iç kontrol düzenlemelerinin performanslarını olumsuz etkilediği değerlendirilmektedir.

Tablo 5.7. İzlemeye İlişkin Puanlamalar

İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Yok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
	* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları											
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						

İzleme	Sürekli İzleme Mekanizmaları	4	3	3	2	12	3,00	0,79	25%	0,20	0,10	0,08
	Özel Değerlendirmeler	4	3	2	1	10	2,50	0,68	20%	0,14		
	Değerlendirme Raporları	4	3	2	2	11	2,75	0,70	30%	0,21		
	İç Denetim Faaliyetleri	5	4	4	3	16	4,00	1,04	25%	0,26		
	Ortalama	4	3	3	2	12	3,06	0,80	100%	0,80	100%	80%



Şekil 5.5. İzlemeye İlişkin Genel Görünüm

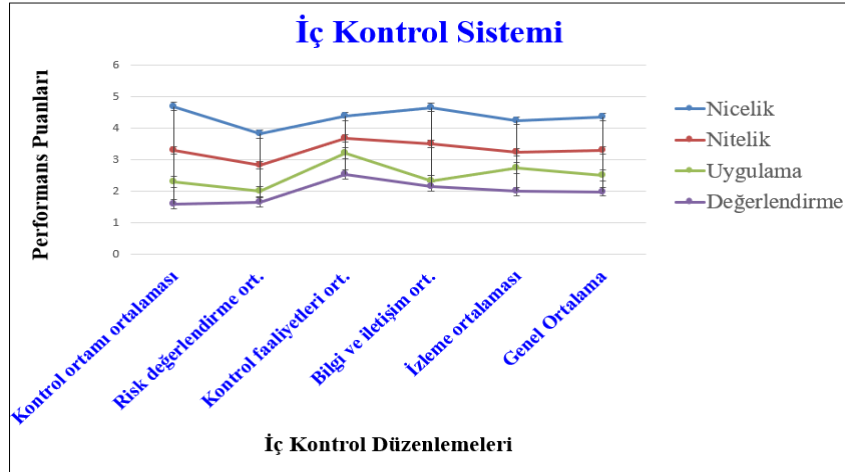
İzlemeye İlişkin Değerlendirme: İzleme faaliyetlerine ilişkin iç kontrol düzenlemeleri orta seviyede yürütülmektedir. Bu faaliyetler kurumun rutinleri haline gelmiştir. Ancak nitelik ve uygulama boyutlarında gelişime açık alanlar bulunmaktadır. İzleme faaliyetlerinin etkinliği daha çok iç denetim faaliyetleriyle sağlanmaktadır. Diğer izleme fonksiyonlarının güçlendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Tablo 5.8. İç Kontrol Sistemine İlişkin Puanlamalar

İç Kontrol Bileşenleri	Performans Göstergeleri	* Düzenlemelerin Performans Puanları (1-5)					Aritmetik Ortalama	Ağırlıklı Ortalama	Ağırlık Oranları	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Puanı	İç Kontrol Bileşeni Ağırlık Yüzdesi	İç Kontrol Bileşeni Puanı
		1=Yok	2=Zayıf	3=Orta	4=İyi	5=Tam						
	* * Düzenlemelerin Ağırlık Puanları											
	Kurumun iç kontrol düzenlemeleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	TOPLAM						
		25%	30%	35%	10%	100%						

												(10)	(11)
İç Kontrol Sistemi	Kontrol ortamı ortalaması	5	3	2	2	12	2,98	0,78	0,30	0,78	1,00	0,78	
	Risk değerlendirme ort.	4	3	2	2	10	2,58	0,67	0,25	0,65			
	Kontrol faaliyetleri ort.	4	4	3	3	14	3,46	0,90	0,20	0,89			
	Bilgi ve iletişim ort.	5	4	2	2	13	3,17	0,81	0,15	0,83			
	İzleme ortalaması	4	3	3	2	12	3,06	0,80	0,10	0,80			
	Genel Ortalama	4	3	3	2	12	3,05	0,79	1,00	3,07	100%	78%	

AÇIKLAMALAR												
(10)	İç kontrol bileşenlerine verilen ağırlık yüzde dağılımlarının toplamıdır. Başka bir ifadeyle tüm performans puanlarının tam (100%) olması durumudur. Performans puanının kıyaslanacağı yüzdelik göstergedir.											
(11)	İç kontrol bileşenlerine verilen puanların toplamıdır. Sonuç olarak kurumun tüm iç kontrol sistemine yönelik belirlenen performans puanıdır.											



Şekil 5.6. İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Görünüm

İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme: Kurumdaki iç kontrol düzenlemeleri sayısal olarak yeterli seviyededir. Başka bir ifadeyle değişik saiklerle (mevzuat, taklit, eğitim vs.) gerekli düzenlemeler önemli ölçüde yapılmıştır. Ancak bu düzenlemelerin nitelikleri yeterli düzeyde değildir. Bu kapsamda, iç kontrol düzenlemeleri tam olarak anlaşılıp benimsenmemiş ve/veya düzenlemeler kurumun iç ve dış çevre koşulları/özellikleri dikkate alınmadan yapılmış olabilir. Düzenlemelerin nitelik sorunları, uygulama süreçlerini olumsuz olarak etkilemektedir. Ayrıca iç kontrol düzenlemelerine yönelik performansların güçlü bir yönetim desteğiyle değerlendirilmediği görülmektedir. Kontrol faaliyetleri yüksek seviyede olmasına rağmen etkin bir risk yönetimine dayanmamaktadır. Bu doğrultuda kontrol faaliyetlerinin maliyet etkinlik analizlerinin daha sağlıklı yapılması ve teknolojiye daha aktif yararlanılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki örnek uygulamalarda elde edilen bilgiler esasen bir kurumdaki iç kontrol sisteminin sağladığı makul güvence seviyesinin somutlaştırılmış halini yansıtmaktadır. Nitekim, bir kurumun iç kontrol sisteminin sağladığı güvence, o kurumun yönetici ve çalışanları kadar dış paydaşlarını da (kurumun özelliğine göre vatandaşlar, hissedarlar, kreditorler, dış denetçiler vs.) ilgilendirmekte ve etkilemektedir.

Önerilen modelin, başta düzenleyici ve denetleyici rolü olanlar olmak üzere, ilgili kurumlar, sivil toplum/meslek örgütleri ve akademik çevreler tarafından farklı yönleriyle incelenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Diğer taraftan, modelin uygulayıcı birimlerde yapılacak çalışmalar ve bilgisayar yazılımları üzerinden geliştirilmesi mümkün görülmektedir. Sonuç olarak önerilen model ile birlikte Türkiye’de iç kontrol performansının ölçülmesi çalışmalarına mütevazı bir katkı sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

5.2. Sonuç

Bu çalışmada, iç kontrol tarihsel, kavramsal, yönetsel ve kuramsal olmak üzere dört perspektiften incelenmiş ve böylece geniş bir literatür taraması yapılmıştır. Vaka çalışmasının kuramsal paradigmasını yeni kurumsal kuram oluşturmuştur. Bu çerçevede Türkiye’de iç kontrolün performansı incelenmiş ve performans ölçümü konusunda bir model önerisi yapılmıştır. Ayrıca doküman incelemeleri ve görüşmelerde elde edilen bulguların değerlendirilmesi kapsamında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır

Tarih boyunca genellikle denetim ve muhasebe alanında tanımlanan iç kontrol, basit yapılardaki kontrol listelerinden örgütlerin stratejilerine kadar genişleyen bir evrim yaşamıştır. Bu evrimin temel nedeni, örgütlerin ve paydaşlarının çıkarlarının korunmasına ilişkin güvence beklentilerinin değişimi olarak görülmektedir.

Örgütlerin ve paydaşlarının güvence beklentileri, ekonomik, siyasi, sosyo-kültürel ve teknoloji gibi birçok alanda meydana gelen gelişmelere göre değişmektedir. Ancak tarihsel sürece bakıldığında daha çok önemli skandallar ve krizler sonrasında mevcut yönetim modellerinin ne kadar yeterli olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede değişen güvence beklentilerine göre iç kontrole ilişkin yeni yaklaşımlar ve modeller geliştirilmektedir. Nitekim, önceden sadece işletme sahipleri/yöneticileri için güvence üreten iç kontrol sistemi, günümüzde işletmenin dış paydaşlarının da odaklandığı bir yapı haline gelmiştir. Kuşkusuz bu değişim süreci sayısız değişkene bağlı bir döngü halinde devam edecektir.

Başka bir ifadeyle, antik dönemden günümüze uzanan tarihsel süreçte örgütlerin yaşadığı değişimlere bağlı olarak iç kontrolün bugünkü anlamını kazandığı görülmektedir. Şüphesiz bu değişimler silsilesi devam edecek ve iç kontrol de kavramsal konumunu güncelleyecektir. İç ve dış çevredeki gelişmeler doğrultusunda örgütlerin yapı ve stratejileri değiştikçe, iç kontrol sistemlerinin de geliştirilmesi gerekmektedir. Bunun en önemli kanıtı, teknolojik gelişmelerdir.

İç kontrolün bugün taşıdığı kavramsal anlam, dünyada ve ABD’de birbirini tetikleyen birçok gelişme (skandallar, krizler, teknolojik yenilikler vs.) sonrasında ortaya çıkmış, yapılan düzenlemeler bu bağlamda gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, küresel ve ulusal seviyede başta ekonomik ve teknolojik gelişmeler olmak üzere birçok faktör de iç kontrol düzenlemelerinin tasarımında belirleyici rolleri paylaşmıştır. Dolayısıyla, iç kontrol düzenlemelerinin daha çok skandallar ve krizler sonrasında güçlü bir şekilde ele alındığı, bu düzenlemelerin uygulanmasıyla ortaya çıkacak iç kontrol performansının da öncelikle bu olayların tekrar durumuna veya tekrar etmesi halinde yaratacağı etki seviyesine göre ölçülebileceği düşünülmektedir.

Bu çerçevede Türkiye’nin, ABD’de iç kontrolün kavramsallaşmasına yol açan sorunlara karşı geliştirilen tedbirleri taklit etmekten ziyade kendi yönetim alanlarına yönelik sorunların teşhis ve tedavi edilmesi konusunda kurumsal yönetim ilkelerinden ve iç kontrol prensiplerinden bilinçli bir şekilde istifade etmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

İç kontrol performansı konusunda doğru bir değerlendirme yapmak için özellikle sanayi devriminden günümüze uzanan tarihsel ve kavramsal gelişmelerin anlaşılması ve iç kontrol performansının bu perspektiften yorumlanması gerekmektedir. Bu çalışmada öncelikle bu perspektifin oluşturulması amaçlanmıştır.

Nitekim 19. yüzyıl sonlarında, muhasebe odaklı bir denetim mekanizması olarak İngiltere’den Amerika kıtasına taşınan iç kontrol kavramı, yaşanan skandalların ve krizlerin etkisiyle geçirdiği evrim sonucunda, makul güvence oluşturmayı hedefleyen bir yönetim sorumluluğu olarak tüm dünyaya yayılmıştır.

Yaklaşık yüzyıllık bir dönemde yaşanan onlarca travma sonrasında şekillenen iç kontrol, merkezden çevre ülkelere nispeten daha kısa sürelerde taşınmıştır. Bu taşınma yeni kurumsal kuram açısından daha çok meşruiyet kaygısıyla ve zorlayıcı mekanizmalarla eş biçimliliğe dönüşmüştür. Bu tespiti ülkemiz örneğinde yorumlamak gerekirse, Türkiye’de

iç kontrol yaklaşımı, OECD ve AB eksenindeki uluslararası bağlantıların zorladığı koşullar sonucunda bir çok kavramla birlikte önce özel sektöre sonra kamu sektörüne ithal edilmiştir. Kuşkusuz, bu dönemlerde gerekli uyumlaştırma süreçleri gerçekleştirilmiştir. Ancak ithal edilen yaklaşımlarla mevcut (ulusal ve sektörel) yönetim sorunlarının ne kadar uyumlu olduğu ve uyumlaştırma süreçlerinde bu uyumun ne kadar dikkate alındığı önemli bir tartışma konusu olarak görülmektedir. Dolayısıyla, sonuç ve neden ilişkisi bağlamında, iç kontrol performansına ilişkin bugün tespit edilen sorunların, temel olarak uyumlaştırma süreçlerinde tam ve doğru olarak yapılmayan analizlerden veya bu analizlerin gerektirdiği aksiyonların alınmamasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bir benzetme yapılacak olursa, “hastalığın zamanında ve doğru teşhis edilmesi, bu teşhise uygun tedavinin belirlenmesi ve tedavi sürecine uygun davranılması” gerekmektedir. Bu sürecin bir bütün halinde ve etkin bir şekilde yönetilmesi halinde iç kontrol performansının artacağı düşünülmektedir.

Dolayısıyla, uluslararası çevrede gelişen modelleri “zorlayıcı” mekanizmalarla “taklit etme” stratejisinin gözden geçirilmesi, bununla birlikte uluslararası modellerin, ulusal dinamiklerin (kültürel özellikler, sosyal ve ekonomik koşullar, eğitim, özgün yapılar vs.) daha çok dikkate alındığı süzgeçlerden geçirilerek uyumlaştırılması (tercüme kolaylığından vazgeçilmesi) gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıdaki genel tespitlere bağlı olarak, Türkiye’de iç kontrolün, meşruiyet kaygısıyla ve daha çok zorlayıcı mekanizmaların etkisiyle uluslararası yapılarla eş biçimli hale gelmiş bir görünüm sergilediği görülmektedir. İç kontrol düzenlemeleri konusunda sektörel eksiklikler olmakla birlikte temel düzenlemelerin sayı ve kapsam olarak yeterli olduğu değerlendirilmektedir. Bununla birlikte mevcut iç kontrol düzenlemelerinin niteliklerinin artırılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, iç kontrolün kağıt üzerinde değil gerçek olaylar düzleminde ele alınarak tasarlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

İç kontrol sistemlerinin tasarımında dikkat edilecek bir konu da “kontrol etmekten ziyade kontrol altında tutma” yaklaşımının esas alınmasıdır. Zira kontrol etmek, daha çok yapılmış bir işlemin/gerçekleşmiş bir riskin sonuçlarının denetsel perspektifle kontrolü anlamını taşımaktadır. Halbuki iç kontrol, sadece geçmiş odaklı (tespit edici) kontrollerden oluşmamaktadır. Bu bağlamda geleceğe yönelik (önleyici kontroller) olarak oluşabilecek risklerin yönetilmesini de esas alan kontrol altında tutma yaklaşımının yönetsel bir davranış olarak benimsenmesi gerekmektedir.

İç kontrol düzenlemelerindeki nitelik sorunları genel olarak, “anlaşılabilirlik, uygulanabilirlik, ölçülebilirlik ve hesap verilebilirlik” kıstaslarında yoğunlaşmaktadır. Bu kıstaslar açısından oluşan nitelik sorunları doğal olarak uygulama alanlarına yansımaktadır. Bu kıstaslara yönelik yapılacak iyileştirme çalışmalarının uygulama sonuçlarına ve dolayısıyla iç kontrol performansının artmasına katkı sağlayacaktır.

İç kontrolün tarihsel ve kavramsal altyapısından kopuk olarak tanımlanması nedeniyle bir çok yanlış bilginin üretildiği ve yaygın hale geldiği görülmektedir. İç kontrole ilişkin yanlış algı ve bilgiler, doğal olarak iç kontrol düzenlemelerinin tasarım, uygulama ve değerlendirilmesine bakış açılarını etkilemektedir.

Günümüzde halen, iç kontrolün bir denetim fonksiyonu olduğu ve daha çok muhasebe ve finans alanına yönelik uygulandığı algısı, iç kontrolden beklenen performansı doğrudan olumsuz olarak etkilemektedir. Türkiye’de iç kontrol konusunda önemli düzenlemelerin yapıldığı görülmekle birlikte yanlış algıların halen etkili olduğu belirlenmiştir. Nitekim iç kontrol kavramındaki “kontrol” kelimesinin yarattığı denetim algısı yönetim sorumluluğu bilincini zayıflatmaktadır. Her iki sektörde de mali, muhasebe ve finans başlıkları altında çoklukla görülmesi iç kontrolün geniş alanını daraltmaktadır. Bu bağlamda risk yönetimi iç kontrolden kopuk olarak daha çok ön plana çıkmaktadır.

İç kontrol konusunda yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesinde iki temel sorun tespit edilmiştir. Birincisi, iç kontrol değerlendirmelerinin yapılması konusunda yeterli ve etkin performans ölçüm araçlarının olmamasıdır. Nitekim bu çalışmada bir model önerisi yapılmaktadır. Diğer sorun ise yapılan değerlendirme sonuçları karşısında gerekli aksiyonların alınmamasıdır. Bu konudaki en somut tespit Sayıştay raporlarında görülmektedir. Nitekim, kamu idarelerinin yaklaşık %11’nde iç kontrol sistemi konusunda (2004 yılından itibaren yürürlüğe giren yasal hükümlere aykırı olarak) hiçbir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Bu bağlamda söz konusu kurumların savunmaları, mevcut düzenlemelerin niteliği ve yasal yaptırımların gücünün birlikte ele alınması gerekmektedir.

Ülkemizde iç kontrol konusunda belirlenen bir çok soruna rağmen özellikle farkındalık açısından olumlu bir gelişme süreci yaşanmaktadır. Bu süreçte, iç kontrole ve diğer yönetim alanlarına ilişkin sorunların ele alınması maksadıyla ilgili tüm paydaşların katılımıyla ortak çalışmalar yapılması ve aktif tartışma platformlarının oluşturulmasının çok faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, kurumların ve paydaşlarının hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin güvence beklentilerine bağlı olarak iç kontrolün değişim sürecinin devam edeceği düşünülmektedir. Nitekim operasyonel süreçlerden stratejik kararlara kadar uzanan temel beklentinin, “işlerin yolunda gitmesini ve hedeflere ulaşılmasını sağlayacak makul bir güvencenin” elde edilmesine yönelik olduğu düşünülmektedir.

Bu bağlamda, performansı doğru ölçülmeyen bir iç kontrol sisteminin sunduğu güvence seviyesinin, kurum hedeflerine ulaşılmasını tehdit eden gerçek riskleri kapsamayacağı ve yönetim kararlarının isabet yüzdesini azaltacağı değerlendirilmektedir. Bu noktada, risklerini yönetemeyen bir kurumu krizlerin yönetmesi kaçınılmaz olacaktır.

5.3. Araştırmanın Katkısı

Bu çalışmanın gerek metodolojisi ve gerekse sonuçları itibarıyla literatüre önemli katkılar sağlaması beklenmektedir. Nitekim iç kontrol konusunda; uluslararası ve ulusal düzenlemelerin ilişkisel boyutu ele alınmış, Türkiye ölçeğinde kamu sektörünü ve özel sektörü kapsayan ve karşılaştıran bir çalışma yapılmış, dört boyutlu bir araştırma gerçekleştirilmiş, çok kapsamlı doküman analizleri yapılmış, farklı kurumlarda ve sektörlerde yetkin kişilerle görüşmeler yapılmış, tüm bu çalışmalar yeni kurumsal kuram paradigmasıyla değerlendirilmiştir. Çalışmanın bu bağlamdaki çok yönlü özgünlüğünün diğer çalışmalara rehberlik yapacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın sadece akademik alana değil aynı zamanda iç kontrol performanslarının ölçülmesi kapsamında; Türkiye’de düzenleme, uygulama, denetleme, eğitim, danışmanlık, sertifikasyon gibi bir farklı alanlarda faaliyet yürüten tüm kurumların çalışmalarına değer katacağı beklenmektedir. Nitekim bu çalışmada önerilen modelin, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusundaki metodoloji oluşturma çalışmalarına farklı bir bakış açısı kazandıracığı düşünülmektedir. Sonuç olarak bu çalışmada;

- Mevcut çalışmalardan farklı bir yaklaşımla, birbirini tamamlayan veri çeşitliliğini oluşturarak Türkiye genelinde çok boyutlu bir araştırma yapılması,
- İç kontrolün kuramsal alt yapısının güçlendirilmesi,
- İç kontrolün yönetim alanının büyük resminde konumlandırılması,
- Sektörler arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya çıkarılması,
- Sektörel performansların bir bütünlük içinde karşılaştırılması,
- İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik bir model geliştirilmesi,

- Benzer bağlamda yapılacak diğer çalışmalar için rehber olacak bir çerçeve oluşturulması suretiyle sadece literatüre değil aynı zamanda uygulama alanlarına da katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

5.4. Araştırmanın Kısıtları

Bu araştırma, konusu itibarıyla geniş bir alanda ayrıntılı bir inceleme sürecini gerektirmektedir. Bu bağlamda araştırma soruları açısından çok kapsamlı bir tarama yapılmakla birlikte çalışmaya katkı sağlayacak tüm kaynaklara ulaşma kısıtı bulunmaktadır.

Diğer taraftan iç kontrol konusunda yetkin 10 kişiyle görüşme gerçekleştirilmiştir. Ancak iletişime geçilmesine rağmen değişik gerekçelerle görüşmeye olumlu cevap vermeyen kurum ve kişiler de olmuştur. Söz konusu görüşmelerin de yapılmış olması halinde çalışmaya daha fazla katkı sağlanabileceği değerlendirilmektedir.

Çalışmanın nitel yöntemle yürütülmesine bağlı olarak ayrıntılı bir içerik analizi yapılması, tema-kod yapısının oluşturulması gibi süreçlerde araştırmacının doğal olarak daha aktif olması gerekmektedir. Bu durumun avantajları olduğu gibi kişisel deneyim ve beklentilerin etkisiyle sübjektif davranma ihtimalini artırmaktadır.

5.5. Gelecekte Yapılacak Araştırmalara Yönelik Öneriler

Bu çalışmanın kuramsal paradigmasını oluşturan yeni kurumsal kuram kapsamında, Türkiye’de iç kontrol performansının oluşmasına ilişkin olarak, zorlayıcı, taklit edici ve normatif mekanizmaların hangi saiklerde ve oranlarda etkili olduğu konusunda bir araştırma yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Böylece bu çalışmanın temelini oluşturduğu yaklaşımın geliştirilmesi ve literatürün zenginleştirilmesi sağlanacaktır.

Diğer taraftan, bu çalışmanın sonuçları çerçevesinde, gelecekte yapılacak çalışmalarda, iç kontrol bağlamındaki gelişmelerin, vekalet teorisi gibi temel unsurları uygun olabilecek diğer kuramların paradigmatlarıyla incelenmesi önerilmektedir. Böylece, yönetim alanındaki gelişmelere kuramsal açıdan derinlik ve çeşitlilik katılması sağlanacaktır.

Bu çalışma, araştırma soruları doğrultusunda makro seviyede yapılmış ve iç kontrol performansının ölçülmesine yönelik temel nitelikte bir model önerilmiştir. Önerilen modelin farklı sektörlerde faaliyet gösteren kurumlarda karma yöntemlerle ve uygun ölçeklerle test edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda, kurum çalışanlarına yönelik anket uygulamasını, iç kontrol sisteminde nispeten aktif rolleri olanlara yönelik (risk

yöneticileri, iç denetçiler vs.) odak grup görüşmesini ve yöneticilerle görüşme yapılmasını kapsayan bir modelin uygulanması bir yöntem olarak önerilmektedir.

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişimi bileşeni kapsamında tanımlanan ancak uygulamadaki sınırlamalar nedeniyle önemli gelişmeler kaydedilemeyen “şikayet ve ihbar mekanizmaları” konusunda yapılacak alan araştırmaları ve bu doğrultuda geliştirilecek metodolojiler sonucunda iç kontrol sisteminin performansı açısından önemli kazanımlar sağlanacağı düşünülmektedir.

Ayrıca, gelecekte örgütlerin iç kontrol performansının daha karmaşık ve bütünlük bir modelle ölçülmesine ihtiyaç duyulacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda, iç kontrol performansının ölçülmesi konusunda yapılacak bilimsel tabanlı çok yönlü çalışmaların literatüre ve uygulama alanlarına önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye’de sivil toplum örgütleri ve meslek kuruluşlarının; iç kontrol alanına yönelik (eğitim, danışmanlık, sertifikasyon, akreditasyon vs.) faaliyetleri, kurumların yönetim kalitelerinin artırılmasına katkıları ve potansiyel ortak çalışma alanları konularında yapılacak araştırmaların iç kontrol performansının artırılması kapsamında çok değerli olacağı düşünülmektedir.

Son olarak, teknoloji alanındaki hızlı değişimlerin iç kontrol sistemlerine etkisi ve bu bağlamda iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi amacıyla güncel teknolojiden nasıl istifade edilebileceği konusunun yakın gelecekte önemli bir araştırma alanı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKLAR

- AB, Avrupa Birliği'nin Resmi İnternet Sayfası. (2017). Communication To The Commission From Commissioner Oettinger, Revision of the Internal Control Framework. Brussels, 19.4.2017 C (2017) 2373 final. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2017/EN/C-2017-2373-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>.
- AB, Avrupa Birliği'nin Resmi İnternet Sayfası. (2018) Annual Management and Performance Report for the EU Budget Financial Year 2018. <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/annual-management-and-performance-report-2018.pdf>.
- Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin dış denetim bulgularına göre analizi. *Kastamonu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 19 (4),74-92.
- Akbulut, E. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve Trakya Bölgesindeki ayçiçek yağı sektöründe bir araştırma. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2(1), 174-187.
- Akdemir, A., (2016). Temel kavramlar. Ed. A. Akdemir. *Örgütlerde stratejik yönetim*, (içinde) s.: 5-30. Ankara: Orion Kitabevi.
- Aksoy, T. (2010). *Basel ve iç kontrol* (2. baskı). Ankara: TÜRMOB Yayın No: 384.
- Aktuğlu, M., A. (1983). *Denetleme ve revizyon*. İzmir.
- Aktürk, A. ve Kılıç, R. (2015). İşletme yöneticilerinin iç kontrol yanlışları: Antalya gıda üretim sektöründe bir araştırma. *Journal of Yaşar University*, 10 (39), 6565-6573.
- Akyel, R. (2010). Günümüzde iç kontrol anlayışı ve Türkiye'ye yansımaları. *Amme İdaresi Dergisi*, 43(1), 167-191.
- Al-Hawatmeh, O. M., & Al-Hawatmeh, Z. M. (2016). Evaluation of internal control units for the effectiveness of financial control in administrative government units: A field study in Jordan. *European Scientific Journal*, May 2016 edition 12 (13), 225-256. DOI: 10.19044/esj.2016.v12n13p225.
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S., & Hogan, C.E. (2017). *Auditing and Assurance services*. 16th ed. Global Edition.
- Arkun, O. F. (1980). *İşletmelerde muhasebe denetimi* (2. baskı). İstanbul: İ.T.T.İ.A. Nihad Soyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 317-550.

- Bakkal, H., Tunç, İ. ve Kasımoğlu, A. (2016). *İç kontrol ve kurumsal risk yöntemi*. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11 (15), 163-180.
- BDDK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Resmi İnternet Sayfası, <https://www.bddk.org.tr/>.
- Bilgi, İ., Mihaylova, L. ve Papazov, E. (2017). Internal control activities in small Turkish companies. *Journal of Contemporary Management Issues*. (22), Special issue, 69-83.
- Bozkurt, Ö., Ergun, T., Sezen, S. (1998). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: TODAİE Yayınları.
- Cengiz, S. ve Aslanoğlu, S. (2017). İç kontrol sisteminin şeffaflığı ve kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki ilişkinin incelenmesi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 8(20), 40-59.
- Coghlan, D., & Rashford, N.S. (2006). *Organizational change and strategy, an interlevel dynamics approach*. NY: Routledge Taylor&Francis Group 270.
- COSO, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control. (2013). *Internal Control–Integrated Framework, Executive Summary*. http://www.coso.org/documents /990025P_ Executive_Summary_final_m.
- COSO, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance Executive Summary*. <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri* (8. baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Çakar, M. ve Danışman, A. (2017). Kurumsal kuram. H.C. Sözen ve H.N. Basım, (Ed.). *Örgüt kuramları*. 4. baskı içinde. (s. 257-285). İstanbul: Beta Yayınları.
- Çalışkan, A. (2017). Kurumsallaşma teorisi. Ö. Turunç ve H. Turgut (Ed.) *Yönetim ve strateji 101 teori ve yaklaşım*. içinde (s. 251-253). Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Daft, R. L. (2015). *Örgüt kuramları ve tasarımı anlamak* (10. baskı). (Ö. N. Timurcanday Özmen, Çev. Ed.) Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Deephhouse, D. L. (1996). Does isomorphism legitimate? *Academy of Management Journal*, (39), 1024-1039.
- Deloitte (2006). Nedir bu kurumsal yönetim? *Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Ortak Yayını*. 27 Mayıs 2020. [http://www.tkyd.org/files/downloads/ faaliyet alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf](http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet alanlari/yayinlarimiz/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf).
- Demirbaş, T. ve Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Dereköy, F. (2015). Kurumsal yönetim ve temel dinamikleri. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 4(1), 31-51.
- Derici, O. (2015). *İç kontrol sistemi ve risk yönetimi*. Ankara: Bekad Yayınları.
- DiMaggio, P. J. ve Powell, W. W. (1983). Iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, (48), 147-160.
- DiMaggio, P. J. ve Powell, W. W. (1991). Introduction. W. W. Powell ve P. J. DiMaggio (Ed.), *The new institutionalism in organizational analysis*. 1-38. Chicago: University of Chicago Press.
- Dormán, Z. I., Görgényi, G. & Horváth, M. (2013). Evaluation of the internal control system at central budgetary institutions. *Public Finance Quarterly, State Audit Office of Hungary*, 58 (2), 199-218.
- Drucker, P.F. (1999). *Management* (Rev.ed.). USA: HarperCollins e-books.
- Drucker, P.F. (2014). *21. yüzyıl için yönetim tartışmaları*. (4. baskı), (İ. Bahçivangil ve G. Gorbon, Çev.), İstanbul: Epsilon Yayıncılık. (Orijinal çalışma basım tarihi 1999.)
- Duman, S. (2006). İç kontrol sisteminin oluşturulmasında etkili olan faktörler ve tekstil sektöründe örnek uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Dünya Bankası, Resmi İnternet Sayfası. *Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Uluslararası Finans Kurumu ve Çok Taraflı Yatırım Garanti Ajansı'nın Türkiye*

Cumhuriyeti'ne Yönelik 2018-2021 Dönemini Kapsayan Ülke İşbirliği Çerçevesi
<http://pubdocs.worldbank.org/en/566441516018393591/CPF-Turkey-Turkish.pdf>.

Ekici, H. (2015). *Kurumsal risk yönetimi: Kalkınma Ajansları uygulaması*. Konya: Çizgi Kitabevi.

Eray, A. T. ve Sezgin, E. (2017, Mayıs). *Kamu kurumlarında stratejik yönetim-iç kontrol ilişkisine yönelik bir analiz*. Sözlü sunum. 25. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi. Ankara.

Eren, E. (2013). *Stratejik yönetim ve işletme politikası* (9. baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

Ertuğrul, A. N. (2013). İç kontrol ile kurum kültürü ilişkisi ve Anadolu Üniversitesi araştırması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (2013-1), 63-100.

Eryılmaz, B. (2013). *Kamu yönetimi* (6.Baskı). İstanbul: Umuttepe Yayınları.

Frederickson, H.G. (1977). *New Public Administration*. Alabama Un. Press USA.

GAO, US Government Accountable Office, ABD Hükümet Hesap Verilebilirlik Ofisi'nin Resmi İnternet Sayfası. <https://www.gao.gov>.

GAO, US Government Accountable Office. GAO-01-1008G–Internal Control Management and Evaluation Tool (8/01). <https://www.gao.gov/assets/80/76615.pdf>.

Gist, W.E., McClain, G., & Shastri, T. (2004). User versus auditor perceptions of the auditor's report on internal control: Readability, reliability and auditor legal liability. *American Business Review*. 117-129.

Glesne, C. (2012). *Nitel araştırmaya giriş*. (3. baskı). (Çeviri: A. Ersoy, P. Yalçınoglu). Anı Yayıncılık.

Gramling, A., & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*. 33 (2), 318-335. DOI: 10.1108/MAJ-07-2017-1606

Gönen, S. (2009). İç kontrol sisteminin unsurlarından kontrol ortamının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Sayı:1,189-217.

Gönen, S. ve Ergun, Ü. (2008). Otel işletmelerinin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik bir uygulama. *Ege Akademik Bakış*, 8 (1),183-204.

- Göner, S. ve Solak, B. (2016). İç kontrol riskinin saptanmasında muhasebe meslek mensuplarının rolü ve şeffaflık arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 727-759.
- Green Book, GAO, US Government Accountable Office, *Standards for Internal Control in the Federal Government*. <https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf>.
- Güner, M.F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü, *Maliye Dergisi*, Sayı: 157, 183-195.
- Gürbüz, H. (1985). *Muhasebe denetimi* 1, (2. Baskı). İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı,
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri* (14. baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gürkan, N. Z. (2009). *Türk kamu mali yönetiminde iç denetim ve iç denetim algısı* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Hay, D. (1993). Internal Control: How it evolved in four English-speaking countries. *The Academy of Accounting Historians. The Accounting Historians Journal*. 20 (1), 79-102. DOI- 10.2308/0148-4184.20.1.79.
- Hoffman, A. (1999). Institutional evolution and change: Environmentalism and the US chemical industry. *Academy of Management Journal*, (42), 351-371.
- Hughes, O. (1998). *Public management & administration*. ST. Martin's Press. USA. p.53.
- INTOSAI, The International Organization of Supreme Audit Institutions. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu Resmi İnternet Sayfası. <https://www.intosai.org/>
- INTOSAI, The International Standards of Supreme Audit Institutions, (2013). ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. 20 Mayıs 2020. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/issai_100_en.pdf.
- Issa, H., & Kogan, A. (2014). A predictive ordered logistic regression model as a tool for quality review of control risk assessment. *American Accounting Association Journal of Information Systems*. 28 (2), 209–229. DOI: 10.2308/isys-50808.

- Jepperson, R. L. (1991). Institutions, institutional effects, and institutionalism. W. W. Powell ve P. J. DiMaggio (Ed.). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. 143-163. Chicago: University of Chicago Press.
- Ji-bin, M., Yi-zhe, Z., & Zhen-ping, L. (2010). Study on the comprehensive evaluation of human resource internal control based on the unascertained measure model. 2010 International Conference on Management and Service Science. Wuhan, China. on. :1-4 Aug, 2010. DOI: 10.1109/ICMSS.2010.5577434.
- Kara, M. (2018). *Kalite yönetim sistemleri ile iç kontrol sistemi uygulamaları arasındaki etkileşimin değerlendirilmesi ve bir araştırma* (Yayımlanmamış doktora tezi) İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Karakaya, G. (2019). *Yerel yönetimlerde kurumsal risk yönetimi*. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Karasar, N. (2012). *Bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Karla, J.A.T., Juan, C.E.Á., & Cecilia, I.N.Z. (2019). Evaluation of internal control in strategic risks for the Planning Department of the University of Cuenca. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 4 (1), 67-96. DOI:10.35381/r.k.v4i1.372.
- Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251/171.
- Keskin, D. A. (2006). *İç kontrol sistemi kontrol öz değerlendirme*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Keskin, H., Akgün, A. E. ve Koçoğlu, İ. (2016). *Örgüt teorisi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- KGK, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Resmi İnternet Sayfası. <https://www.kgk.gov.tr>.
- Kickert, W. J. M. (1997). Public governance in the Netherlands: An alternative to Anglo-American managerialism. *Public Administration*, 75. p.734.
- Kitchenham, B.A. (2007). Guidelines for performing systematic literature reviews in software engineering. Version 2.3. *EBSE Technical Report*. Software Engineering Group, Keele University & University of Durham, UK.
- Koçel, T. (2010). *İşletme yöneticiliği*, 12.baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

- Kutlan, S. (2001). *Risk yönetimi-iç denetim-kontrol sistemlerinin birleşmelerde oynadıkları rol*. V. İç Denetim Kongresi. İstanbul.
- Lawrence, T. B., Winn M. I. & Jennings, P. D. (2001). The temporal dynamics of institutionalization. *The Academy of Management Review*, 26 (October), 4, 624-644.
- LeCompte, M. D. & Goetz, J. P. (1982). Problems of realibility and validity in ethnographic research. *Review of Educational Research*, 52(1), 31-60.
- Lynn, Jr. & Laurence, E. (1998). The new public management: How to transform a theme into a legacy. *Public Administration Review*, LIII, 3, May/June, p.237.
- Meyer, J. W. ve Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, (83), 340-363.
- Meyer, J. W. ve Scott, W. R. (1983). Centralization and the legitimacy problems of local government. J. W. Meyer ve W. R. Scott (Der.), *Organizational Environments: Ritual and Rationality*. 199-215. Newbury Park: Sage.
- Mihçioğlu, C. (1990). *Yönetim bilimine giriş*. AÜSBF Yayınları. s.1.
- Mil, H. İ. (2016). *Türk kamu denetim sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Mintzberg, H., (1989). *Mintzberg on management, inside our strange world of organizations*. The Free Press New York. USA.
- Mintzberg, H., Lampel J., Quinn J., ve Ghoshal, S. (2003) (4th ed.). *The strategy process: Concepts, contexts, cases*. Pearson Education Limited.
- Moeller, R. & Witt, H. N. (1999). *Brink's modern internal auditing*, (5th ed.). John Wiley Sons, Inc, NJ.
- Murthy, U.S. ve Wheeler, P.R. (2018). The effects of decision-aid design on auditor performance in internal control evaluation tasks. *Journal of Information Systems American Accounting Association*, 32(2), 95–113. DOI: 10.2308/isys-51739.
- Musaeva, R.A., Tikhonova, R.U., Yevstigneeva, L.M., Nigmatzyanova, L.R., & Derbeneva, A.A. (2019). Method of implementation of independent risk evaluation and internal control. E3S Web of Conferences 124, 04026 (2019) <https://doi.org/10.1051/e3sconf/201912404026>.
- Oruç, İ. (2016). Stratejik değerlendirme ve kontrol. A. Akdemir (Ed.), *Örgütlerde stratejik yönetim*. içinde (s. 355-377). Ankara: Orion Kitabevi.

- Ömürbek, V. ve Altay, S.Ö. (2008). Turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki beş yıldızlı otellerde bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16, (1), 379-402.
- Özbilgin, İ.G. (2010). Aracı kurumların iç kontrol sistemi ve ilgili düzenlemenin değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12/2, 219-242.
- Özbirecikli, M., Tüm, K. ve Keskin, İ. (2015). Üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine bir araştırma: Antakya örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Eylül, 17 (3), 497-524.
- Özdemir, M. (2010). Nitel veri analizi: Sosyal bilimlerde yöntembilim sorunsalı üzerine bir çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 323-343.
- Özen, Ş. (2013). Yeni kurumsal kuram. (Ed. D. Taşçı ve E. Erdemir). Taşçı, D., Koç, U., Sayılar, Y., Önder, Ç., Wastı, N., Özen, Ş., Aytemur, J., Ö. ve Erdemir, E. *Örgüt kuramı* içinde (s. 121-139). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2949.
- Özen, Ş. (2015). Yeni kurumsal kuram: Örgütleri çözümlemede yeni ufuklar ve yeni sorunlar. A. S. Sargut ve Ş. Özen. (Der.) *Örgüt kuramları* (3. baskı). içinde (s. 237-330). Ankara: İmge Kitabevi.
- Özer, M. A. (2015a). *21. yüzyılda yönetim ve yöneticiler* (3. baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özer, M. A. (2015b). *İç denetime yönelik “etkin kontrol ve yönetim sistemi için” kuruluşlarda süreç, performans ve risk analizi/yönetimi* (2. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özer, M.A. (2015c). *Yeni kamu yönetimi* (3. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkardeş, L. (2017). Kurumsal firmaların iç kontrol, iç denetim ve riske yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 12/47, 191-200.
- Pfiffner, J. & Presthus, R. (1990). *Public administration*. The Ronald Press, USA. p.4.
- Pirvan, C., Nisulescu, I. (2018), Internal control systems in the European Union Member States, *Audit Financiar*, XVI, (2-150), 270-277. DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/01).
- Radojević, T., & Radović, N. (2014). Application of information systems and internal control in hotel business. *Singidunum University Journal of Applied Sciences. SINTEZA 2014*, 777-780. doi: 10.15308/SInteZa-2014-777-780.

- Robertson, J. C. (1996). *Auditing* (8th ed.). Irwin, USA.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2013). *İşletme*. (9. baskı) .Ankara: Beta Yayıncılık.
- Sakin, T. (2017). *İç kontrol sistemi ve iç denetim*. İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Salaman, G. & Asch, D. (2003). *Strategy and capability, sustaining organizational change*. Blackwell Publishing.
- Sari, R., Kosala, R., Ranti, B., & Supangkat, S.H. (2018). COSO framework for warehouse management internal control evaluation: Enabling smart warehouse systems. 2018 International Conference on ICT for Smart Society (ICISS) Semarang, Indonesia, on. :1-5 Oct, 2018. DOI: 10.1109/ICTSS.2018.8549983
- Schöning, S., Göğüş, E., H., S. ve Pernsteiner, H. (Der.) (2018). *İşletmelerde risk yönetimi: Türkiye, Almanya ve Avusturya karşılaştırması*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Scott, W. R., (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(December), 4, 493-511.
- Scott, W. R., (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks: Sage.
- Scott, W. R., (2003). *Organizations: Rational, natural, and open systems*. N.J.: Prentice Hall.
- Selimoğlu, S., K. ve Özbek, C., Y. (2018). *İç Denetim: Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Selimoğlu, S., K., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim: Türkiye denetim standartlarıyla uyumlaştırılmış* (2. baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Selishchev, S.V. (2019). The Auditor's evaluation of the enterprise's internal control system when verifying the compliance with the principle of continuity. Research Centre of Industrial Problems of Development of NAS of Ukraine. *Biznes Inform*, 11 (502), 270-274. DOI:10.32983/2222-4459-2019-11-270-274
- Selznick, P. (1948). Foundations of the theory of organization. *American Sociological Review*, 13(1). 25-35.
- Selznick, P. (1949). TVA and the grassroots: A study in the sociology of formal organizations. New York: Harper Torchbooks.

- Selznick, P. (1996). Institutionalism old and new. *Administrative Science Quarterly*, 41(June), 2, 270-277.
- Sevim, A. ve Gül, M. (2012). Elektronik işletmelerde (e-işletmelerde) satın alma işlemleri ve iç kontrol ilişkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt: XIV, Sayı: II, s. 91-118.
- SIGMA, Support for Improvement in Governance and Management, Resmi İnternet Sayfası. <http://www.sigmaweb.org>.
- Şıǧrı, Ü. (2018). Nitel araştırma yöntemleri. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Sobacı, M. Z. (2007). Yönetişim kavramı ve Türkiye’de uygulanabilirliği üzerine değerlendirmeler. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 219-235.
- Songür, N. (2011). *Kamu yönetiminde stratejik planlama*. Ankara: TODAİE.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, (20), 571-610.
- Şimşek, M., Ş. ve Çelik, A. (2013). *Genel işletme* (10. baskı). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Şimşek, M., Ş. ve Çelik, A. (2015). *Yönetim ve organizasyon*. (17. baskı). Konya: Eğitim Yayınevi.
- T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığının Resmi İnternet Sayfası. <https://www.ab.gov.tr/111.html>.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2014) *Kamu iç kontrol rehberi*. Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığının Resmi İnternet Sayfası. İç Kontrol Tarihçesi. 19 Mayıs 2020. <https://www.hmb.gov.tr/ic-kontrolun-tarihcesi>.
- T.C. Sayıştay Başkanlığının Resmi İnternet Sayfası. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI). 30 Mayıs 2020. <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/11681132/files/ISSAI/ISSAI%202017.pdf>.
- Tolbert, P., & Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of institutional theory. In: Clegg, C. Hardy & W. Nord (Eds.), *Handbook of organization studies* (pp. 175-190). London: SAGE.
- Topçu, M. K. (2013). Kamuda iç kontrol sisteminin COSO modeli bağlamında taşrada uygulanabilirliği: İhalelerde uygulanmasına yönelik iki vaka analizi. *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 91, 5-31.

- Tüm, K. ve Memiş, M., Ü. (2012). *İç kontrol: Ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir değerlendirme*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç kontrol. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16, 99-127.
- Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 96, 55-74.
- Türedi, H. ve Koban, A. O. (2016). COSO İç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (46), 155-177.
- Türedi, H., Koban, A. O. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç kontrol (ABD) ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 99, 96--119.
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük. 20 Mayıs 2020. <https://sozluk.gov.tr/>.
- Usul, H. ve Mizrahi, R. (2016). *Risk Odaklı Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uysal, T. U. (2015). Yiyecek-içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemlerinin etkinliği açısından iç kontrol. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1). 53-65.
- Varoğlu, A. K. ve Basım, H. N. (Ed.). (2009). *Örgütlerde değişim ve öğrenim*. İstanbul: Siyasal Yayın-Dağıtım.
- Whittemore, R., Chase, S. K., & Mandle, C. L. (2001). Validity in qualitative research. *Qualitative Health Research*, 11 (4), 522-537.
- Whitting, O. R. & Pany, K. (1998). *Principles of auditing*. (20th ed.) McGraw-Hill Book, Singapore.
- Wilson, T., Wells, S., Little, H. & Ross, M. (2014). A history of internal control: From then to now. *Academy of Business Journal*, Vol.1, 73-89.
- Yang, X. M. (2010). The fuzzy comprehensive evaluation method on the validity of the enterprise internal control. The 2010 International Conference on Apperceiving Computing and Intelligence Analysis Proceeding. Chengdu, China. DOI: 10.1109/ICACIA.2010.5709946.
- Yazıcı, M. (2018). *İşletmelerde risk yönetimi ve karar verme*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Yellow Book, GAO, US Government Accountable Office, *Standards for Internal Control in the Federal Government*. <https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>.
- Yılandı, F. M. (2015). *İç Denetim ve iç kontrol değerlendirme rehberi* (3. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2013) *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (9. baskı). Ankara: Seçkin Yayın.
- Yığittop, V. M. (2008). Özel hastane işletmelerinde muhasebe uygulamaları ve iç kontrol sistemi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Yin, R. K. (1994). Case study research: Design and methods. London and Singapore: Sage.
- Yin, R. K. (2002). Case study research: Design and methods. Thousand Oaks, CA: Sage.
- YÖK, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Ulusal Tez Merkezi. 01 Haziran 2020. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>
- Yufa, W., & Jianle, Y. (2011). On the construction of internal control evaluation system in enterprise. In: 2011 6th IEEE Joint International Information Technology and Artificial Intelligence Conference Information Technology and Artificial Intelligence Conference (ITAIC), Chongqing, China. 2:126-129. Aug, 20-22, 2011 Language: English, Database: IEEE Xplore Digital Library. DOI: 10.1109/ITAIC.2011.6030292.
- Yurtsever, G. (2010). *Bankacılığımızda iç kontrol*. (2. baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Zhang, C. (2018). Internal control measure of administrative institutions based on AHP and fuzzy comprehensive evaluation. 14th International Conference on Computational intelligence and security (CIS) 978-1-7281-0169-9/18/\$31.00 ©2018 IEEE. DOI 10.1109/CIS2018.2018.00079
- Zhou, Y. N., & Zhang, X. Z. (2011). The construction of enterprise internal control's integrated evaluation model. 2011 International Conference on Information Management, Innovation Management and Industrial Engineering Information Management, Innovation Management and Industrial Engineering (ICIII), 2011 International Conference on. 1:180-184 Nov. Shenzhen, China. DOI: 10.1109/ICIII.2011.48.

- Zhu, X., Chen, S., & Wu, Y. (2012). Study of the financial fraud early-warning based on internal control evaluation system subtitle as needed proceedings. 2nd International Conference on Computer Science and Network Technology Computer Science and Network Technology (ICCSNT), Changchun, China, 2012 2nd International Conference on. :1558-1561 Dec, 2012. DOI:10.1109/ICCSNT.2012.6526216
- Zucker, L. G. (1977). The Role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, (42), 726-43.



EK 1: İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİNİN NİCELİĞİNE (VARLIĞINA) İLİŞKİN GÖRÜŞME METİNLERİ

- **SORU:** Türkiye’de (genel olarak ve kurum seviyesinde) iç kontrol sistemi genel olarak nasıl düzenlenmiştir? Bu düzenlemeler yeterli midir? Değilse bu konudaki görüşlerinizi anlatır mısınız?
- **SORU:** Mevcut düzenlemelerin sektör, kurum ve faaliyetler itibarıyla yeterince kapsayıcı olduğunu düşünüyor musunuz? Yeterli görmüyorsanız nedenlerini ve varsa önerilerinizi paylaşır mısınız?

Görüşme Yapılan Kişinin Kod Bilgileri	Görüşme Metinleri	Görüşme Özetleri
KAMUDDK-1	• “İç kontroller, doğası gereği, bütün örgütlerde uzun yıllardır zaten var, farklı kurumsal iç düzenlemeler ya da merkezi üst düzenlemelerin içerisine dahil edilmiş çok sayıda kontroller var. Bunlar içerisinde iç düzenlemelerde bulunan kontroller de var ama 5018 sayılı kanunla birlikte iç kontrol artık bir sistem yaklaşımı ile ele alındı. AB Müktesebatına uyum süreci de 32. fasılda uluslararası iç kontrol standartlarıyla uyumlu bir kamu iç mali kontrol çerçevesi geliştirilmesi, Türkiye için bir faslın müzakere başlığıydı. Türk kamu mali yönetimine aslında 32. faslın bir alt başlığı. AB müktesebatı ve katılım ortaklığı ve ulusal programların bir sonucu olarak Türkiye'nin taahhüdü ve AB'nin beklentileriyle Türk kamu mali yönetiminde 5018 sayılı kanun mevzuata dahil edilmesiyle oluşturuldu. İç kontrol modeline yine AB'nin yönlendirmiş olduğu uluslararası standartlara referans vermiş durumda. Uluslararası standartlarda da baktığımız zaman INTOSAI, o da COSO tabanlıdır, esas alındı. Avrupa Komisyonu da kendi iç kontrol standartlarını geliştirirken COSO'yu esas almıştır, bu sebepten dolayı COSO bazlı esaslı bir model benimsenmiş oldu.”	• Daha önceden var olan iç kontroller yeni düzenlemelerle sistematik olarak ele alınmıştır. • AB, COSO, INTOSAI vb. uluslararası koşullar çerçevesinde mevcut iç kontrol sistemi oluşturulmuştur.
KAMUDDK-1	• “5018 sayılı kanundaki kısımlardan bir tanesinin başlığı iç kontrol. Birincil düzey mevzuatta düzenlenmiş durumda ve önemli de yer verilmiş. Aslında birincil mevzuat ve genel çerçeve yeterli. Ancak bunun içerisinde risk yönetimine de vurgu yapılmış olsa, çünkü risk değerlendirme iç kontrolün çok önemli bir unsuru, yani bu birinci düzey mevzuatta iç kontrol bölümü ele alınırken, orada iç kontrolün bileşenlerini tamamlayan en azından risk yönetimini ya da değerlendirmeyi, görünürlüğü artırmak lazım.”	• İç kontrolü düzenleyen birincil mevzuat ve genel çerçeve yeterlidir. • Birincil mevzuatta risk değerlendirmesine daha fazla yer verilmelidir.

KAMUDDK-2	“5018 sayılı kanuna tabi idareler için mevcut düzenlemeler yeterli görülmektedir. Ancak bu kanuna tabi olmayan idarelere (YİKOP, KİT’ler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, belediyelerin bağlı şirketleri, kalkınma ajansları vs.) yönelik düzenlemelerin yeterli olmadığını düşünüyorum. Bu idarelerin birbirlerine göre çok farklı yapıları ve faaliyet alanları olması merkezi bir düzenleme yapılmasını güçleştirmektedir. Bu bağlamda düzenleyici kurum olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın rolünün önemli olduğunu değerlendiriyorum.”	- İç kontrole ilişkin mevzuat yeterlidir. 5018 s. Kanuna tabi olmayan idarelere yönelik düzenlemeler yeterli değildir. - Çok farklı yapı ve faaliyet alanında yer alan idare olması nedeniyle merkezi düzenleme yapılması güçleşmektedir. 5018 s Kanuna tabi olmayan idarelere yönelik düzenlemeler konusunda, Hazine ve Maliye Bakanlığının rolü çok önemlidir.
KAMUDDK-2	“Mevzuat açısından 6085 sayılı Kanunun 36/2. maddesinde düzenlilik denetimi, özetle “uygunluk”, “mali denetim” ile “mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi” başlıkları altında tanımlanmıştır. Söz konusu üç denetim alanı da aynı öncelik seviyesinde görülmektedir. Ancak iç kontrol ayrı bir başlık altında yer almakla birlikte her üç denetim alanında da iç kontrolün beş bileşenine odaklanılmaktadır.”	Dış denetimin tüm alanlarında iç kontrole odaklanılmaktadır.
ÖZELDDK-1	“Sermaye piyasasında; halka açık şirketlerde genelde halka açık şirketler tabi bir miktar diğer KOBİ’lere göre biraz daha kurumsal oldukları için ve belli bir ölçeğe ulaştığı için iç kontrol ve denetim sistemleri, iç denetim sistemlerinin genelde olduğunu görüyoruz. Ama dediğim gibi o sadece bizim denetimlerde bazen derinlemesine inceliyoruz. Onun dışında her gittiğimizde şirketlerin iç kontrol sistemleri denetimine bakmıyoruz. Özellikle halka açık şirketlerin. Sadece denetimin sıkı olduğunu belirlemek için bazen hani iç kontrol etkin işliyorsa daha farklı denetimi biraz daha farklı planlıyoruz, yapıyoruz. Etkin değilse onu daha farklı yapıyoruz. O açıdan inceleme oluyor. Bu anlattıklarım halka açık şirketlerdeki düzenleme.”	- Halka açık şirketler, daha kurumsal ve belli bir ölçekte oldukları için KOBİ’lere göre daha belirgin iç kontrol düzenlemeleri var. - Şirketin iç kontrol sistemine göre denetimin planlaması ve uygulaması değişiyor.
ÖZELDDK-1	“İç kontrol düzenlemeleri net değil. Kurumsal yönetim Tebliğinde ve Ticaret Kanununda bir denetim sistemi kurulur deniyor ama iç kontrol kurulur, net olarak denmiyor. Benim görüşüm öyle. Bir sıkıntı var. O kısmı öyle.”	Türk Ticaret Kanununda ve Kurumsal Yönetim Tebliğinde, iç kontrolü zorunlu kılan açık bir ifade yoktur.
ÖZELDDK-1	“Halka açık şirketler haricindeki Sermaye Piyasası Kurumları yani aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, konut finansmanı ile ilgili şirketler vs. bizim düzenlemeyle zorunlu tuttuğumuz iç kontrol düzenlemelerinde düzenleme kısmında çok bir eksiklik yok. Orada bizim diğer COSO’dan ayrıldığımız nokta zorunlu olarak bir iç kontrol elemanının bulunması veya o rolü üstlenmiş birinin olmasını biz zorunlu tutuyoruz. Mesela aracı kurumlarda iç	- Sermaye Piyasası Kurumlarındaki iç düzenlemelerinde eksiklik yoktur. - Sermaye Piyasası Kurumlarında iç kontrol

	kontrolden sorumlu biri oluyor. Mesela. Bu tür düzenlemelerde bir farkımız var COSO'dan. Halbuki COSO hepsinde herkesin bu işi yapmasını ve bunun yönetim tarafından koordine edilmesini öngörüyor. Bizde biraz daha farklı. Ama bu biraz anlaşılabilir. Çünkü Sermaye Piyasası Kurumlarında iç kontrol çok çok önemli. Hani bir halka açık şirketten çok daha önemli.”	halka açık şirketten çok daha önemli. • Sermaye Piyasası Kurumlarında, COSO'dan farklı olarak, iç kontrolden sorumlu biri vardır.
ÖZELDDK-1	• “8-10 tane Sermaye Piyasası kurumu var. Bağımsız yönetim şirketleri vs. ama hepsinde iç kontrol zorunluluğu yok. Bunu tek tek ayırmamız lazım. Şunlarda var, şunlarda yok diye. Aracı Kurumlarda var Portföy Yönetim Şirketlerinde var. Hepsinde tek tek çıkarmamız lazım olup olmadığını. Olanlarda da dediğim gibi genellikle bir iç kontrol elemanı bunu yürütüyor. O şekilde uygulanmasını istiyoruz. İç kontrolde de en önemli konu düzenlemede iç kontrol standartlarının yazılı hale getirilmiş olması. Bunu mutlaka istiyoruz.”	• Sermaye Piyasası Kurumlarının hepsinde iç kontrol zorunluluğu yoktur. • Sermaye Piyasası Kurumlarında, iç kontrol standartlarının yazılı olması aranmaktadır.
ÖZELDDK-2	• “İç kontrolle alakalı olarak bağımsız denetçilere yönelik tebliğlerimiz var. Bu tebliğler kapsamında denetçiler iç kontrole ilişkin görüş vermiyor. Sadece iç kontrolü anlamakla mükellefler. Dolayısıyla bizim tecrübemiz de onların anlayışları üzerinden doğru bir şekilde anlamışlar mı, iç kontrolleri hakkında bir kanaat elde edinmişler mi düzeyinde. İç kontrolü anlamanın bizim için önemi şu. İç kontrol üzerinden biz denetimi risk odaklı denetimi gösteriyoruz ve makul güvence üzerine çalışıyoruz. Dolayısıyla iç kontrolün doğru bir şekilde işlememesi bizim için riske işaret ediyor. Bu yüzden önemli, tecrübem de şu; incelemelere katıldığım için şirketler düzeyinde bir fikrim var. Bu şekilde söyleyebilirim. İç kontrol eksikliklerini denetçi görürse zamanında üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı bir şekilde bildirmesi ile alakalı bir standart düzenleme var. Burada yapılması gereken şey iç kontrol, işletme ve çevresini anlamak, risk kalemlerini belirlemek, uygun prosedürleri uygulamak ve bu kapsamda bu risklere karşılık vermek için neler yapması gerektiğini belirlemesiyle alakalı bir süreç.”	• Bağımsız denetçiler, iç kontrole yönelik görüş vermemektedir. Sadece iç kontrolü anlamakla sorumlulardır. • İç kontrol doğru işlemiyorsa risk olduğunu göstermektedir. • Bağımsız denetçi, gördüğü iç kontrol eksikliklerini üst yönetime yazılı olarak bildirmek zorundadır.
ÖZELDDK-2	• “Biz bir dosya üzerinden dosyanın gözetimini yapan insanlar olduğumuz için şirketlerle doğrudan iç kontrolün bireysel olarak temas etme şansına sahip değiliz. Ama bu iç kontrol hakkında hiçbir fikrimiz yok demek de değil. Ama sağlıklı bir fikrimizin yüzde yüz oluştuğunu söylemek de doğru olmaz. Bazı işletmeler var mesela. Siz beklersiniz ki, sektör düzenini bu sektörde iç kontrol çok iyidir, iç kontrol çalışıyordur ve işlemler buna göre düzenleniyordur. Örneğin perakende sektörü gibi. Bir perakende şirketini denetledim. Hiç iç kontrolü yoktu. Yazılı bir iç kontrol sistemi yok. Buna ihtiyaç duymamışlar mesela. O yüzden bir genellemeden ziyade, genel olarak yetersiz olduğunun farkındayız, ama bununla doğrudan şu şirketin yetersiz ya da bu sektör yetersiz demek de doğru olmayacağını düşünüyorum.”	• İç kontrol düzenlemeleri konusunda bir yetersizlik var. Ancak şirket ve sektör bazında bunu belirlemek doğru olmaz.
STÖ-1 (ABD)	• “İç kontrolün, MÖ IV. yüzyıla kadar uzanan tarihsel bir geçmişi bulunmaktadır. Bu dönemlerde, fırsat ortaya çıktığında dolandırıcılığı sürdürmeye motive olmuş	• İç kontrolün ortaya çıkışının temel nedeni: Yolsuzluğa ve hata

	yolsuzluk yapan görevlilerin yanı sıra muhasebe hataları ve yanlışlıkları yapmaya yatkın yetkililerden de endişe duyulmuştur. ABD'deki modern iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine ivme kazandıracak en büyük iki yasa, 1977'de büyük savunma skandallarına karşılık hazırlanan Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası ile 2002 tarihli Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) ve Sarbanes-Oxley Kanunu olmuştur. Bu yasalar, halka açık şirketler için kapsamlı denetim ve mali düzenlemeler içermekte ve hissedarları, çalışanları ve halkı muhasebe hatalarından ve sahte finansal uygulamalardan korumaya yardımcı olmak için uygulanmaktadır.”	yapmaya yatkın yönetici ve çalışanların varlığından duyulan endişedir.
STÖ-1 (ABD)	• “COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, sadece Amerika Birleşik Devletleri'nde değil, tüm dünyada en yaygın kullanılan çerçevedir. İç kontrol, geniş bir şekilde tanımlandığı için, Kanada ve İngiltere gibi diğer ülkeler benzer çerçeveler geliştirmiştir, ancak hiçbir COSO modeli kadar yaygın kullanılmamaktadır.”	• COSO iç kontrol yaklaşımı dünyada en yaygın kullanılan modeldir.
STÖ-1 (ABD)	• “İç kontrol performansının zamana göre izlenmesi ve değerlendirilmesi konusunda; devam eden izleme faaliyetleri, öz değerlendirmeler, iç ve dış denetimler gibi farklı mekanizmalarla gerçekleştirilmektedir.”	• İç kontrol performansı farklı mekanizmalarla takip ve analiz edilmektedir.
STÖ-1 (ABD)	• “Diğer iş uygulamalarında olduğu gibi, iç kontrol sistemlerinin başarılı bir şekilde uygulanması ve düzenlenmesi de uzman personelin kullanımına bağlıdır. Tüm sistemler her zaman geliştirilebilir. Gereksinimler ve çözümler gelişmeye devam edecektir.”	• İç kontrolün başarısı, diğer iş uygulamalarında olduğu gibi uzman kişilere bağlıdır.
STÖ-1 (ABD)	• “Ülke, kamu sektörü ve özel sektör bağlamında iç kontrol konusunda farklılık gösteren alanlar şunlardır: İç kontrolün temel tanımı; iç denetim kuruluşlarının ve hükümetin tanımı ve rolü; yönetim kontrollerinin ademi merkeziyet derecesi; Kontrollerin birincil mevzuat, mevzuatın dayanan düzenlemeler veya idari prosedürler yoluyla tanıtılma derecesi; Yönetim kontrollerinin doğrudan devlet harcama programları hakkındaki kararlara ne ölçüde dahil edildiği veya bağımsız olarak geliştirildiği; Denetim kurumlarının rolü ve hükümetten bağımsız olarak çalışma alanları. (Hükümet sistemi ne kadar karmaşıksa, o kadar güçlü yönetim kontrolleri gerekir.)”	• İç kontrol yaklaşımları, ülke ve sektör özelliklerine göre farklılıklar göstermektedir. • Yönetim sistemi karmaşıklıkça daha güçlü yönetim kontrollerine ihtiyaç duyulmaktadır.
STÖ-2	• “Bütün dünyada iç kontrol veya herhangi bir meslekle ilgili tüm aktivite düzenleme sonrasında geliyor. Dolayısıyla Türkiye'nin iç kontrolle imtihanına baktığımızda çok da aslında parlak bir tablo görmüyoruz bunun belki de en önemli sebeplerinden bir tanesi sektörel bazlı bu konuştuğumuz iç kontrol düzenlemelerinin yeterli seviye olmaması. Avrupa'da ve Amerika'da iç kontrol konusu 1980'lerde 1990'larda ele alınmış son derece önemli bir konu olarak görülmüş ve bu konu ile ilgili olarak da yeterli düzenlemeler yapılmış ve üzerinde çalışılmış çalışmaya devam ediliyor. Türkiye'nin Avrupa Birliği yolculuğu ile beraber ve tabii ki önemli bir ölçüde globalleşme sürecinin sonucunda piyasaların entegrasyonu, dünya ile entegrasyonu, iş dünyamızın uluslararası çerçevede iş	• Türkiye'nin iç kontrolle ilgili imtihanı pek parlak görünmüyor. Bunun temel nedeni, sektörel bazda iç kontrol düzenlemelerinin yeterli olmamasıdır. • Kamu idareleri açısından iç kontrol mevzuatı vardır. • SPK'ya tabi şirketler açısından iç kontrol sistemine yönelik açık

yapar hale gelmesiyle iç kontrol konusu gündeme gelmiş. Şimdi biz sektörel olarak baktığımızda iç kontrol ile ilgili düzenlemeleri beklediğimiz, kamu kesimi var, kamu idareleri ve kamuya yönelik düzenlemeler var, sermaye piyasasına tabi şirketlerin SPK nezdinde düzenlemeler bekleriz. Bankacılık düzenleme ve Denetleme Kurumu nezdinde bankacılık ve finansal kuruluşların regülasyonu ile görevli olan kurum bazında düzen bekleriz, temel anlamda bu 3 yapıda ve aynı zamanda yine vergi otoritesi Türkiye'de bütün reel sektörü şirketleri etkilemesi bağlamında oldukça önemli bir yine diğer regülatör diye bakabiliriz. Sektörel bazda konuları değerlendirdiğimizde, özellikle kamu idareleri açısından iç kontrol ile mevzuatın var olduğunu söyleyebiliriz. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Türkiye'de Avrupa Birliği adaylık süreciyle bizim çıktığımız bir yolculuğun ürünüdür ve bu kanun elbette Türkiye'de iç kontrol konusundaki temel metni oluşturuyor, kamu idareleri açısından bağlayıcı zorunlu hükümleri var ve bu kanun ile beraber gelen ikincil ve üçüncül düzey mevzuatta Türkiye'de kamu idarelerinin iç kontrol ile ilgili olarak nasıl bir sistem kurmaları gerektiği yürütmeleri ve izlemeleri gerektiği tanımlanmıştır. Burada Tabii bu konuya geri döneceğim Yani kamu idareleri içindeki iç kontrol düzenlemelerinin varlığı bunların niteliği ve bunların uygulanması noktasında paylaşım yapacağım, ama kamuda Bununla ilgili bir mevzuat olduğunu söyleyebiliriz. İkinci taraf yine halka açık şirketler SPK'ya tabi şirketler burada SPK'nın çok açık ve net kontrol ile ilgili bazı düzenlemeleri yok, yani bir standart ortaya koymuş değil bir kamu idareleri gibi, iç kontrol standartları yayınlanmış değil, fakat iç kontrolü teşvik eder bazı mevzuatların içinde hususları görebiliyoruz. Özellikle aracı kurumlar gibi birtakım kurumlarda iç kontrole ilişkin birtakım düzenlemeleri var SPK'nın yine iç kontrolü iyi kurumsal yönetimin içine derc ettiği birtakım konular düzenlemeler var ama tek başına bir standart seti yok. Dolayısıyla burada bir eksiklik olduğunu ben de düşünüyorum. 3. boyut olarak bankacılık düzenlemeleri, bankacılık ve finansal kuruluşlar bankacılık denetleme ve değerlendirme Kurumu tarafında bakacak olursak Burada BDDK'nın en temel argümanı ile bankacılık kanunuyla ilişkin olarak bankaların iç sistemleri hakkındaki yönetmelik. Burada iç kontrol konusuna vurgu var, iç kontrol birimlerinin görevleri tanımlanmış iç kontrol birimlerinin görevleri tanımlanırken de yine bizim kamu idarelerinde olduğu gibi Uluslararası standartta bir standart seti ve modeli olarak değil, bir birimin bir fonksiyonu etmeleri gereken görev seti olarak iç sistemlerle ilgili yönetmeliğe taşınmış. Dolayısıyla burada da yine etkili bir standart setinden bahsedemiyoruz. Bizim kamudaki gibi bir standart yapısından bahsedemiyoruz. Diğer tarafta biliyorsunuz vergi otoritesi. Yani yine bu konudaki Maliye Bakanlığının tüm reel sektör şirketlerini ilgilendirmesi açısından vergisel düzenlemeye ilişkin birtakım kontrol aktiviteleri faaliyetleri birtakım prosedürleri var. Ancak yine bir standart setinden burada iç kontrol standart setinden ve iç kontrol mevzuatından bahsedemiyoruz. Dolayısıyla bütüne şöyle dönüp baktığımızda, Türkiye'de kamu ve özel sektör mantığıyla yaklaştığımızda bu konuda en iyi durumda olan düzenleme

düzenlemeler yoktur. Ancak aracı kurumlar gibi bazı kurumlar için mevzuatın içerisinde iç kontrolü teşvik eden hususlar bulunmaktadır. Bu kapsamda bir eksiklik vardır.

- Bankacılık alanında da genel bir standart setinden çok fonksiyonel seviyede düzenlemeler vardır.

- Türkiye'nin genel olarak bir "Türkiye İç Kontrol Standartları" ihtiyacı çok açık ve net olarak ortadadır.

	açısından düzenleme kalitesi ve düzenlemelerin sağlıklılığı açısından kamu sektörü olduğunu görüyoruz. Hemen arkasından bankacılık ve SPK düzenlemeleri geliyor. Türkiye'nin genel olarak bir Türkiye İç kontrol standartları ihtiyacı çok açık ve net olarak ortada.”	
STÖ-2	“Bu konuda önerim şu. Özellikle konuya sektörel bakmak lazım. Çünkü kamu idareleri için geliştirilmiş bir standart setinin SPK ve BDDK açısından uygulanabilirliği belki tartışmalı olabilir, yani Bir Tek Türkiye İç kontrol standartları çatısı mümkün olmayabilir, ama Türkiye İç kontrol standartları altında Sektörel standartlar sağlanabilir diye düşünüyorum yani temel hususları net olarak ortaya koyup temel prensipleri temel ilkeleri ortaya koyup ki bunlar aslında dünyayı Amerika'yı yeniden keşfetmeye gerek yok COSO modeli tüm dünyada son derece geçerli olan bir model, bu model üzerine inşa edilen temel bir standart seti ve sonrasında sektörel, kamuya, bankacılık ve SPK'ya ve hatta diğer reel sektöre yönelik daha detay alt spesifik sektöre özel standart seti ile bu işin rahatlıkla yürütülebileceğini düşünüyorum.”	• Türkiye İç kontrol Standartları genel başlığı altında “sektörel standartlar” düzenlenebilir.
STÖ-3	“İç kontrol düzenlemelerine baktığımızda, öncelikle 5018 sayılı kanunla başlıyor zaten ve ikinci mevzuat var, ikinci mevzuatta yönetmeliği var, yönergesi var, rehberi var, aslında kâğıt üstünde baktığımızda bunların içerisinde hiçbir sıkıntı yok gibi görünüyor. Benim söyleyebileceğim tek bir problem olur, o problem iç kontrolün 5018 sayılı kanunun içerisinde düzenlenmesi aslında. Tamamen farklı bir üst düzenleme de yapılabilirdi, zaten bildiğim kadarıyla Yani sayısal anlamda iç kontrol düzenlemeleri yeterli, kapsayıcı diyebiliriz.”	• İç kontrol konusunda mevzuat yeterli. • İç kontrolün mali bir kanun yerine daha farklı bir kanunla düzenlenebilirdi.
STÖ-4	“Şimdi öncelikle ben bunu kamu adına paylaşmak istiyorum. Çünkü KİT'ler olduğu için, kamu adına şunu söyleyebilirim. Aslında yasal düzenleme olarak bir sorunumuz yok, ama bizim sorunumuz düzenlemelerin hayata geçirilmesi ile ilgili sorunlar. Yasal düzenlemede sorun yok ama çeviri şeklinde yapılmış. Şimdi dolayısıyla, bir kere iç kontrolün ana teması standartlar ve çerçeve oluşturmak, evet ancak kültürel yaklaşım burada unutulmuş. Şimdilik söyleyeceğim bu kadar. En basit örneği iç kontrol eylem planlarının hazırlanması demek uluslararası iç kontrol standartları ve Türkiye'deki kamu iç kontrol standartlarına baktığınızda birbiriyle uyumlu. Dolayısıyla bu liste doldurulduğunda, bu listeyi doldurması gerçekleştiğinde mevzuat olarak bir sorun yok. Nerede sorun başlıyor? Onu da ilerleyen süreçte size bilgi veririm.”	• İç kontrol konusunda yasal düzenleme olarak bir sorun yok, ancak sorunlar düzenlemelerin hayata geçirilmesi ile ilgilidir. • Yasal düzenlemede sorun yok ama çeviri şeklinde yapılmış ve kültürel yaklaşım unutulmuştur. • Standartlar uluslararası düzenlemelerle uyumlu, liste doldurulduğunda mevzuat açısından sorun gözüküyor.
BDDŞ	“Türkiye’de iç kontrol ortamının yeterliliği firmadan firmaya ve ilgili firmanın olgunluk seviyesine göre değişen bir yapı göstermektedir. Özellikle kurumsallaşma ve standartların oturtulması konularına önem veren ve bu alana kaynak ayıran firmalarda iç kontrol ortamının da güçlendirilmesi adına adımlar atıldığı görülmektedir. Daha geniş bir çerçeveden bakıldığında ise regülatörlerin etkin olduğu sektörlerde iç kontrol ortamının	• İç kontrol ortamı şirketlerin kurumsallaşma seviyesine göre değişmektedir. • Düzenleyici ve denetleyici

	<i>geliştirilmesine gösterilen hassasiyetin ilgili alanda herhangi bir regülasyonun olmadığı şirketlere göre oldukça fazla olduğu gözlemlenmektedir. Örneğin Türkiye’de finans sektöründe yapılan düzenlemeler iç kontrollere ilişkin hususları da kapsamakta olduğundan iç kontrol ortamlarının daha sağlıklı ve sürdürülebilir bir yapıya sahip olduğu görülmektedir.”</i>	mekanizmaların etkin olduğu sektörlerde iç kontrol ortamları daha etkili görülmektedir.
EĞİTİM	• “Türkiye’de iç kontrol ve düzenlemelerini yeterli buluyor muyum? Tabi ki hayır. Türkiye’de iç kontrolün çok anlaşılamadığını düşünüyorum. Bunun anlaşılamamasının sebebi gerçekten hani bu işi ilk anlatanlar belki biraz içselleştiremedi diye düşünüyorum. Bir de çevrenin verdiği o tercümenin verdiği birtakım şeyler var. Dolayısıyla çok içselleştirmeden maalesef iç kontrol kavramlarının içi boşaltılmış oldu, yıpratılmış oldu. Çünkü iç kontrol denince akla hem kamuda hem de özel sektörde biraz prosedürler bütününe, belge yığınına dönmüş durumda. Dolayısıyla biz insanlar kavramlarla terimlerle düşünür, bu kavramları ne kadar iyi kavrarlarsa sistematiği metodolojiyi daha net bir şekilde kişiselleştirirler ama bu kavramların Türkiye’de çok anlaşılamadığını düşünüyorum. Bu anlamda hem düzenleme, işin tasarım kısmı, hem uygulama kısmının yok denecek kadar az olduğunu düşünüyorum.”	• İç kontrol düzenlemeleri yeterli değil. • İlk anlatımlarda, iç kontrol içselleştirilmedi, içi boşaltıldı, yıpratıldı. • İç kontrol, prosedürler bütünü ve belge yığını gibi algılandı. • Kavram olarak iyi anlaşılamayınca tasarım ve uygulamada sorunlar ortaya çıkmıştır.

EK 2: İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİNİN NİTELİĞİNE (TASARIMINA) İLİŞKİN GÖRÜŞME METİNLERİ

• **SORU:** Makro seviyede, iç kontrol düzenlemelerinin niteliğini nasıl değerlendiriyorsunuz? (İç kontrol düzenlemelerinin niteliği tüm sektörleri kapsayacak ve etkileyecek niteliklere sahip mi? Değilse eksik veya sorunlu gördüğünüz alanlar ve çözüm önerileriniz nelerdir?)

• **SORU:** Mikro seviyede, kurumların kendi bünyelerinde gerçekleştirdikleri iç kontrol düzenlemelerinin niteliğini nasıl değerlendiriyorsunuz?

• **SORU:** İç kontrol sistemi, niteliğinin artırılması amacıyla yeniden düzenlense, nasıl tasarlanmalı ve uygulanmalıdır?

• **SORU:** Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların, kamu kurumlarının, üniversitelerin, bu alanda faaliyet gösteren sivil toplum örgütlerinin ve bağımsız denetim/danışmanlık şirketlerinin iç kontrol bağlamında üstlendiği roller için yaklaşımlarını, kapasite ve performans durumlarını nasıl değerlendiriyorsunuz?

Görüşme Yapılan Kişinin Kod Bilgileri	Görüşme Metinleri	Görüşme Özetleri
KAMUDDK-1	“İç kontrolü de kapsayan yasal düzenlemelerin düzenleyici denetleyici kurumları kapsamaması bir eksiklik. Çünkü onlar da kurumsal yapılar ve onların da riskleri var, onlar da bir metodoloji içerisinde bu sistemi bir iç kontrol sistemini dahil etmeleri lazım, yönetim biçimlerine, onlar da kamu kaynağı kullanıyor, sonuçta. Kendi iç düzenlemelerini yapmalarının önünde hiç bir engel yok.”	Düzenleyici ve denetleyici kurumların da iç kontrol düzenlemelerine tabi olması gerekli.
KAMUDDK-1	“Aslında bir kurumun iç kontrole ilişkin bir metodoloji benimsemesi için onu forse eden yasal gerekliliğe ihtiyacı yok, çünkü onlar hedefleri başarmaktan sorumlu, hedeflerini başarmaktan sorumlu olan biri, doğal olarak riskleri yönetmeli, bir iç kontrol çerçevesi yakalamak durumunda. Birçok AB üyesi ülkede zaten mevzuat bazlı yürütülüyor, daha iyi yönetimi yakalamak için örgütler iç kontrolleri teker teker kendi kurumlarında yürütüyor. mevzuatın tek başına bir itici güç olmasına gerek yok. İç kontrol, yasal düzenleme olmasa bile yapılmalı. Çünkü 5018 sayılı kanunda kaynaklarını etkili, ekonomik verimli kullanılması, düzenlemelere uygun kullanılması, hedeflerin başarılması gibi bir sistem kurulmuş ise peki bu sistemi nasıl başaracağız? sorusunun cevabı iç kontrol. Kanunda yazmasa bile siz doğrudan zaten oraya gitmeniz gerekiyor, onun için de düzenleyici denetleyici kurumlar da iç kontrolsüz durumda şey yapsalar onlara niye bunu yapıyorsunuz diyen olmaz. Düzenlemelerin	- İç kontrole ilişkin yeterli mevzuat var. - İç kontrol konusunda özel bir mevzuat gerekmiyor: Hedeflere ulaşmak için zaten yapılması gerekli.

kalitesi, niteliği konusunda şöyle bir referans var aslında: Avrupa Birliği Türkiye ilerleme raporları. Bu raporların 32. faslında Türkiye'deki kamu iç mali kontrolün düzenlemelerdeki ilerlemelerine ilişkin yorumlar da yapılıyor. Bu yorumlara baktığım zaman Türkiye'nin bu konuda oldukça iyi bir seviyede olduğu, birinci, ikinci, üçüncü düzey mevzuatla düzenlemelerle iyi seviyede olduğuna ilişkin yorum var.”

KAMUDDK-1

- “Yapısal bir sıkıntımız var. Kamu idareleri iç düzenleme yapma konusunda kendilerini çok reşit saymıyorlar. Alışılmış bir geleneksel yönetim biçimi gereği kamu idareleri sürekli eğer bir alanda bir düzenleme yapılacaksa bu düzenlemenin merkez tarafından yapılması gerektiğine inanıyorlar, oradan bir düzenleme yapılmamış ise dış mekanizma bekliyor. Mevzuat odaklılık var. Mevzuat deyince de resmi gazetede yayımlanan mevzuat, yani devletin merkez organlarının yayınlamış olduğu mevzuat anlaşılıyor, böylece kendilerini bir düzenleme yapma konusunda yeterli yetkin reşit saymıyorlar, hatta yetkili de saymıyorlar, hatta ne yapıyorlar bir düzenleme ihtiyaçları olduğu zaman çoğu zaman merkeze yazıyor, bu konuda bir düzenleme yapılsın diyorlar. Otur kendin yap. Yani kendileri bu konularda daha çok pasif davranıp, bizi biri yönlendirsin, biz de bunun içini dolduralım gibi bir tavır var. Tabi, bunun altında yatan çok enteresan sebepler de var. Çünkü Türk kamu yönetimi geleneği gereği, merkezi denetim organları tarafından denetim şekillendirildiği için. Eskiden gelen kültürün gereği merkezi denetim de merkezin düzenlemelerine uyulup uyulmadığına odaklanınca, idare de otomatik olarak merkezin düzenlemelerini bekliyor, o da bir düzenleme gerekiyorsa da bunu merkez düzenlesin diyor, çünkü ben denetimi merkez düzenlemeler üzerinden veriyorum diyor. Ama oysa yani 5018 Sayılı Kanun'un tasarımı, iç kontrolün başındaki iç sözcüğünün esası da bu zaten, yoksa kontrol der geçerdik, iç diyoruz, çünkü içeriden tasarlanan kontroller, iç düzenlemelerle tasarlanan kontroller demektir. Bu anlamda çok ciddi bir yetersizlik olduğunu düşünüyorum, kök nedeni de bu. Buna rağmen ama şunlar var. Her kamu idaresinin söz gelimi, personel ilerleme vs. yönetmelikleri var. Kamu personelinin yükselme ve ilerlemesi, Maliye Bakanlığı personelinin ilerleme Yönetmeliği var, onlar iş sınavları nasıl yapılır falan gibi mesela ama tüm bu konularda bir çerçeve yönetmelik merkezde yine var. Yani onlar ona uygun, bir mahsuru yok, merkez bir çerçeve düzenleme yapıyor, herkes işte bu çerçeve düzenlemeye göre yapıyor, ama bazı durumlarda çerçeve düzenlemeler çok ağır olduğu için ve çok sınırlayıcı olduğu için bunu yapamıyor. Söz gelimi herhangi bir kamu idaresi mal ve hizmet alım prosedürleri belirleyemiyor, çünkü ihale kanunu bu konuda oldukça sınırlayıcı ve detaylı, onların üzerinden ancak risk hesaplayabiliyor, eğer orada bir risk yakalamışsa, kamu ihale kanununun düzenlemesini bozarak bu riski bertaraf edecek yeni bir aşamayı oraya dahil edemiyor, çünkü kendisinin oldukça

• Düzenlemelerin merkezden yapılması gerektiği düşüncesi hakimdir.

• Merkezi denetim organlarının, merkezi düzenlemelere uygunluğa odaklanması nedeniyle idareler de merkezi düzenlemeleri beklemeyi tercih etmektedir.

• Merkezi düzenlemeler, idarelerin inisiyatif kullanmalarını engelleyecek kadar ayrıntılı ve sınırlayıcıdır.

	<i>sınırlandırıldığını düşünüyor kamu ihale mevzuatı tarafından.”</i>	
KAMUDDK-1	“İç kontrol sistemi yeniden tasarlanırsa, rol ve sorumluluklar biraz daha, tüm aktörlerin rol ve sorumlulukları teker teker açıklanabilirdi, bu konu biraz belirsiz, yani idarenin iç kontrol sorumluluğu var ama idare içerisinde aktörlerin iç kontrol sorumluluklarına ilişkin iç kontrolle ilgili tasarım sorumlulukları, düzenleme, izleme, uygulama sorumlulukları ve onların birbirlerine iç kontrol raporlama sorunlarına ilişkin hususlar belirsiz. İkincil düzey mevzuata indiğimiz zamanda da bu alanda geliştirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Orada da benzer. Çünkü çok fazla genel ifadeler var, mesela üst yönetici iç kontrolden sorumludur. Daha uygulamaya yönelik aydınlatıcı, yönlendirici. Harcama biriminin sorumluluğu nedir, harcama birimi ile strateji geliştirme birimi arasındaki ilişki, görev paylaşımı nedir, üst yönetici ile harcama birimleri arasındaki iç kontrol sorumluluğu nasıl paylaşılıyor, iç denetimin iç kontrole ilişkin konumu yani biraz iç denetim daha açık, daha belirli ama diğerleri biraz geliştirilmesi gerekir diye düşünüyorum.”	Üst yönetici, merkezi ve taşra birimlerinin iç kontrole ilişkin rol ve sorumlulukları ikincil mevzuatta daha ayrıntılı düzenlenmelidir.
KAMUDDK-2	“Maliye Bakanlığı’nın kurduğu yapının, iç kontrol sisteminin her bir idarede kendi kendini idame ettirilmesini sağlayan güzel bir yapı olduğunu düşünüyorum. İç kontrol sisteminin kurulmasının ve işletilmesinin sorumluluğu üst yöneticiye verilmiştir. Üst yöneticinin altında risk koordinatörleri, İKYK ve bağımsız bir iç denetim vardır. Bu yapının işleyişe olumlu bir katkısı olduğunu düşünüyorum. İç kontrole ilişkin mevzuat ve en son yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği içerik olarak gerekli düzenlemeleri içermektedir ve alana olumlu etkisi vardır. Bu bağlamda iç kontrol düzenlemelerinin niteliği iyi durumdadır. Ancak COSO’nun 8. ilkesinde yer alan “hile potansiyeli” ile 9. ilkesinde ifade edilen “iç kontrol sistemini etkileyecek önemli değişiklikler” konularının daha iyi vurgulanması uygun olacaktır. Diğer taraftan Kamu İç Kontrol Rehberinin yeniden düzenlenmesi ve bu doğrultuda kurumsal risk yönetimi konusunun iç kontrol bağlamında daha açık ve ayrıntılı ifade edilmesine ihtiyaç vardır.”	- İç kontrole ilişkin yapılanma uygun ve işleyişe olumlu katkı vermektedir. - İç kontrol düzenlemelerinin niteliği genel olarak yeterlidir. “Hile potansiyeli” ve “iç kontrol sistemini etkileyecek önemli değişiklikler” konuları iç kontrol düzenlemelerinde daha iyi vurgulanmalıdır. - Kamu İç Kontrol Rehberi yeniden düzenlenmeli ve kurumsal risk yönetimi daha açık ve ayrıntılı ifade edilmelidir.
KAMUDDK-2	“İç kontrole yönelik kurumsal yapılanmaları belirleyen düzenlemeler ve özellikle Kamu İç Kontrol Rehberi ile düzenlenen risk yönetimine ilişkin yapılanma genel olarak yeterlidir. Ancak idarelerin uygulamalarında genel olarak eksiklik ve sorun olabilir.”	İç kontrole ilişkin idari yapılanmalar yeterlidir.
KAMUDDK-2	“İç kontrol sistemi, niteliğinin artırılması amacıyla yeniden düzenlense, iç kontrol düzenlemeleri merkezden ve yukarıdan aşağıya doğru değil, daha tabandan ve uygulama sahasından yukarıya doğru bir yol izlenerek	İç kontrol düzenlemeleri, daha tabandan ve uygulama sahasından yukarıya

	tasarlanmalıdır. O zaman daha nitelikli düzenlemeler ortaya çıkabilecektir.”	doğru tasarlanarak oluşturulmalıdır.
KAMUDDK-2	“Diğer düzenleyici ve denetleyici kurumların, kamu kurumlarının, üniversitelerin, bu alanda faaliyet gösteren sivil toplum örgütlerinin ve denetim/danışmanlık şirketlerinin iç kontrole yönelik yaklaşımlarının genel olarak olumlu olduğunu ve bu konuda çaba gösterildiğini değerlendiriyorum.”	Kurumlar genelinde, iç kontrole yönelik olumlu bir yaklaşım ve destek vardır.
ÖZELDDK-1	“İç kontrol düzenlemelerinde en ayrıntılı düzenlememiz aracı kurumlarla ilgili. Aracı kurumlarda iç kontrol standartları için bir tebliğimiz var. O tebliğde çok detaylı olarak ana hatlarıyla bir iç kontrolde neler bulunması gerektiği işleniyor ve aracı kurumların buna uyması bekleniyor. Düzenleme olarak. Şimdi o tebliğ ana hatları ile niteliği itibarıyla yeterli. Yani COSO’da bir çerçeve. Bizim o çizdiğimiz tebliğ de bir çerçeve tebliği. Ama aracı kurumlar oradan çıkarak tabi çok daha detaylı hale getirdiler şu anda. O tebliğ çıkalı uzun yıllar oluyor. Dolayısıyla onu detaylandırıyorlar. Ama çerçeve olarak bir başlangıç noktası olarak yeterli diye düşünüyorum ben. Diğer Sermaye Piyasası Kurumlarında ise hepsinde değişik düzenlemeler var. Ama düzenlemelerin yoğunlaştığı nokta böyle bir ayrı iç kontrol böyle olur diye bir düzenlememiz yok ama genelde iç kontrol standartları yazılı hale getirilir. İç kontrol yönetim tarafından oluşturulur. İç kontrol bazı Sermaye Piyasası Kurumlarında iç kontrol görevlisinin olması öngörülüyor, bazılarında da yani sadece o rolü üstlenmesi bekleniyor, bazılarında da mesela Teftiş Kurulundan biri o rolü üstlenebiliyor. Tabi o COSO’ya göre tartışılır şeyler. Değişik Sermaye Piyasası Kurumlarında değişik böyle kısa iç kontrol düzenlemeleri var. Onlar tabi aracı kurumlarla karşılaştırıldığında yetersiz gibi gözüküyor. Yani portföy yönetim şirketleri de şöyle kurulur diye. Ama tabi portföy yönetim şirketleri de aracı kurum iç kontrol standartlarına bakarak benzer bir şekilde oluşturabilir. Çerçeve olarak aracı kurumlardaki iç kontrol düzenlemelerinin niteliği yeterli diye düşünüyorum. Diğerlerinde de şöyle bir şey yani biz temel bir standardı oluşturduktan sonra diğer sermaye piyasası kurumları da aslında aracı kurumlardaki o düzenlemeye bakarak o çerçeveye kendi işlerine göre kendileri oluşturabilir diye biraz öyle bir mantıkla bırakıldı. Onlar da ona bakarak kendi işlerine göre kendi iç kontrollerini oluşturuyorlar. Ama mutlaka olması lazım. O düzenlemeyle zorunlu tuttuğumuz kurumlarda.”	- En ayrıntılı iç kontrol düzenlemeleri aracı kurumlara yönelik olarak yapılmıştır. - Aracı kurumlar dışındaki Sermaye Piyasası Kurumlarının hepsinde değişik iç kontrol düzenlemeleri var. - İç kontrolün nasıl olacağını belirleyen özel düzenlemeler yoktur. - İç kontrol yönetim tarafından oluşturulmaktadır. - COSO Modelinden farklı düzenlemeler bulunmaktadır. - Aracı kurumlardaki iç kontrol düzenlemelerinin niteliği çerçeve olarak yeterlidir. Diğer kurumlar da bu çerçeveyi esas alarak kendi düzenlemelerini yapabilir.
ÖZELDDK-1	“Halka açık şirketlerde bizde tabi halka açıklık oranı çok yüksek olmadığı için ortaklıkta konsantre bir sahiplik var. Konsantre olmuş diyoruz mesela Amerika’da tersi. Orada halka açıklık oranı yüksek yönetim kurulu yönetmeye çalışıyor agency problem var. Orada onun için mesela iç kontrol ve denetim çok daha önemli. Ama bizde zaten konsantre olduğu için ortaklık, şirketin patronu şirkette zaten. Genel müdürü kontrol ediyor. Ya bir oğlu, ya bir tanıdığı, aile şirketlerinde. İç içe geçmişler. Orada yönetim kurulunun kontrol etmesi gerektiği için	- Türkiye’de halka açıklık oranı ABD’ye göre daha düşük, bu nedenle vekalet sorunu daha az görülmektedir. - Aile şirketlerinde patron zaten şirkette olduğu için iç kontrol biraz geri planda kalıyor.

	burada ve gözetlemesi gerekmediği için Türkiye de, şirketin patronu şirkette olduğu için veya hâkim grup şirkette mutlaka çok yoğun bir şekilde olduğu için iç kontrol biraz daha şey kalıyor. İç kontrolü şöyle işletiyor mesela büyük gruplarda o mesela holding var. Holdingin çok ciddi bir teftiş kurulu oluyor ve bir iç kontrol sistemi oluyor. Onlar çok ciddi bir şekilde onu işletiyorlar. Amerika'dan farklılaşıyoruz orada. Yani kapasite büyüdükçe, işler karmaşıktıkça iç kontrole olan ihtiyaç daha da artıyor.”	• Grup Şirketlerinde, Aile Şirketlerine göre daha ciddi kontrol sistemleri vardır. • Şirketin kapasitesi arttıkça ve işler karmaşıktıkça iç kontrole duyulan ihtiyaç artmaktadır.
ÖZELDDK-1	• “Amerika'dan farkımızı düzenlemeler açısından söylemeye çalıştım. Orada COSO'daki mantık biraz daha farklı. Çünkü orada bir yönetim kurulu var. O yönetim kurulu şirketi bir CEO'ya bırakıyor. Çok büyük performans primleri karşılığında. Ve onu kontrol etmeye çalışıyor. Ama bizde öyle değil. Bizde zaten o CEO denilen patron yani kendisi. Onun için şirket zaten kontrol altında. Onun için iç kontrol biraz daha ikincil önemde kalabiliyor ve örgüt ona göre şekilleniyor iç kontrol ve denetim. Patron zaten işin içinde yani muhasebe bölümündeki adam onun adamı, işte finansçı onun adamı, zaten şirkette oturuyor. Şirkette patronun oturması başlı başına zaten bir iç kontrol. O açıdan biraz. Bizde daha böyle şöyle şirketin yapısına uygun olarak patron tarafından şey yapılan aslında etkin olarak çalışabilen sistemler de var. Patron olduğu için öyle şekilleniyor. Yani patron olmasa bir yönetim kurulu yönetmeye çalışsa halka açıklık oranı yüksek olsa işte o zaman işte bir iç kontrol birimi olacak, işte şöyle olacak, teftiş birimi olacak onları beklemek daha makul olur. Ama şu anda belki de çok görülmeyen, çok etkin işleyen iç kontrol sistemleri var diye düşünüyorum. Onu hissediyorum yani denetimlerde.”	• Türkiye'deki şirket yönetimi COSO'nın öngördüğü yapıdan biraz farklıdır. • Türkiye'de CEO zaten patrondur, her birimin yönetiminde patronun adamı vardır. • Patronun şirkette oturması başlı başına bir iç kontroldür.
ÖZELDDK-1	• “Sermaye Piyasası Kurumlarında durum biraz farklı. Bunlar aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, yatırım ortaklıkları gibi. Onların hepsinden oluşuyor. Buralarda biz iç kontrolü düzenlemeyle zorunlu tutuyoruz. Şimdi orada da tabi bazen mesela aracı kurumlarda, sahibin patronun oturduğu genel müdür olduğu aracı kurumlar var, bir de başka bir kurumun temsilcisinin oturduğu, pay sahibi olduğu aracı kurumlar da var. Orada da iç kontrol o dediğim ayrıma göre şekilleniyor, ama düzenlemeyle iç kontrol zorunlu tutulduğu için bazı şeyler göstermelik gibi yapılabilir. Bazı patronlar da çok anlamayabiliyor, el yordamıyla iç kontrol yapmaya çalışıyor, bizim düzenlememizi de ciddiye almadan onu göstermelik olarak uygulamaya çalışıyor. Öyle bir değişik yapı var. Çok iyi uygulayanlar da var öyle yaklaşanlar da var.”	• Aracı kurumların yönetiminde patron veya temsilci olarak bir genel müdür yer almaktadır. İç kontrol bu duruma göre şekillenebilmektedir. • Bazı patronlar çok anlamadan el yordamıyla iç kontrol yapmaya çalışmaktadır. • İç kontrol düzenlemelerini çok ciddiye alanlar olduğu gibi göstermelik yapanlar da vardır.
ÖZELDDK-1	• “Mevcut iç kontrol sistemi yeniden düzenlense; özellikle diğer Sermaye Piyasası Kurumlarında. Aracı kurumlarda olduğu gibi standartlar oluşturulması düşünülebilir. Ama tabi onun sürekli güncellenmesi gerekeceği için çok makul değil. Önceden yatırım fonlarının kendi yönetim birimleri vardı, onlar yönetiyordu. Sonradan portföy yönetim şirketlerine bırakıldı. Bazı mesela muhasebe gibi	• Diğer Sermaye Piyasası Kurumlarında, aracı kurumlarda olduğu gibi standartlar düşünülebilir, ancak bu durum sürekli güncelleme ihtiyacı

	alanların dışarıdan alınması, hizmet alınması yoluyla alınması gibi şeyler imkanlar yaratıldı. O zaman tabi iç kontrol tamamen farklı ele alınması lazım. Dolayısıyla hep bizde o şeyin o zaman güncellenmesi lazım iç kontrolün. O çok pratik olmaz. Bunun yerine mesela COSO gibi bir standarda belki atıfta bulunulabilir veya diğer standartlar gibi şeyler var. Onlara mesela atıfta bulunur. Bunlar uygulanır denirse belki etkin hale gelebilir.”	nedeniyle pratik olmayabilir. • COSO gibi standartlara atıf yapılarak çerçeve düzenlemeler yapılabilir.
ÖZELDDK-1	• “Düzenleme ve denetleme, eğitim ve danışmanlık gibi alanlarda faaliyet gösteren diğer kurum ve kuruluşlarda iç kontrol ikinci planda kalıyor. Çok yeterli değil. Önem verilmiyor çok.”	• Diğer kurum ve kuruluşlarda iç kontrole gerekli önem verilmemektedir.
ÖZELDDK-2	• “Bizim doğrudan iç kontrolün nasıl olduğu, olması gerektiğini, hangi konularda eksik veya fazla olduğuna ilişkin bir kanaatimiz bir düzenlememiz yok. Bizim doğrudan sadece denetçilere ve denetim kuruluşlarına iç kontrolü nasıl anlayabilecekleri ve iç kontrolün iyi çalışması onlara nasıl fayda sağlayabileceğine ilişkin düzenlemelerimiz var. Bu da bahsettiğim gibi 315, 265 numaralı standartlar ve bunlarla bağlantılı olarak diğer bağımsız denetim standartları. Ama doğrudan şu şirket üzerinden ya da bu tebliğ üzerinden demek iç kontrolün şu aksaklığını karşılıyor ya da bu fazlalığını gideriyor demek bizim açımızdan doğru olmaz.”	• İç kontrolün nasıl olması gerektiği konusunda bir düzenleme yoktur. • Denetçilerin iç kontrolü nasıl anlayacakları ve iç kontrolün nasıl fayda sağlayacağına ilişkin düzenlemelerimiz var.
ÖZELDDK-2	• “İç kontrol sistemi niteliğinin artırılması amacıyla yeniden düzenlense, şöyle bir şey olabilir. İç kontrole ilişkin görüş vermek gibi bir yükümlülüğümüz yok. Biz genel olarak finansal tablolara görüş veriyoruz, yani biz dediğim denetçiler. Dolayısıyla iç kontrole ilişkin bir anlayış ve prosedüre ilave olarak bir görüş verilse belki iç kontrol üzerine daha faydalı olabilir. Ama bu benim düşüncem. Hani şu anda dünya o noktaya gidiyor mu? gidebilir, gitmeyebilir. Düzenlemeler değişebilir. Ama belki bu şekilde olursa daha faydalı olabilir.”	• Bağımsız denetçinin, iç kontrole ilişkin anlayış ve prosedüre ilave olarak mevcut sisteme ilişkin bir görüş vermesi daha faydalı olabilir.
ÖZELDDK-2	• “Biz sadece denetçilere mevcudu anlamalarını söylüyoruz. Bizim beklentimiz şu. Standart uyarınca sen onu anla ve onun doğru bir şekilde, eksiklikleri neler, fazlalıkları neler onları anla, ona göre de riske karşılık ver.”	• Bağımsız denetçiden sadece iç kontrol sistemini anlamaları, buna göre risklere karşılık vermesi beklenmektedir.
STÖ-1 (ABD)	• “İç kontrolün niteliğini artırmak için; kontrol, yukarıdan aşağıya bir kontrol hiyerarşisi kullanılarak tasarlanmalı ve geliştirilmelidir. İç kontrol bir vakum içerisinde var olmaz; politika ve prosedürler kadar insanları ve tutumlarını da kapsar; kendi başına bir ortamdır. Kontrol subjektiftir, çünkü yönetimin kontrolün ne kadar önemli olduğuna inandığına, etkili stratejilerin seçilip seçilmediğine ve kontrolün nasıl izlendiğine ve uygulanacağına bağlıdır. Yönetim tarafından oluşturulan kontrol ortamı, bir kurumun kontrol prosedürlerinin ve tekniklerinin etkinliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Kontrol ortamı birkaç faktör tarafından şekillendirilir. Resmi bir kurumsal davranış politikası bildirimi veya bir	• İç kontrol, yukarıdan aşağıya bir hiyerarşi kullanılarak tasarlanmalıdır. • İç kontrol bir vakum içerisinde değildir, bu nedenle politika ve prosedürler kadar insanların tutum ve davranışlarından da etkilenir.

	<i>iç denetim işlevi gibi bazıları açıkça görülebilir. Bazıları, personelin yeterliliği ve bütünlüğü gibi maddi olmayan unsurlardır. Örgütsel yapı ve yönetimin politikaları ileme, uygulama ve pekiştirme şekli gibi bazıları, örgütler arasında karşılaştırılabildiklerinden daha kolay kontrast oluşturabilecekleri kadar geniş çeşitlilik gösterir. İç kontrol, üç kontrol kategorisinin hiyerarşisidir. Hiyerarşinin tepesinde, diğer iki kontrol seviyesinin çalışmasını ve etkinliğini “yöneten” çevresel kontroller vardır. Çevresel kontrollerin altında sistem kontrolleri ve altlarında işlem işlem kontrolleri vardır.”</i>	• İç kontroller sırasıyla, çevresel, sistem ve işlem olmak üzere üç boyutlu bir hiyerşi içerisinde çalışır.
STÖ-2	• “Türkiye’de iç kontrol düzenlemelerinin temel olarak en ileri seviyede düzenlemelerin kamu kesiminde olduğunu görüyoruz, uluslararası COSO standardı ile Avrupa Birliği’nin Avrupa Komisyonu standartlarıyla INTOSAI’nin Sayıştaylar Birliğinin standartlarının uyumlu olduğunu görüyoruz. Yani kamu açısından baktığımızda günceli yakalamış. Aslında son derece de iyi yansıtılmış bir standart seti var. Fakat burada temel problem, bu standart seti birebir yansıtılmış durumda ve bu bizim bazı Türk kültürüne, teamüllerimize, uygulamalarımıza bir uyumlaştırmaya, yerelleştirmeye ihtiyaç var. Onun dışında uluslararası standartları birebir yakaladığımızı düşünüyoruz. Diğer tarafta baktığımızda SPK ve BDDK tarafında iç kontrol sistemine spesifik vurgular yeterli ölçüde yapılmamış durumda. Dolayısıyla buralarda da COSO bazlı veya Uluslararası standartlar bazlı bir bakış açısıyla iç kontrol standartlarının en başta oluşturulması lazım, yani niteliğinden önce standart setinin oluşturulması lazım. Çünkü mevcut uygulamada standartlardan parçalar görebiliyoruz içerlerde, ama bunların bir anlamlı model haline getirilmediğini, bir standart seti haline getirilmediğini de görüyoruz. Dolayısıyla özel bir çalışma gerekiyor.”	• Türkiye’deki iç kontrol düzenlemeleri en ileri seviyede kamu sektöründe yer almaktadır. • Kamu sektöründe, uluslararası iç kontrol standartları ulusal seviyeye iyi yansıtılmış ancak gerekli uyumlaştırma yapılamamıştır. • SPK ve BDDK alanlarında, iç kontrol sistemine yönelik spesifik vurgular yapılmamıştır. Standartlardan parçalar görülmekle birlikte anlamlı bir model veya set olarak görülememektedir.
STÖ-2	• “İç kontrol sistemi yeniden tasarlanrsa konusu. Şimdi dünyanın gittiği yönden ayrı bir yöne gitmek bence çok doğru değil. Dünyanın bu noktada gittiği yönde COSO. 1992 tarihinde ortaya konulmuş olan standart. 2013’te revize edildi. Türkiye bu standardı baz almalı muhakkak, bu benim düşüncem, ancak Türkiye’nin özellikleri makro ve mikro kültürlerine baktığımızda iş hayatı olsun kurum ve organizasyonlar olsun Avrupa Birliği ve Amerika’dan farklılık arz ettiğini görüyoruz. Çünkü Türk kültürü Türk sosyolojisi Türk iş hayatı yönetim felsefesi duygusal yönetime yönelik bir takım duygusal yaklaşımlar işi soyuttan somuta indirgemeye gerektiren bir bakış açısı gerektiriyor. Türkler özellikle tarih boyunca daha somut kural, kanun politika, prosedür düzenleme, talimat üzerine çalışmış bir millet. Yani bu hem kamu tarafında böyle devlet tarafında, hem de özel sektör tarafında. Dolayısıyla siz COSO gibi son derece soyut, geniş bırakılmış bir çerçeve düzenlemeyi ki doğrusu bu ülke bazlı bir çerçeve düzenleme, Türkiye’ye getirip hadi bunu uygula dediğinizde Kurumlarımız burada zorlanıyorlar, yani hem kamu tarafı hem özel sektör tarafı. Dolayısıyla COSO’yu baz alan biraz önce de ifade ettiğim gibi temel bir iç kontrol standart setini sektörel bazlı daha	• Türkiye’deki kurum ve kuruluşlar AB ve ABD’den önemli farklılıklara sahiptir. • Türk iş hayatının yönetim felsefesindeki duygusal yaklaşım, soyuttan somuta indirgemeyi zorlayan bir bakış açısını gerektirmektedir. • Türkiye COSO modelini esas almalıdır. Ancak bu model Türk kültürüne uygun hale getirilmeli, bu kapsamda alt bölümlerinde yerli ve milli sektörel standart setleri oluşturulmalıdır.

uygulamaya dönük detay standartlarla Türk kültürüne uygun hale getirilip yerli ve milli sektörel standart setleri halinde daha alt sektör halinde tanımlanması gerektiğini düşünüyorum.”

STÖ-2

- “Düzenleyici ve denetleyici kurumlar özelinde baktığımızda biraz önce zaten standart setlerin durumu ile yaptığım değerlendirmede genel bir performans vermeye çalıştım, kamu tarafında oldukça iyi niyetli bir çalışmalar var. Ancak burada tabii ki eksiklik var sahiplenme noktasında özellikle kamunun ve siyasi mekanizmaların iç kontrolü sahiplenmesi tarafında eksiklikler var, ama teknik tarafta oldukça İyi ekiplerle iyi çalışmalar yapıldığı düşüncesindeyim. İşin diğer düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafında şüphesiz iç kontrolün öneminin daha iyi anlaşılması ve algılanması gerektiğini düşünüyorum. Türkiye’de düzenleyici ve denetleyici kurumların tamamının iç kontrole bir bakış açısı geliştirmesi gerektiğini düşünüyorum yine aklıma gelen önemli kurumlardan bir tanesi de KGK. Şimdi burada bağımsız denetim ile ilgili bir düzenleyici kuruluş ve bu noktada kendilerinin de iç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler ile algılanma biçimi konusunda raporları var, o tarafta da iç kontrol konusu büyük bir önem taşıyor, özellikle bağımsız denetim şirketleri bazında, ancak yine bu kurum özelinde de bakacak olursak iç kontrolün ne olması gerektiği ile ilgili bir tanımlama mevcut değil, dolayısıyla burada ortak bir çalışma yapılmalı, tüm düzenleyici ve denetleyici Kurumlar bir araya gelerek Türkiye’nin yerli ve milli bir iç kontrol standardı bu uluslararası standartlarla uyumlu olarak tanımlamalılar bu anlamda performanslarını çok yeterli bulduğumu söyleyemem.”

- Kamunun ve siyasi mekanizmaların iç kontrolü sahiplenmesi konusunda eksiklikler var.
- İç kontrol konusunda, teknik açıdan iyi ekiplerle iyi çalışmalar yapılmaktadır.
- Tüm düzenleyici ve denetleyici kurumlar bir araya gelerek iç kontrole yönelik ortak bir bakış açısı geliştirmelidir. Bu kurumların mevcut performansları çok yeterli değildir.
- Özellikle bağımsız denetim şirketlerinde, iç kontrolün ne olması gerektiği konusunda bir tanımlama mevcut değildir.

STÖ-2

- “İç kontrol bir farkındalık meselesi gün geçtikçe de bu farkındalık geliyor, dünyada iç kontrolün önemi ön plana çıkmaya başladıkça özellikle dijital dönüşüm, endüstri 4.0, yepyeni bir dünya yapay zekâ temelli bir dünya oluştururken artık iç kontrolsüz bir yapı oluşturmanın mümkün olamayacağı ülke, kurum veya şirket bazında ortaya çıkıyor. Dolayısıyla iç kontrol kendiliğinden zaten dünyada gündemle beraber ön plana çıkan bir konu olmaya başlıyor. Önümüzdeki 3 yıl 5 yıl içerisinde bunu göreceğiz. Sivil toplum örgütlerine baktığımızda, bu konuyla ilişkili olan tüm kurum ve kuruluşların gerçekten gönüllülük esaslı çok ciddi çabaları oldu. 2016’dan sonra bizim örgütümüz de inanılmaz bir çaba içerisine girdi, iç kontrolü Türkiye’de doğru anlatabilmek için iç kontrolün denetsel değil daha ağırlıklı yönetsel bir fonksiyon olduğunu tanımlamaya çalıştık. Türkiye’de belki ilk tanımlamalardan bir tanesini de biz yaptık. Dolayısıyla hem meslek örgütlerinin performansını Düzenleyici ve denetleyici otoritelerimizin aksine başarılı buluyorum. Sadece belki de düzenleyici ve denetleyici otoritelerle daha kol kola gitmemiz onları belki de bu konularda forse etmemiz gerekiyordu burada da biraz özeleştirii yapmak lazım bu konularda biraz yetersiz kalmış olabiliriz.”

- İç kontrol konusundaki farkındalık giderek artmaktadır.
- Teknoloji ve diğer alanlardaki gelişmeler iç kontrolün önemini daha da artıracaktır.
- Türkiye’deki sivil toplum örgütlerinin iç kontrol konusunda çok önemli çabaları olmuştur.
- İç kontrolün denetsel değil yönetsel bir fonksiyon olduğunu tanımlamak için çok çaba harcanmıştır.
- Sivil toplum örgütlerinin iç kontrol performansı düzenleyici ve denetleyici kurumlardan daha başarılıdır.

		• Sivil toplum örgütleri ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar işbirliklerini artırmalıdır.
STÖ-3	• “İç kontrolün tanımına baktığımızda mali ve mali olmayan kontrolleri kapsıyor. Ama mali hizmetler biriminin bir fonksiyonu olarak düzenleniyor ve adında mali olan bir kanunun içerisinde düzenleniyor, bu da yanlış bir algıya sebep oluyor. Onun için en başta daha farklı bir mevzuat olarak düzenlenebilirdi onu söylüyorum, 5018 sayılı kanunun içerisinde değil de, zaten bildiğim kadarıyla bu 5018’in çıktığı dönemde, çıkmadan önce kamu yönetimi temel kanunu gibi bir kanun vardı, taslak. Muhtemelen onun içerisinde geçecekti bu, ama o aradaki işleyişi çok iyi bilmiyorum, o olmadı, mali yönetim kanununun içerisinde geçti. O bir sıkıntı bence yani nitelik anlamında. Şimdi siz mali yönetim kanununun içerisine koyduğunuzda.. Ama tabii orada hani algı farkı da oluyor. Hiçbir şey olmasa bile sırf o kanunun adından dolayı bile bir algı farklılığı oluyor. Nitelik anlamında o bir sıkıntı, onun dışında ikinci düzenlemelerine baktığımızda mesela ikinci düzenlemelerde de nitelik anlamında şunu söyleyebiliriz, kanunda bu söylediğim sıkıntı var, ama ikinci bir mevzuatta işte nedir yönetmeliğine bakmamız lazım yönetmeliğin adı ne? İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar. Orada da karıştırmışız. Aynı sorun orada da var mesela ama bunları çözmemiz lazım. Aynen. Yani iç kontrole ilişkin bizim tamamen ayrı düzenlemeler yapmamız lazım bunun adı çok önemli değil hani kanunmuş yönetmelikmiş o bir şekilde hallolur yani adı çok önemli değil ama bizim o iç kontrolün önemini ortaya koyacak daha özel düzenlemeler yapmamız lazım. Nitelik anlamında da bunları söyleyebilirim.”	• Kamuda iç kontrol, mali bir mevzuat ve mali bir yapılanma içerisinde tanımlanmıştır. Bu durum iç kontrolün mali bir kavram olarak algılanmasına yol açmaktadır. • İç kontrol, önemini ortaya çıkartacak şekilde ayrı bir mevzuat içerisinde düzenlenmeliydi.
STÖ-3	• “Kurumlara baktığımızda, iç kontrol düzenlemeleri aslında direkt genel düzenlemeler oluyor yani mikroya bakalım ama yine tabii makrodan etkileniyor, makrodan aldığı için. Mikroda var sıkıntılar, düzenlemelerden her kurum benim gördüğüm kendi çıkardığı kendi algıladığı yöntemi, şekli uyguluyor. Yani ya algılama farklı oluyor ya da bu düzenlemeleri yeterince anlamıyoruz, anlatamıyoruz. Makro seviyede yapılan iç kontrol düzenlemelerini mikro seviyede tamamen farklı oluyor zaten o da neden oluyordur işte ya algılama farklılığı oluyordur ya da yukarıdaki düzenlemeler her kuruma uymuyordur farklılaşmak gerekiyordur ya da ikisinden biri sıkıntı. Ya algılama problemi ya da o düzenlemelere kendi mevzuatlarında değişiklik lazım.”	• Genel iç kontrol düzenlemelerini kurumlar farklı uyguluyorlar. • Farklı iç kontrol uygulamalarının nedeni farklı algılamalar ve/veya kurumlara özgü koşullar olabilir.
STÖ-3	• “İç kontrol sisteminin ben çok tasarlandığını düşünmüyorum. Bence şu an tasarımı yok zaten. Yani iç kontrol sistemi doğal olarak sürekli değişken bir yapıdır aslında, yani bu değişir ama hani bizim mevzuat düzenlemelerimiz de sürekli değişiyor rehber çıkarıyoruz iki gün sonra rehberi değiştiriyoruz. Sürekli yasal düzenlemeler olduğu için yapısal değişiklikler devamlı	• İç kontrol sisteminin şu anda bir tasarımı yok, sürekli değişken bir yapıdır. Her kurum ne anladysa onu uyguluyor.

	ortaya çıkıyor. Tabii yapısal değişiklikler mi ortaya çıkıyor algılama problemi mi çıkıyor? Orada ne çıkıyor tespit edemiyorum ama insanlar bunun iç kontrol düzenlemelerinin uygulamalarının belki de değerli olduğuna inanmıyorlar bu kadar değiştirmeden, hani birileri çıkıp ne yapıyorsunuz diye düşünüyordur, değer kazanmıyordur, o olabilir. Şu an bence bir tasarım yok. Sadece makro düzeyde düzenlemeler var, her kurum kamu için konuşuyorum tabii ben, her kurum ne anladıysa ondan onu uyguluyor.”	• Yasal düzenlemeler yapıldıkça yapısal değişiklikler ortaya çıkıyor. • Çok değişiklik yapılınca değerli olmadığı düşünülebilir.
STÖ-3	• “İç kontrol sistemini ben tasarlasaydım, Merkezi Uyumlaştırma Birimini daha üst düzeyde tasarlardım, şimdi Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçtik ama daha öncesindeki benim düşüncem Başbakanlıkta olmalı derdim. Merkezi Uyumlaştırma Birimi bakanlıklar üstü bir yapıda olmalı derdim. Yeni sistemde bu mevzuu çok düşünmedim açıkçası ama düşünseydim. Cumhurbaşkanlığının altında farklı bir birim olabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığında olması bu işi biraz sekteye uğrattıyor. Maliye Bakanlığı içerisinde kurmazdım, o yüzde yüz. Cumhurbaşkanlığı dedim ama farklı bir kamu kurumu da olabilirdi iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapabilecek. Bakanlıklar üstü yani herkesi yönetebilecek, merkezi bir teşkilat.”	• Merkezi Uyumlaştırma Birimi, bakanlıklar üstü bir yapıda konumlandırılmalıdır.
STÖ-3	• “Kurum bazında baktığımızda bu görev bu işin koordinasyonu tabii. İç kontrol sisteminin uygulanması oturtulması değil tam olarak da, bu işin koordinasyonu strateji geliştirme birimlerine verilmiş durumda. Aslında strateji geliştirme birimleri de bunun görevleri olduğunu biliyorlar artık, o bilme kısmında bir sorun yok, merkezi kurumlara bakanlıklara baktığımızda bakanlıklarda güzel çalışmalar oldu aslında zamanında, benim bildiğim dönemde, hepsinin güzel çalışmaları oldu, o anlamda strateji geliştirme birimlerinin olmasında bir sıkıntı yok bence. Strateji geliştirme birimi derken mali hizmetler birimini de kastediyorum. Ama SGB'nin alt fonksiyonlarından bir tanesi de Mali hizmetler birim fonksiyonu ya iç kontrolün altında düzenlenmiş, o zaten tamamen hata. 5018 sayılı kanunda dört tane ayrı fonksiyon var, yönetmeliğe bakıyorsun yönetmeliğin 5018 sayılı kanunla alakası yok, mesela onu şeye de yazabilirsiniz düzenlemelerin niteliğine de yazabilirsiniz o yönetmelikteki Strateji Geliştirme Biriminin yapısı yani Mali Hizmetler Biriminin yapısı 5018'e hiç uygun değil. 5018'de yazandan bile farklı yani. Tabii ayrı birim orada iç kontrol, ama yönetmeliğe geliyorsunuz yönetmelikte mali hizmetler fonksiyonu diyor mali hizmetlerin altında yer alıyor. Strateji geliştirme biriminin altında bu birimler kurulur diyor ama yönetmeliği ona uygun çıkarmamışlar. Fiiliyatta strateji geliştirme birimlerinin yapısı da çok o yönetmeliğe uymadı, alt birimlerinin yapısı, her kurum kendi özelliğine uygun olarak kurdu, mesela Strateji Geliştirme Başkanlığı var bakanlıklarda, kimisinin altında 4 daire başkanlığı var kimisinin altında 10 tane olan da var mesela, kendi durumlarına uygun kurdular kimi orada İç Kontrol Dairesi dedi, kimi İç	• Kurumlarda iç kontrolün, Strateji Geliştirme Birimlerinde ve mali hizmetler fonksiyonlarından birisi olarak düzenlenmesi doğru değildir. • Strateji Geliştirme Birimlerinin görevleri ve mali hizmetler fonksiyonu konusunda kanun ve yönetmelik düzenlemelerinde sorunlar var. • Kurumlar, iç kontrol birimlerini kendi yapılarına göre teşkil etmiştir.

	<i>Kontroller Mali Hizmetler falan herkes kendine göre kurdu.”</i>	
STÖ-3	“Maliye Bakanlığı, Sayıştay gibi düzenleyici denetleyici kurumların yaklaşımları mutlaka güzel. Maliye Bakanlığının. İyi ki oradakiler var yani. Onlar olmasa hiçbir şey olmayacak zaten ama yeterli değil. Geliştirilmesi lazım yeterli değil. Sayıştay da benzer şekilde, Sayıştay daha önceden iç kontrol sistemine hiç bakmıyordu, ama bu yıl hani dikkat çekmeye başladı, mecliste falan bile geçti, mecliste vardım ben. Vekillerin konuşmaları içerisinde geçti.”	- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay Başkanlığının çalışmaları iyi ancak yetersiz. - Sayıştay, son yıllarda iç kontrole daha fazla önem vermeye başlamıştır.
STÖ-3	“Kamu kurumlarına baktığımızda biraz önce dediğim gibi strateji geliştirme birimlerini değerlendiririz. Orada da yine strateji geliştirme birimlerinin yaklaşımları güzel ama kapasite anlamında sorun var, burada da nitelik ve niceliğe gireriz nicelik olarak baktığımızda personel sayılarında sıkıntı var dernek olarak benden Mali Hizmetler Uzmanı isteyen son bir ay içerisinde en az 10 tane kurum var. kapasiteye baktığımızda iç kontrolün uygulayıcı birimleri olan strateji geliştirme birimlerinin kapasitesi tamamen yetersiz. Özellikle personel anlamında kapasitenin geliştirilmesi lazım, hem merkezi hem de uygulayıcı birimler.”	Kurumlarda Strateji Geliştirme Birimlerinin iyi çalışmaları var, ancak insan kaynağı açısından kapasite sorunları var.
STÖ-4	“İç kontrol düzenlemelerindeki temel sorunlardan bir tanesi şekli şartların mevzuatla düzenlenirken içerik ve etkinliği tam olarak ortaya konmamış. Şöyle söyleyim. Kanunda, düzenlemede, yönetmelikte, mevzuatta yazan şeyleri şeklen idare yerine getirdiğinde bunu gerçekleştirmiş kabul ediyor. Oysaki bunun etkinliğine ilişkin herhangi bir takip mekanizması veya hesap sorma şimdi hep hesap verilebilirlik diyor ya hesap verebiliyoruz ama hesabı soran kim? O soran kişi onun hesap sorma yetkisinde olup olmadığını da bilmiyor. Dolayısıyla da sadece düzenlemeler yerine getirilsin sorulduğu zaman iç denetim birimi gidip sorduğunda diyor ki, benim eylem planım var, bak böyle yaptım, şöyle yaptım. Kâğıt üzerinde kalıyor.”	- İç kontrol düzenlemelerinin temelsorunlarından birisi, şekli şartları mevzuatla düzenlenirken içerik ve etkinliğinin ortaya konulmamış olmasıdır. - Mevzuatta yazan şeyler şeklen yapıldığında bu iş yapılmış kabul ediliyor. - Hesap verilebilirlik çok açık düzenlenmemiştir.
STÖ-4	“Kurumlar seviyesinde, %90 oranında iç kontrolün kesinlikle çalışmadığını düşünüyorum. Mikro seviyede konuştuğumuz için söylüyorum. Kurumlar özelinde birçok aldığımız geri beslemelerde şunu görüyoruz. Biraz önceki makrodan gelerek, kâğıt üzerinde. Bir şeyin gerçekleşmesi için iç kontrol sisteminin kendi düzenlemesinde de vardır bu, 4 göz prensibi var, kontrol mekanizması var, izleme mekanizması var. Bunların hepsini yan yana koyduğumuzda, bunu gerçekleştirecek birim ortada strateji birimleri gibi görünüyor. Ama yetkisiz sorumlulukları var. İç kontrol birimleri için elbette. Yani iç kontrol birimi, mali kontrol mü yapacak, iç kontrole ilişkin düzenleme mi yapacak? Oysa iç kontrol birimleri sadece koordinasyon görevinde şu anda.”	- Kurumlarda iç kontrol % 90 oranında çalışmamaktadır. - Strateji Geliştirme Birimlerinde iç kontrol açısından yetkisiz sorumluluk var.

STÖ-4	“İç kontrol sistemlerinin niteliğini artırmak için yeniden düzenlense; koordinasyon görevini kaldırırım. Her bir birimin en üst yöneticisine o sorumluluğu veririm. Yani bir organizasyon içerisinde, şu birim iç kontrolden sorumlu dediğiniz anda iç kontrolün ruhundan sapıyorsunuz. Basitleştirsem bir genel müdür ya bizim zaten orada işte bir bakanlık düşünün, bir bakanlıkta bilmem ne dairesi strateji birimi, bu işi takip ediyor. Ama bakanlığın teknik ya da ana hizmet birimlerinden ana hizmet genel müdürlüğü aslında kendi içinde iç kontrolü sağlamalı, yani küçük küçük öbekler halindeki iç kontrol sistemi, bakanlığın bütününe kapsamalı. Bu yapılanma yok. Yani algıda biz kaybediyoruz. O misyon iç kontrol birimine yükleniyor. Ama iç kontrol birimi kurmakla sorumlu değil. Algıyla ilgili sorun var aslında. En üst yöneticinin bu konuyla ilgili sıkıntıları var. Bir örnek vereyim. Her yıl iç kontrol beyanı veriliyor biliyorsunuz. Güvence beyanı. O sahte bir beyan. Çünkü neyi denetledin. İç kontrol ayağı da burada devreye giriyor. Neyi denetlendi. ne kontrol edildi, ne yapıldı, ne yapılmadı, bunun sağlıklı bir raporlaması ve kontrolü yok ki beyanı düzgün olsun. İç kontrol birimi yeniden yapılabilir. Ben şimdi orda, şimdi ben makro seviyede sorunu dile getiriyorum. Yani bu birim olabilir, şöyle de olabilir, o birime yetki verirsin, yapmayana gereğini yapması yetkisi de verirsin. Ama bu zorlamayla olur. Burada birim amirlerini, birim amirinden kastım, genel müdür, genel müdürlükse daire başkanı. Yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmediginde hesap vermesi gerektiğini bilmesi gerekiyor. Bu yok.”	- İç kontrol biriminin koordinasyon görevi kaldırılmalıdır. - İç kontrolü takip eden bir birim var algısıyla diğer birimler sorumluluk almamaktadır. - Her birimin kendi iç kontrolünden sorumlu olacak şekilde yapılanmalıdır. - Yöneticinin yayımladığı iç kontrol güvence beyanının içi boş. - İç kontrol birimi, yaptırım uygulayacak yetkiler verilerek yeniden yapılandırılabilir. - Bu iş zorlamayla olur. Yönetici hesap vermesi gerektiğini bilmelidir.
STÖ-4	“Valla Maliye Bakanlığı da dahil olmak üzere düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve diğer kurumların hiçbiri etkin değil. İç kontrolün gerçekten güçlü olduğu yer neresi biliyor musunuz? Kamu idarelerinde. Bir kamu bankaları, yani onu kamu idaresi kabul ederseniz. İki uluslararası kuruluşlarla doğrudan çalışıp uluslararası kuruluşların denetiminin altında kalan kamu kurumları. Neden çünkü fon kullanımı orada devreye giriyor. Yurtdışındaki bir kuruluş sizden kendi fonunu kullanmasını, hibe, kredi neyse. Bunun için de sizden böyle bir güvence istiyor. O yüzden de çatır çatır yapıyorsunuz. Avrupa fonlarını kullanan çeşitli kurumlar var. Ulaştırma Bakanlığı, işte Tarım Bakanlığı var. Aile Sosyal Politikalar Bakanlığı. Adam geliyor Avrupa Sayıştay'ı geliyor, Avrupa'nın işte ilgili Director General, oranın external auditor diye tabir edilen dış denetçileri gelip ne yaptın birader diye sorduğu zaman çatır çatır o sistemi aktif kullanımını test ettikleri için çalıştırmak durumundasınız.”	- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve sektördeki diğer kurumlar iç kontrol konusunda çok etkin değildir. - Kamuda iç kontrolün güçlü olduğu iki yerden birisi kamu bankaları diğeri de AB Fonlarını kullanan kurumlar. - AB fonlarını kullanmak için iç kontrol sisteminin güçlü olması zorunlu, hesap verilebilirlik var.
BDDŞ	“İç kontrol düzenlemeleri Türkiye’de bazı sektörleri oldukça detaylı bir şekilde kapsamakla birlikte (örn. Finans), bazı sektörleri ise tamamen kendi yaklaşımları ile baş başa bırakmaktadır. Bu ortam bazı düzenlemeler ile güçlendirilmeye çalışılsa da, hala birçok firmada iç kontrol ortamının güçlendirilmesinin şirket sürdürülebilirliğine olan katkısı hakkında farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu gözlemlemekteyim.	- Finans vs.sektörlerde ayrıntılı düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte bazı sektörlerde şirketlere bırakılmıştır. - Halen bir çok şirkette, iç kontrolün sağlayacağı

	Örneğin perakende sektöründe TTK gereği kurulması gereken ve iç kontrol ortamının güçlendirilmesine katkıda bulunan bazı yapıların dışında (Örn. Risklerin Erken Teşhisi Komitesi) iç kontrol yapısına verilen önem tamamen üst yönetimin vizyonu ile sınırlı kalmakta veya Kurum içinde iç kontrol eksiklikleri sebebi ile yaşanan olumsuzluklara (finansal kayıplar, suiistimaller vb.) bağlı olarak gelişmektedir. Bu alanlara ilişkin düzenleyici kurumların koyacağı daha net ve anlaşılır düzenlemeler ile ilerleme kaydedileceğini düşünmekteyim. Bunun en iyi örneği olarak başta bankalar olmak üzere finansal kuruluşlar gösterilebilir. Bu noktada maliyete ilişkin olarak yaşanabilecek tereddütler eminim ki uzun vadede firmaların sağlıklı iç kontrol yapıları sebebi ile uğradıkları zararlara kıyasla daha az olacaktır.”	katkı konusundaki farkındalık seviyesi düşüktür. • Bazı şirketlerdeki özel yapılar dışında, iç kontrole verilen üst yönetimin vizyonu ile sınırlıdır. • Düzenleyici kurumlar, daha net ve anlaşılır düzenlemeler yapmalıdır. • İç kontrolün maliyet-fayda avantajı ileride anlaşılacaktır.
BDDŞ	• “İç kontrol sisteminin, niteliğinin artırılması amacıyla yeniden tasarlanması, kurumdan kuruma değişiklik gösterebilecek oldukça kapsamlı bir konu olmakla birlikte ilk etapta “farklılık analizi” niteliğinde bir değerlendirilme yapılması faydalı olacaktır kanaatindeyim. Bu kapsamda yapılacak bir çalışma ile ilgili kurumun iç kontrol yapısının olgunluk seviyesinin değerlendirilmesi mümkün olabilecek ve söz konusu yapının geliştirilmesine ilişkin atılacak adımlar somut bir şekilde ortaya konulabilmektedir. İlgili çalışma yapılırken Kurum’un özellikleri ve farklılaştığı alanların da göz önünde bulundurulması ve gerek kurumun özelinde, gerekse ilgili sektör bazında öne çıkan risklerin de göz önünde bulundurulması olumlu katkı sağlayacaktır. Hatta mümkün olması ve yeterli kaynak ayrılabilmesi durumunda kuruma yapılacak bir kurumsal risk değerlendirmesi iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi konusunda daha bütünsel bir bakış açısı yakalanmasına hizmet ederek çalışmanın katma değerini arttıracaktır.”	• İç kontrol sistemleri değerlendirilmeden önce kurumların farklılık analizleri yapılmalı, diğer adımlar bu analizlerin sonuçlarına göre atılmalıdır.
BDDŞ	• “Düzenleyici ve denetleyici kurumların, kamu kurumlarının, üniversitelerin, sivil toplum örgütlerinin ve bağımsız denetim/danışmanlık şirketlerinin iç kontrol bağlamındaki yaklaşımları, sektörden sektöre göre değişen bir nitelik göstermektedir diye düşünüyorum. Daha önce de belirttiğim gibi finans sektöründe ve kamuda iç kontrol bağlamında üstlenilen roller daha ön plana çıkmaktadır. Sivil toplum örgütlerinin alanında öncü bazı kuruluşlar hariç (örn. TİDE, COSO vb.) özellikle Türkiye bağlamında katkılarının sınırlı olduğu görüşündeyim. Denetim/ danışmanlık firmalarından alınan hizmetler ise genellikle yasal zorunluluklar kapsamında alınması gerektiğinde daha önemli görülerek alınmakta, onun dışında finansal yük olarak bakılmaktadır. İç kontrol konusunda yasa koyucu tarafından şart koşulan bir düzenlemenin sınırlı olarak var olması sebebi ile özellikle bu konudaki danışmanlık faaliyetleri sınırlı olabilmektedir.”	• İç kontrol bağlamında üstlenilen roller, kamuda ve finans sektöründe daha ön plandadır. • Birkaç öncü kuruluş hariç, sivil toplum örgütlerinin iç kontrole katkıları sınırlıdır. • Bağımsız denetim ve danışmanlık şirketlerinden alınan iç kontrol desteği yasal zorunluluk kapsamında önemli görülmekte, onun dışında finansal yük olarak algılanmaktadır. • Mevzuatta belirli ölçüde şart koşulan iç kontrol konusu, bu kapsamdaki danışmanlık

		faaliyetlerini de sınırlandırmaktadır.
EĞİTİM	“Nitelik anlamında dediğim gibi Enron krizi sonrasında SOX kanunuyla aslında iç kontrol kendine bir yer bulmuştur, yönetim sistemleri içerisinde. Ama SOX Kanunu net olarak iç kontrol için düzenleme yapmamıştır. Bunu COSO'ya bırakmıştır. COSO da bu konuda biraz da Enron krizinin verdiği tramvayla aslında tüm süreçlerin aslında iç kontrolü gibi bir yanlışlığa gitmiştir. Aslında burada tüm süreçlerin zaten iç kontrolü aslında birtakım kavramlar bile çok doğru kullanılmıyor maalesef iç kontrol kurulması diye bir kavram kullandık ki iç kontrol vardır, bunun sistematize edilmesini insanlar belki sağlayabilir. Dolayısıyla iç kontrol aslında var ve maliyetli de bir şey aslında, dolayısıyla hangi süreçlerde ne kadar iç kontrol geliştirilmesini gerektiğine ilişkin algı maalesef çok yeterli değil. Dolayısıyla şunu iç kontrol biraz da iç kontrolden kaynaklı risk yönetiminde şöyle bir algı yanlışlığı var. Tüm süreçleri iç kontrolden, tüm süreçleri risk yönetiminden geçireceğiz, tüm süreçleri belgeye dokümana döneceğiz gibi algı oluştuğu için bu insanlara çok zor geliyor bu. İlk kez yapılırsa bile bunun revizesi, yenilenmesi hakikaten biraz zor geliyor, çünkü net olarak bu nerede ne kadar iç kontrolün geliştirilmesine ihtiyacımız var, nerede ne kadar var olan iç kontrol sistemleri bizim için yeterlidir, bunun için net bir ayırım yok. Bu anlamda çalışmalar performans açısından önemli.”	- İç kontrol kavramı doğru algılanmıyor. - İç kontrolün kurulması ifadesi yanlış, zaten iç kontroller var, ancak sistematize edilmeli. - Tüm süreçleri iç kontrolden, tüm süreçleri risk yönetiminden geçireceğiz, tüm süreçleri belgeye dokümana döneceğiz gibi yanlış bir algı var. - Kurumda nerede ne kadar iç kontrole ihtiyaç olduğunun belirlenmesi performans ölçümü açısından önemli.
EĞİTİM	“Mikro seviyede iç kontrol düzenlemelerinin niteliği. Bu mikro seviyeye yansıma da aslında bu şekil de oluyor. Çünkü net bir algı yok hani, bir kurumda danışmanlık vermişim, kurum 7 bine yakın risk çıkarmış, merkez ve taşra. Aslında kuruma baktığımızda sadece bunun tespitinde 15 tane riski vardı. Daha sonra kurum 46, 50 tane bunu zaten kullanmazsınız diye söylüyorum 50 tane riske düşürdük. Dolayısıyla 7.000 tane riski yönetmenizin imkânı yok, 7.000 tane riskin kontrol faaliyetlerini yönetmenizin de imkânı yok. Dolayısıyla bu kontrol faaliyetlerinin hepsi aslında maliyetli, maliyet gerektiriyor. Ama burada kurumlar neye göre bunu ayırım yapacak? Bu konuda da bilgisi yok ve bu konuyu anlatanların da maalesef bu konuda genel bir görüşü olduğunu çok düşünmüyorum.”	- Risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi konusunda belirsizlik ve karışıklıklar var. - Risk yönetimini anlatanların da yeterli bilgisi yok.
EĞİTİM	“Yeniden düzenlense bu iç kontrol sistemi aslında yeniden tasarlansa aslında çok basitleştirilmesi gerekiyor. Birtakım kavramlar arasında aslında çok kullanılır kavramlar değil Birtakım kavramlar da net olarak anlaşılmış değil. Örnek, mesela biraz hani iç içe geçtiği için de ve çok önemli olduğu için söylüyorum. Risk iştahı, doğal risk, dolayısıyla iç kontrol sisteminin aslında en önemli unsurlarından bir tanesi bu, risk yönetim unsurlarını kapsamaması bakımından ve kontrol ortamı. Şöyle ki doğal, risk doğal risk nedir? Doğal risk tanımı nedir konusunda bile uygulamada hem fikir olunan bir nokta yok. Çünkü doğal risk diye bir şey aslında yapısal biraz detay mı oluyor bilmiyorum ama şöyle yapısal risk	- İç kontrol sistemi basitleştirilmeli. - Bazı kavramlar daha anlaşılır hale getirilmeli. - Doğal risk tanımı yanlış. - Risk iştahını belirlemek çok zor. - İç kontrol, stratejik planlama, risk yönetimi

doğal risk işin doğasından kaynaklı risk ise doğru bir şeydir ama şöyle bir yanlış tanım var maalesef hiçbir kontrol faaliyeti olmadığını düşündüğümüz zaman böyle bir şey mümkün değil. Bu akla mantığa da aykırıdır. Şöyle ben Ulustan karşıya geçerken hiç sağa sola bakmadan trafik lambası yeşil mi kırmızı yanmadan bakmam şoförün de gözü kapalı şekilde araba kullanmasından hiçbir farkı yok. Doğal risk nedir? Şudur. Ulus yolu trafiği, yoğun bir trafiktir. Doğal olarak size yayalara yeşil yandığında zaman bile dikkatli olmanız gereken bir trafiktir burası. Bu doğal risktir bu, daha doğru tanımlamak lazım. Daha gerçekçi tanımlamak lazım aynen öyle. Nakit varlıklar işin doğası gereği daha risklidir, çalınma riski daha yüksek olur. Ama yeni rehberlerin hepsinde eski rehberlerde doğal risk kontrolün olmadığı nokta. Bu noktada tanımlarsanız doğal riski iç kontrol sistemini baştan bir şekilde etkisiz hale getirmiş olursunuz. Veya risk iştahı, risk iştahını belirleyen şu ana kadar bir ülke yok. Sadece İngiltere’de bir Sağlık Bakanlığındaki bir veriyi bulabildim şu ana kadarki akademik çalışmalarında hastane için risk iştahımız şudur diyor o kadar. Dolayısıyla risk iştahı şimdi 7 bin tane riskten bahsettik mesela veya 5 bin tane. Yönetim belirleyecek diyorsunuz bu risk iştahını. Peki yönetim 7 bin tane riski için nasıl bir risk iştahı belirleyecek. Ama bunu biz bir modelle bütünleşik modelle, çünkü iç kontrolün temel sıkıntısı şu risk için stratejik planlamayla risk yönetimiyle ve iç denetimiyle bir bütünleşik model önermemiz gerekiyor. Çünkü stratejik planlama yaptık, iç kontrolden bağımsız olarak, stratejik planlama yaptık, bu stratejik planlamanın uygulama imkânı yok. stratejik planı dikkate almadan hazırlanan iç kontrol planının da ayaklarının yere basmasının imkânı yok. Birbirini tamamlaması gerekiyor. Dolayısıyla eğer risk iştahı belirleyeceksek stratejik düzeyde, 15, 20 tane risk için belirleriz. Stratejik planlamadaki stratejik risklerle kontrol faaliyetlerini ben çok az gördüm. O stratejik planlamada riski doğru yazan stratejik planlama.”

ve iç denetimle bütünleşik bir model olarak tasarlanmalı.

EĞİTİM

- “Temel sıkıntı şu, bütünleşik bir model olmayınca iç kontrol müstakil olarak bile algılanıyor. Bunu besleyen tam da şöyle bir süreç oldu. Biliyorsunuz 2004 yılında diye hatırlıyorum, kamu yönetimine ilişkin temel kanun vardı. Bu kanun dönemin Cumhurbaşkanı tarafından kabul edilmediği için direkt iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin içinde oldu. İç kontrol, risk yönetimi, iç denetim, hatta dış denetimi de sadece mali unsurları, mali denetimi kapsayan bir yöntem olarak algılandı. Aslında iç kontrol, risk yönetimi, iç denetim de tüm süreçlere yönelik size bir bilgi verir. Farkındalık verir. Ona ilişkin bir mantıklı bir güvence verir. Ama Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu içinde olması onunla beraber kamu yönetim sisteminde tanıtılmış olması direkt sadece mali kısmına ilişkin, aslında şirketlerin mali departmanlarına ilişkilendirilen bir yöntem, süreç olarak algılanmasını sağladı. Dolayısıyla hala bu iç kontrol risk yönetimi kısmı kamuda sadece strateji başkanlıklarının işi ara sıra oradan gelen bir şey, özelde sadece finans

- Bütünleşik tanımlanmayan iç kontrol müstakil bir yapı olarak algılanıyor.
- İç kontrolün kamuda 5018 s. Kanun içerisinde düzenlenmesi, mali bir süreç olarak algılanmasına neden oldu.
- Sadece mali bir yapıda algılanan iç kontrol yönetim kademesinin ilgisini çekmedi.

departmanlarının işi olarak algılandı. Yönetim kademesine maalesef çok ulaşamadı bu algıdan dolayı.”

EĞİTİM

- “Düzenleyici ve denetleyici kurumların, mesela elimizde bir BDDK örneği var. Bankacılık düzenleme ve denetleme kurumundaki, özellikle BT denetimi konusundaki risk konusundaki net düzenlemeler bu alanda çok hızlı ilerlemeyi sağladı. Dolayısıyla bunu aslında diğer halka açık şirketlerde hatta sermayesi belirli sınırın üzerinde olan şirketlerde zorunlu bir unsur olarak getirilse, mesela Kamu Gözetimi Kurumu veya Maliye Bakanlığındaki veya KİT’lerdeki şu an KİT’lere baktığımızda buradaki düzenlemeler net olmadığı için dolayısıyla Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara burada çok iş düşüyor. Burada adı net olarak konulduğu zaman yöntem ve bunları kimler yapacak net olarak yapıldığı zaman düzenlemeler net olarak yapıldığı zaman çok hızlı ilerlendiğini görebiliyoruz. Yani BDDK örneği bankalardaki net düzenlemeler, bankalarda iç kontrolör var, bankaların bu alanda çok hızlı ilerlemesini sağladı. Bankaların iç kontrol sistemi çok hızlı bir şekilde ilerlemiş oldu bu sayede.”

- Bankacılık sektöründeki gibi net düzenlemeler diğer sektörlerde de yapılmalı.
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlara bu konuda çok iş düşüyor.

EK 3: İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN GÖRÜŞME METİNLERİ

- **SORU:** Türkiye’de iç kontrol sistemi için öngörülen hedeflere ne kadar ulaşıldı? Sapmalar varsa nedenleri nelerdir?
- **SORU:** Türkiye’de kurumlarda iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi sürecinde hangi zorluklar yaşandı? Bu zorluklar nasıl aşıldı? Halen devam eden önemli sorunlar var mı?
- **SORU:** Genel olarak kurumların iç kontrol uygulamalarını ve varsa önemli farklılıklarını nasıl değerlendiriyorsunuz? Mevcut verilerinize göre iç kontrol konusunda kategorik olarak hangi kurumların iç kontrol performansları daha yüksek? Bu durumu nasıl açıklayabilirsiniz?
- **SORU:** Kurum yöneticilerinin ve çalışanlarının iç kontrole yönelik tutum ve davranışlarını nasıl değerlendiriyorsunuz? İç kontrol bağlamında statülerine/görevlerine (yönetici-çalışan, iç kontrol birimi-iç denetçi vs.) göre belirgin farklılıklar var mıdır? Varsa bunu nasıl açıklamak isterseniz?

Görüşme Yapılan Kişilerin Kod Bilgileri	Görüşme Metinleri	Görüşme Özetleri
KAMUDDK-1	• “İç kontrol sistemine ilişkin hedefler, ulaşılan noktalar var. Bir tanesi mesela iç kontrolün tüm kamu sektöründe farkındalığını yükseltmek. hakikaten belediyesine, üniversitesine, kamu idarelerine, bakanlıklara bakıldığı zaman tepe yöneticisinden belli bir düzeydeki alt yöneticiye kadar ve belli departmanlarda çalışan personelin tamamı iç kontrolü duymuş. Ne oldu, neyi yapmaya çalıştığı konusunda bir bilgisi, fikri var. Bu aslında başarılı olan bir mesafe, geline noktada farkındalık düzeyi yüksek. Ama düzenleme noktasında da bir çerçeve düzenleme ve idarelere uygulama için ihtiyaç duydukları araçlarının geliştirilmesi konusunda da mesafe kat edilmiş durumda, rehberler oluşturuldu. İkincil düzey mevzuatlar, usul ve esaslar bu da başarılı durumda. Yani bir mevzuat oluşturma anlamında istenen noktalara gelindi.”	• Genel seviyede iç kontrol farkındalığı sağlanmıştır. • Mevzuat oluşturma anlamında hedeflere ulaşılmıştır.
KAMUDDK-1	• “Kapasite geliştirme noktasına geldiğimiz zaman, her kamu idaresinde hizmetler uzman ve uzman yardımcıları ve iç denetçilerin uygulama becerilerini ve bunu transfer etme becerileri konusunda da epey mesafe kat edildi yani kamu sektörüne bakacak olursak nereden baksanız 1500 Mali Hizmetler uzmanı kamu sektöründe iç kontrol konusunda hem bilgilenme hem bu bilgilerini transfer etme konusunda yine en az şu durumda bunlardan 1000	• İdarelerin merkezi kapasitesi insan kaynakları açısından güçlendirilmiştir. • Operasyon alanında harcama birimlerinin

	tanesi aktif diyebiliriz. 2000 iç denetçiye bu konuda bilgi transferleri yapıldı. Bunlara verilmiş olan eğitim saatleri de oldukça geniş. Her biri birkaç ay eğitilmiş kimseler bunlar. Yani insan kaynakları üzerinden kapasite artırımı konusunda önemli ilerlemeler var. Ancak bunların hepsi destek unsurları, yani strateji geliştirme birimlerinin kapasitesini artırıyoruz, iç denetimin iç kontrolü nasıl denetleyeceği konusunda kapasitesini artırıyoruz ama asıl iç kontrolün mutfağı harcama birimleri, operasyon birimleri. Operasyonel birimlerde bir kapasite artırma meselesini halledemedik. Amaç neydi aslında? Bizim Strateji Geliştirme Birimleri kendi içlerinde bu kapasiteyi artırırlar. Üst yönetici desteğini yeterli bir şekilde alamayan strateji geliştirme birimleri ve uzmanları bu niteliğe kavuştular, ama onları ve harcama birimlerine kendi örgütünün içerisindeki operasyonel birimlere ulaşma ve kapasite geliştirilmesinin sınırlılıkları var. Bu bizim yönetemediğimiz bir alan olarak karşımıza çıktı şu ana kadar. İç kontrol konusundaki performans üst yöneticinin gündeminin farklı olması engel olabilir. Yani üst yönetici, hem operasyonel birimlerden hem de strateji geliştirme biriminden o dönemde o şeyi beklemiyor. Daha çok çıktısını birkaç ay sonra alacağı gündemlere odaklanıyor. Oysa iç kontrolün çıktısı birkaç yıl sonranın şeyidir, tasarlanacak çıktısıdır. Kısa vadeli çıktılara odaklanma bu konuda sapmalara neden oluyor. Çünkü üst yöneticinin performansı kısa vadeli çıktılar üzerinden ölçülünce, otomatik olarak üst yönetici de haklı bir şekilde kendi performansının izlendiği noktaya odaklanıyor. Hiç kimse ona üç yıl sonra çok iyi iç denetim ya da iç kontrol sistemi kurduğu için yüksek performans notu vermeyecektir. Bunlar etkileyici faktörler.”	kapasitesi yeterince artırılamamıştır. • Üst yöneticinin kısa vadeli sonuç odaklı gündemi, iç kontrolün performansı olumsuz etkilemektedir.
KAMUDDK-1	• “Makro seviyede iç kontrole ilişkin en büyük zorluk bu kadar büyük bir kamu sektöründe bu kadar merkezileşme geleneğine yönetimlerinde sahip olan kamu sektöründe, Türkiye'nin alışkanlığına da uygun güçlü bir merkezi uyumlaştırma birimine ihtiyaç vardı, bu reformun başarılabilmesi için. Çünkü bütün kamu idareleri böyle bir şey bekliyordu, bir Kuzey Avrupa ülkesinde bir idarede iç kontrolün gelişmesi için bir merkezi tetikleyiciye hiç ihtiyaç yok. O zaten buna kendiliğinden yönelecektir, çünkü performansı sonuç üzerinden veriyor. O sonuçlar üzerinden performans vermek zorunda olduğu için sistemini tasarlamak zorunda. Ama Türkiye biraz daha hem girdi odaklı yönetime hem de merkezi yönetime devam ediyor. Merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal olarak, fonksiyonel olarak, teknik olarak kapasitesinin güçlendirilmesi gerekiyordu. Yani kurumsal olarak görünür olması lazım. Bir bakanlığın, bir genel müdürlüğün içinde bir daire ve onun da küçük bir insan kaynağıyla yürütmek çok güç. Bence en büyük zorluklar bunlar. Kişisel değerlendirmem bu sorunların devam ettiği yönünde. Çarpan etkisi nedeniyle bunlar büyük zorluklar.”	• Merkezi uyumlaştırma birimi yeterince görünür ve güçlü değildir.
KAMUDDK-1	• “Kamu idarelerinin iç kontrol uygulamalarını nasıl değerlendiriyorsunuz? Tıpkı ülkedeki örneği paralel ülke ulusal değerlendirme ile kurumsal değerlendirme arasında bir paralellik var. Çünkü ulusal	• İç kontrol, diğer işlerden ayrı bir iş olarak algılanmaktadır.

	değerlendirmeye baktığımız zaman ne yapıyoruz, işte düzenlemelerimiz oldukça iyi bir seviyede ama uygulama konusunda zayıfız, oraya geldiğimiz zaman da yine öyle. Kurumsal düzeyde baktığımız zaman birçok kurum birçok iç kontrole destek veren iç düzenlemeler geliştirdiler, eylem planları hazırladılar, süreçleri çıkardılar, birim yönergelerini falan oluşturdular, ancak bunun iş yapma biçimine dahil edilmesi iş yapılma biçimine dahil edilme sürecinde sorunlar var. Şöyle bir şey söyleyebilirim hatta. Kurumların iş yapma biçimlerinin iç düzenlemeleri ile iç kontrol düzenlemeleri iki farklı şey olarak değerlendiriliyor, algılanıyor. Bunu yıkmak gerekiyor. Örnek vereyim, personel alım yönetmeliği hazırlanıyor, önce bir süreç çıkartılıp sonra süreçle ilgili mevcut kontroller riskler tanımlanıp o riskleri bertaraf edebilecek muhtemel kontrolleri de yönetmelik taslağı içerisine yedirerek bir iç kontrol bazlı yönetmelik çıkarmak yerine iç kontrol yönetmeliği bu metodolojiden bağımsız bir şekilde hazırlıyor sonra oturuyor bu yönetmeliğe göre biz iç kontrolleri nasıl tasarlayabiliriz diyor. Yapısal bir sorun. Mevzuat tasarlama sırasında da iç kontrolün metodolojisinden yararlanmanız lazım, uygulama sırasında da yararlanması lazım, izlerken de buna göre izlemesi lazım. Bana mesela buraya bir mevzuat tasarısı geliyor, değerlendirme yapabilir misiniz diye, ben iç kontrolün beş bileşenine bakarak değerlendirip görüşümü gönderiyorum.”	• Kurumlarda çok sayıda düzenleme yapılmıştır, ancak uygulamalar zayıftır. • Kurumsal düzenlemeler, önce iç kontrolden ayrı bir yapıda gerçekleştirilmekte, bunların iç kontrolleri sonradan tasarlanmaya çalışılmaktadır.
KAMUDDK-1	• “Metodolojik ve sistematik midir değil midir bunu keşfetmiş değilim ama ben uzun yıllardır iç kontrollerin en iyi tasarlandığı yerin askeriye olduğunu düşünüyorum. Yani askeri kurumlar risk esaslı kontroller üzerinden tasarlanmış bir işlevişi biçimi var. Üstelik hedef bazlı sonuç çıktı bazlı bir izlemesi var. Bunu neye dayandırıyor. Risk yönetimine daha yakın bir yapıları var. Ciddi bir hesap verilebilirlik ilişkisi var tabi, komuta hiyerarşi kademesi içerisinde, o da zorluyor, tetikliyor olabilir, ama sonuçta, askeriye'nin iç kontroller konusunda tasarlama ve uygulama konusundaki performansını diğerlerinden daha yüksek görüyorum.”	• Askeriye'deki iç kontrol uygulamaları nispeten daha iyi durumdadır.
KAMUDDK-1	• “En düşük akademisyenleri, üniversiteleri görüyorum, bu şundan kaynaklanıyor olabilir. Üniversitelerde akademik çalışmalar var. Bir üniversitenin kendisi zaten bir bilimsel özerkliğe sahip bir organizasyon, sonra onun içerisindeki her bir departmanın da aslında bir özerkliği var, işte her dekanlığın farklı, dekanlıkların içerisinde bölüm başkanlıklarının zümrelerin kendi akademik bağımsızlığı var. Bu akademik bağımsızlık ile yönetsel bağımsızlık arasında bir karmaşa var. Bu karmaşadan dolayı da hiçbir akademik birim kendisine böyle bir tasarım konusundaki beklentisine çok olumlu cevap vermiyor. Tasarım zorlamasına uymuyor, çünkü kendi yöntemlerine daha fazla güveniyor, muhtemel bundan kaynaklanan sebeple bundan emin değilim, üniversitede ilerlemek daha güç, bir defa üniversitede Strateji Geliştirme birimlerinin bu konudaki yetkili ve moderatörlüğünün akademik birimler tarafından kabulünde ciddi bir sorun var, yani onun meşruiyeti bile tartışılıyor.”	• Üniversitelerdeki iç kontrol uygulamaları nispeten zayıf durumdadır. • Üniversitelerde, akademik bağımsızlık ile yönetsel bağımsızlık arasında bir karmaşa vardır. • Üniversitelerde, Strateji Geliştirme Birimlerinin kabulünde ciddi sorunlar vardır.

KAMUDDK-1	• “İç kontrol konusunun, yerel yönetimlerde en çok ihtiyaç duyulan kurum olduğunu düşünüyorum. Çok sayıda operasyonel birim var, riskler hızlı bir şekilde gerçekleştiği zaman anında kamu oyunun gündemine düşüyor. Kriz haline dönüştüğü zaman, o an için daha fazla ihtiyaç olduğunu düşünüyorum, ama gelinen seviyeyi olumlu bulmuyorum, yeterli bulmuyorum mahalli idarelerde bu sefer iç kuralların kendilerini bağlayacağı endişesiyle daha geniş bir esnek alan ihtiyacı sahiplenmelerini azaltıyor, çünkü bir iç kural dahi olsa onu kolayca değiştirerek ihtiyaçlarına uygun bir kurala dönüştürmek mümkün iken kendi kurallarını kendini bağlayacağından bile endişe eden hiçbir şeyin kendilerini bağlamamasını öngören daha esnek bir yönetim modeli arayışı var orada.”	• En çok yerel yönetimlerde iç kontrole ihtiyaç vardır. • Yerel yönetimlerdeki iç kontrol uygulamaları yeterli değildir.
KAMUDDK-2	• “Kamu yönetiminde iç kontrol sistemi için öngörülen hedeflere ne kadar ulaşıldığı konusunda; Sayıştay raporları düzenlemelere yönelik sapmaları açık olarak ifade etmektedir. Ancak bu bağlamda hedeflenen seviyelerin düzenleyici kurumlarca net olarak ifade edilmediği konusunda bilgi sahibi değilim. Hedef bilinmeden sapmanın da değerlendirilemeyeceğini düşünüyorum. Dolayısıyla hedefler ve sapmalarla ilgili yorum yapamayacağım.”	• İç kontrol sistemi için belirlenen hedefler açık olursa sapmalar daha iyi değerlendirilebilir.
KAMUDDK-2	• “Mevzuatı daha açık ve yeterli olan kurumların iç kontrol uygulamalarında farklılıklar daha az olabiliyor. Bu idareler daha etkin bir şekilde denetlenebilmekte ve iç kontrol sistemlerini daha ayrıntılı ve somut olarak değerlendirebilmektedir.”	• Mevzuatı açık ve yeterli olan idarelerin iç kontrol uygulamalarındaki farklılıklar azalmakta, denetleme ve değerlendirme kolaylıkları artmaktadır.
KAMUDDK-2	• “Sayıştay 2018 Dış Denetim genel değerlendirme raporuna bakıldığında, genel bütçe kapsamındaki idarelerin ve SGK’nın iç kontrol performanslarının mahalli idarelerden daha iyi durumda olduğunu söyleyebilirim.”	• Genel bütçe kapsamındaki idareler ve SGK’nın iç kontrol performansları mahalli idarelerden iyi durumdadır.
KAMUDDK-2	• “Kamu idarelerinde, üst yönetimin iç kontrole yönelik tutum ve davranışları kapsamında, iç kontrolün mali ayağına ilişkin tutum ve davranışlarının olumlu olduğunu düşünüyorum. Diğer hususlar için çok geniş bilgiye sahip değilim.”	• İdarelerin üst yönetimleri, iç kontrolün mali ayağına daha olumlu bir yaklaşım sergilemektedir.
KAMUDDK-2	• “Kamu idarelerinde, görev ve pozisyonları itibarıyla Strateji Geliştirme Birimi personeli ile iç denetçilerin iç kontrole yönelik tutum ve davranışlarının daha bilinçli ve olumlu olduğunu söyleyebilirim.”	• İdarelerin iç kontrole yönelik doğrudan sorumlulukları olan birimlerdeki personelinin iç kontrole yönelik yaklaşımı nispeten daha bilinçli ve olumludur.

ÖZELDDK-1	• “İç kontrol sistemi uygulamalarını yönetim felsefesi dediğimiz şey çok etkiliyor. Yani yönetim bunu önemserse çok iyi iç kontrol sistemleri de oluşturulabiliyor. Ama önemsemezse ben zaten yapıyorum bunu düzenlemesi yazılı hale getirilmesi neymiş ben zaten kontrol ediyorum diye, ben zaten yapıyorum diyor. Onun için bizim düzenlemede öngördüğümüz şeyler göstermelik kalıyor.”	• Yönetim felsefesi iç kontrol uygulamalarını çok etkilemektedir.
ÖZELDDK-1	• “Aracı kurumlarda, iç kontrolün bazen işlemediği durumlar oluyor. Zaten bizim bültenimizde de verdiğimiz bununla ilgili idari para cezaları var. İç kontrol sisteminin etkin olmamasıyla ilgili olarak. Hedeflenen durumlara göre sapmaları oradan görebiliriz. Genelde iç kontrol sisteminin iyi işlemediği durumlarda mesela bir aracı kurumda yolsuzluk ortaya çıktığında baktığımız şeylerden biri de iç kontrol sistemi. İç kontrol sisteminde bir zayıflık varsa o yolsuzluktan yola çıkarak aracı kurum o mesela haftalık bültenimiz orada var. Aracı kurumdan o şeyi düzeltmesini istiyoruz. Yani düzenlemeye göre kendine göre bir iç kontrol sistemi oluşturuyor O uygulamada eğer sonuçta bir yolsuzluk yaşanmışsa biz onu tespit ediyoruz. Şurada senin eksiklik var, iç kontrol sisteminde, bunu gider. Hem para cezası kesiyoruz, hem de sistemin güçlendirilmesini düzeltilmesini sağlıyoruz. İşte bu noktada şey tabi eksik, bağımsız denetimin gerek Sermaye Piyasası Kurumlarında gerekse halka açık şirketlerde iç kontrol sistemine ilişkin görüş vermemesi. Yönetimin beyan vermemesi, yani bizim iç kontrol sistemimiz vardır. Amerika'daki düzenlemeler gibi, vardır ve etkindir demesi lazım. Bağımsız denetimin de evet biz baktık, bu etkinliği görüyoruz demesi lazım diye bir düzenleme eksikliği var diye düşünüyorum ben.”	• Aracı kurumlarda iç kontrolün işlemediği görüldüğünde idari apara cezaları verilmekte ve bültenlerde açıklama yapılmaktadır. • Aracı kurumda bir yolsuzluk yaşanmışsa, iç kontrol sisteminde gerekli düzenlemenin yapılması istenmektedir. • Bağımsız denetimin, gerek Sermaye Piyasası Kurumlarında ve gerekse halka açık şirketlerde iç kontrol sistemine ilişkin görüş vermemesi bir eksiklik olarak görülmektedir. • ABD’de olduğu gibi yönetim, “iç kontrol sistemimiz vardır ve etkindir” şeklinde beyan vermelidir. Bağımsız denetim de “evet biz baktık ve bu etkinliği görüyoruz” demelidir.
ÖZELDDK-1	• “İç kontrol uygulamalarındaki farklılık açısından; Gruplara ait şirketlerde, kurum kültüründe zaten iç kontrol ve denetimi hemen hissediyorsunuz yani gittiğiniz zaman, ama diğer aile şirketlerinde bu daha dediğim gibi el yordamıyla yapılıyor. Baktığımız zaman göstermelik, düzenlemeye uymaya yönelik şeyler var ama hala klasik yöntemlerle, işte muhasebeciyi çağırır sorarım. Ne var? Efendime söyleyeyim zaten şunu kontrol ediyorum şeklinde, daha kendi el yordamıyla yaptıkları bir iç kontrol var. Bazı yönlerden etkin, ama bazı yönlerden değil. Ama riskleri olan bir şey. Çünkü yazılı olmadığı için biri ayrılabilir. Mesela muhasebe için patron çok iyi birini tutmuştur. Biliyordur da. Ama o ayrıldığı zaman ne olacak? Sürdürülebilirlik sıkıntısı var. Mesela COSO diyor ki yerine yeni, birini ayarla diyor, yetiştir diyor. Onu koy diyor. Mesela COSO. Bu yazılı olmayınca olmuyor.”	• Gruplara ait şirketlerde iç kontrol hemen hissedilmektedir. • Aile şirketlerinde iç kontrol el yordamıyla yapılmaktadır. • Kontrolleri kişilere dayalı yürüten kurumlarda sürdürülebilirlik riski vardır.
ÖZELDDK-1	• “Özellikle aracı kurumlarda, iç kontrolü ve denetim ayırılması gereken bir şey ama iç kontrol COSO nun da önerdiği gibi aslında tüm süreçte yayılmış her operasyonda olan herkes tarafından uygulanması yapılması gereken bir	• İç kontrol elemanı olarak bir görevli olduğunda, operasyon birimleri iç kontrol

	şey. Ama bizim düzenlememizde de biz maalesef birine diyoruz ki iç kontrol elemanı olsun veya sorumlu biri olsun. Onu dediğiniz zaman operasyonda oturan vatandaş o şeyi ona bırakıyor. Yani mesela iç kontrol prosedürünü kim yazdı diye soruyoruz, teftiş birimi yazdı diyor. İç kontrol prosedürünü. Oradaki müfettiş yazmış. Kim uyguluyor? Operasyondakiler. Operasyondakilere soruldu mu? Sorulmadı yazarken. Nasıl oluyor uygulamada da? O uygulayan operasyonda oturan vatandaş için iç kontrol prosedüründe şey var. Sözleşme imzalanmalı bir de fatura örneği alınmalı adresler için mesela. Adam onu önemsemiyor çünkü onun iç kontrol şeyi değil. Kimin? O iç kontrol elemanının yapacağı bir şey. O şimdi yapıyor bu işleri eksiklikler oluyor 6 ayda bir, üç ayda bir müfettiş geliyor, iç kontrolü uyguluyor mesela yani prosedürlere bakıyor. İşte 100 sözleşme imzalamış 3 ayda. 30 tanesinde yok eksiklik var diyor gidertiyor onları. Halbuki iç kontrol bu değil yani. O teftişe kayıyor iç kontrol. Böyle şeyin sistemin oturmadığından doğan şeyler var, sorunlar var. Yani görev ve sorumluluklar aslında iç kontrol açısından çalışanlarda tam oturmuş değil. Baştan yönetim koordine edilmediği için. Yönetim koordine etmiyor, diyor ki teftişe sen bir iç kontrol hazırlığını yap diyor. Yöneticiler de bunu sadece ne zaman takip ediyor, teftiş birimi iç kontrole ilişkin 3 aylık 6 aylık raporları ilettiği zaman, ya diyor sözleşmeler eksikmiş diyor. Yani yönetimin yaklaşımı, mesela teftiş birimi var. Teftiş birimi iç kontrolün etkinliğini denetleyecek şubenin iç kontrol etkinliğini denetlemiyor. Çünkü yönetim teftiş birimine başka bir iş veriyor. Teftiş birimi iç kontrolü denetlemediği için iç kontrol aykırılıklarını göremiyor. Mesela bu bir eksiklik. Teftişin mutlaka gözetimi yapmasını sağlaması lazım. İkincisi de o şube müdürüne mesela çok yüksek performans primleri vermişler. %25 maaş %75 prim alıyor. O yüzden iç kontrolü by-pass etmeye imkân sağlıyor bir portföy yöneticisi. O da aracı kurumu çarpıyor mesela. Yani dolayısıyla hani yönetimin bakış açısı çok önemli, yani kontrol ortamı açısından. Dolayısıyla çalışanların tutum ve davranışları da biraz yöneticinin tutum ve davranışlarına göre şekilleniyor. Oluşturdukları kontrol ortamına göre değişiyor.”	sorumluluklarını o kişiye bırakmaktadır. • İç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar çok belirgin değildir. • İç kontrol prosedürleri hazırlanırken gerekli koordinasyon yapılmamaktadır. • Yönetim, iç kontrolleri önüne teftiş rapor geldiğinde inceliyor. • Teftiş birimi, denetleyeceği birimin iç kontrol etkinliğini denetlememektedir. • Çalışanların iç kontrole yaklaşımları, yöneticilerin tutumlarına göre şekillenmektedir.
ÖZELDDK-2	• “İç kontrol sisteminin uygulanması konusunda hedeflere göre bir sapma ile alakalı açıkçası çok bir şey söyleyemem. Çünkü mevcut sistem biliyorsunuz standartlar dünya çapında. Herkesin o finansal tabloları anlaması için ortak bir akla hizmet etmek için oluşturulan şeyler. Ama iç kontrollerle alakalı bizim alanımızda böyle bir düzenleme yok. İç kontrol şöyle olsun, böyle olsun, iç kontrolle alakalı şunlar şöyle kurulsun gibi bağımsız denetim standartları kapsamında söylüyorum. Öyle bir şey yok. Biz doğrudan denetçiye sen mevcudu nasıl anladın, sen mevcudun çalışıp çalışmadığına nasıl kanaat getirdin noktasında olduğumuz için bunlara çok cevap veremem.”	• İç kontrol sisteminin uygulanması doğrultusunda öngörülen hedefler ve performans ölçümü yoktur.
ÖZELDDK-2	• “Şirketler veya sektörler bazında iç kontrol uygulamalarının hepsinde aynı olduğunu söyleyemeyiz. Şundan dolayı söyleyemeyiz. Mesela kimi şirketlerde yazılı bir iç kontrol sistemi yok. İç kontrol sisteminin olmaması demek ne demek, her hesabın benim açımdan bir bomba	• İç kontrol sisteminin olmaması bizim için bir bomba anlamı taşımaktadır.

	<i>olduğu anlamına gelir. Her hesapta bir şeyler çıkabilir. İç kontrol sisteminin doğru bir şekilde çalışması bizim açımızdan ve maliyet kısıtı açısından faydalı olur. Direkt iç kontrol üzerinden testler yaparak kanıt elde ederiz.”</i>	• İç kontrol sisteminin doğru çalışması, denetim ve maliyet açısından fayda sağlamaktadır.
ÖZELDDK-2	• “Yöneticilerin ve çalışanların iç kontrole yaklaşımları konusunda; Yani şöyle şimdi bizim standartlarımızda yönetim ve çalışanların da bu sürece dahil olmasını ve bu süreç kapsamında denetçinin onlara yönelik prosedürler uygulamasını öngörüyor. Ama burada biz şey diyemeyiz. Yönetim iç kontrole sıcak bakıyor, ya da şöyle böyle. Çünkü biz direkt yönetimle çalışmıyoruz. Raporlarda böyle bir şey yer almaz. Onlar şurada yer alır. Biz dosya incelemesine gidersek o dosyada böyle bir durumla karşılaşsak yer alır. Hani bize gelen raporlar yalnızca finansal tablolar ve onlara ilişkin görüş kapsamında.”	• Denetim standartlarında, yönetimin ve çalışanların da iç kontrol sürecine dahil olması ve bu süreç kapsamında denetçinin onlara yönelik prosedürler uygulaması öngörülmektedir. • Bağımsız denetim raporlarında yönetimin veya çalışanların iç kontrole yönelik tutumları konusu yer almamaktadır.
STÖ-1 (ABD)	• “COSO “etkili” bir iç kontrol sistemi tanımlamaktadır. İç kontrolün beş bileşeni bir işletmenin misyonunun, stratejilerinin ve ilgili iş hedeflerinin gerçekleştirilmesini desteklemeye çalışır. Uygulamada, hedeflere ne kadar ulaşıldığı, organizasyona ve çalışanlarının yetkinliğine bağlıdır.”	• İç kontrol sisteminin etkili olması bileşenlerinin uygulanmasına bağlıdır. • Organizasyon yapısı ve çalışanların yetkinliği hedeflere ulaşma konusundaki performansı etkilemektedir.
STÖ-1 (ABD)	• “Etkili iç kontrol sistemlerinin gelişimini engelleyebilecek bazı zorluklar şunlardır: Davranış kurallarının tanımlanmaması; Kurumsal değerlerin özel olarak tanımlanamaması; Üst yöneticinin rol model olarak davranmaması; Yetersiz organizasyon yapısı; Personelin yetkin olmaması; Yetki, görev ve sorumlulukların tam, açık ve uygulanabilir olarak düzenlenmemesi; İç denetimin olmaması veya etkin çalışmaması; işletme varlıklarının korunmasına ilişkin prosedürlerin yetersizliği; iş süreçlerinin doğru tanımlanmaması.”	• İç kontrol sisteminin etkili olarak uygulanmasını önleyecek bir çok faktör bulunmaktadır.
STÖ-1 (ABD)	• “Yıllar boyunca elde ettiğim anket verilerine göre; Organizasyonlarda ve ülkelerdeki kontrol en az üç aşamada bozulabilir: Gelişme (Tanımlama ve dengelemeyi kontrol eder); Değişme (Geliştirilmiş risk değerlendirmesi ve kapsamı ve rasyonelleştirilmiş kontroller, mevcut kontrollerin optimizasyonu); Olgunlaşma (Kontrol performansı maliyetini düşüren, riski azaltan ve işletmeye katma değer sağlayan gelişmiş iş süreçleri)”	• İç kontrol sistemleri, değişik aşamalarda farklı bozulmalara maruz kalabilmektedir.
STÖ-2	• “Türkiye’de iç kontrolün hikayesinin dünyada olduğu gibi çok eskiye gittiğini düşünüyorum. Muhasebe ile beraber tekdüzen muhasebe sistemi ile beraber başlayan bir kontrol algısı ve bunun sonucunda operasyonel kontrollere bunun evrilmesi şimdi de teknoloji kontrolleri şeklinde geliyor.	• İç kontrol konusunda her iki sektörde de ciddi hedefler belirlenmemiştir.

Fakat iç kontrol sistemine uluslararası modeller ve çerçeveler bazında bakmak konusunda Türkiye bu konularda 2000'li yılların ancak başından itibaren bakmaya başladı ve bu konuda açıkçası hem devlet olarak hem özel sektör olarak ciddi hedefler koymadık bir iç kontrolü genelde iç denetimin veya denetsel konuların dış denetimin bir arka bahçesi bir çalışma alanı üzerinde çalıştığı bir nokta olarak tanımladığımız için iç kontrol sisteminin gerçekten ne olduğu, yönetsel bir fonksiyon olup olmadığı noktasında bir sağlıklı değerlendirme yapamadığımız kanaatindeyim. 2000'li yıllardan sonra ancak 2015-2016 yıllarını buluyor ki iç kontrolün de aslında bir farklı sistem olduğu iç denetimle ilişkisi olan ama iç denetimden bağımsız farklı fonksiyonları da icra eden bir yapı olduğu ortaya çıkmaya başladı. Dolayısıyla şu anda Türkiye'de iç kontrol sistemi için öngörülen birtakım hedeflerden bahsettiğimiz bu yapısal düzenlemeler olabilir, bu yapısal düzenlemelerin içinde iç kontrol unsurları olabilir, bunları düzenlemelerin ortaya koyduğu ölçüde yakalayamadık. Özellikle kamusal taraf açısından söylüyorum. Düzenlemeler vardı, uluslararası standartlarındaydı, ancak bunların uygulama tarafından ulaşılmak istenen hedefler noktasında çok başarılı olamadık. bir istisna olarak ben bankacılık sektörünü vermek istiyorum bankacılık sektörü son derece regüle bir sektör, aslına baktığımızda regülasyonlar hep bankacılık mevzuatı ile birlikte geliyor, mevzuatın öngördüğü bazı kontrol sistemleri ve araçları var, dolayısıyla adını bir standart olarak veya bir model olarak koymasak da bankaların güçlü kontrol yapıları var, kontrol sistemleri var ve bunları kontrol birimleri ve İç Denetim birimleri tarafından da denetlenen yapıları var. Dolayısıyla bankacılık sektöründe iç kontrole ilişkin öngörülen hedefler, bir sistem veya COSO bazlı bir metodoloji anlamında olmasa bile bankaların büyük çoğunluğunda kontrol yapısı olarak kontrol faaliyetleri olarak bana göre başarılı durumda. Yani kamu ve özel sektörden reel sektörden baktığımızda bankacılık sektörüne, kontrol ile ilgili sistemsel değil ama münferit hedeflerin oldukça başarıyla gerçekleştiğini görüyoruz, bu konuya ciddi bütçe ayırdıkları ve üst yönetim sahipliği gösterdikleri için.”

- İç kontrol, genelde denetimin arka bahçesinde bir çalışma alanı olarak tanımlandığı için yönetsel alanda sağlıklı bir değerlendirme yapılamamıştır.
- İç kontrolün iç denetim ile ilişkili ancak farklı bir fonksiyon olduğu 2015-2016 yıllarında ortaya çıkmaya başlamıştır.
- Kamu alanında uluslararası standartlara göre bir çok düzenleme yapılmış ancak uygulama alanında çok başarılı olunamamıştır.
- Bankacılık alanında, adı bir standart veya model olarak konulmasa da son derece regüle ve güçlü kontrol sistemleri var.

STÖ-2

- “İç kontrol alanında birinci zorluk biraz önce sorulan sorularla da ilişkili olarak sistemin bir mevzuatsal yapı olarak varlığı yani burada eksiklikler olduğunu söylemiştik, bu zaten işi en başında sıkıntıya sokuyor ama bunun dışında mevzuatsal olarak varlığı güçlü olan yapılarda dahi iç kontrolün uygulanması ve geliştirilmesi noktasında problemler yaşanıyor. Türkiye iç kontrol mevzuatına ülke olarak uzun yıllar İç Denetim gözüyle baktı, yani bir iç denetimin teftişin üzerinde denetimin yaptığı bir alan gözüyle baktı. Dolayısıyla iç denetçilerin perspektifinden bir algı gelişti Türkiye’de ve iç kontrole ilişkin bir algı problemi var ikinci sırada, belki söylememiz gereken konu bu, bir algı sorununuz var farkındalık problemimiz var ve tabii ki üçüncü noktada da bir sahiplik problemimiz var. Çünkü Denetim elemanlarının yıllarca iç ve dış denetim elemanlarının, Türkiye’de şirket ve kurumlarda, kamu idarelerinde ortaya koydukları denetsel bulguların yönetim tarafından doğru algılanıp gereğinin

- İç kontrol konusunda mevzuat ile ilgili eksiklikler var. Ancak mevzuatı en güçlü olan yapılarda bile iç kontrolün uygulanması ve geliştirilmesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.
- Türkiye’de iç kontrol olgusuna uzun süre iç denetçilerin perspektifinden bakılması nedeniyle bir algı sorunu yaşanmıştır.
- Her iki sektörde de denetsel bulguların

	yerine getirilmesi noktasında da bir gönülsüzlük seziyorum. Bu benim tamamen kişisel görüşüm yani bugün iç denetimi bir gider merkezi olarak gören İç Denetim ve Teftiş faaliyetlerini üst yönetici sayısı oldukça fazladır ve bu Türkiye’de böyle görüldüğü için bu noktadan bakıldığı için iç denetimin düzeltmek istediği ana unsur olan İç kontrol yapısı üzerinde de iyi bir farkındalık iyi bir algı yok bu da bizim Önümüzdeki en büyük problemlerden bir tanesi.”	doğru algılanıp gereğinin yerine getirilmesi konusunda yönetimde bir gönülsüzlük var.
STÖ-2	“İç kontrol konusundaki sorunlarda, oldukça iyi noktalara gittiğimizi düşünüyorum, eskiye göre ama hala yaşıyoruz Yani ben özellikle yönetim danışmanlığı yaptığım elliden fazla şirket, birlikte eğitim ve danışmanlık projesi yapmış olduğumuz bankalar ve yine bir o kadar da şirket, kamu idaresi vardır, buradaki tecrübelerimden yola çıkarak bunu söyleyebilirim, yani özel sektör ve kamu ayırmadan söylüyorum, Tepe yönetimlerin üst yönetimlerin iç kontrol algısı ve farkındalığı maalesef yeterli değil, iç denetime ilişkin bir algı ve farkındalıkları mevcut, iç denetimin geçmişi daha eski olduğu için Türkiye’de, ama iç denetçilerin iç kontrolü geliştirme yani uygulamayı daha da ileriye götürme noktasında önerilerinin de yeterince ciddiye alındığı konusunda şüphelerim var.”	• Üst yönetimlerin iç kontrol algısı ve farkındalığı yeterli değil, • İç denetçilerin iç kontrolü geliştirme önerileri dikkate alınmamaktadır.
STÖ-2	“Türkiye’de iç kontrol konusunda farkındalığı ve duyarlılığı en yüksek olan sektörlerin kamu ve bankacılık olduğunu söylemiştim regüle sektörler olmaları dolayısıyla. Özellikle bankacılık tarafı, burada ciddi anlamda iç kontrol konusuna önem veriliyor yani bankacılık yapısını düşündüğümüzde temel faaliyetleri ve Bankacılık Kanunu’nun birtakım fonksiyonları bazında üst yönetimlerinin önem vermeleri gereken konular. Çünkü cezai bazlı yaptırımları var hem operasyonel hem bilgi teknolojileri tarafında, sıkı denetimin ve iyi kontrol sistemlerinin mevcudiyeti aranıyor. Dolayısıyla burada bankacılık özelinde baktığımızda iyi kontrol uygulamaları görüyoruz, aynı şekilde kamu tarafına baktığımızda da burada bankacılık kadar çok örnek görmemek ile beraber yine konuyu ciddiye alan ve bu konuda çok önemli çalışmalar yapmış bakanlıklar özel ve genel bütçeli kuruluşlar gördüğümüz mali idareler, üniversiteler var kamu tarafında da. buralarda da özellikle üst yönetim sahipliğinin her iki tarafta da önemli rol oynadığını düşünüyorum yani “tone at the top” diyoruz biz buna iç kontrolde. Üst yönetimin tonu, bakışı konulara, felsefesi, tutumu nedir bu tutumla karakterize olarak sektörlerde başarı hikayeleri ortaya çıkıyor ya da çıkmıyor.”	• Türkiye’de iç kontrol farkındalığı ve duyarlılığı en yüksek olan sektörler kamu ve bankacılık sektörleridir. • Yönetimin iç kontrole yönelik tutumu (sahiplenmesi) tüm sektörlerde önemli rol oynamaktadır.
STÖ-2	“Özel sektör veya kamunun fonksiyonel sektör mantığıyla baktığımızda mesela savunma sanayi şirketleri geleneksel olarak doğru güçlü iç kontrol yapıları oluşturmak zorunda olan yapılar. Bir tık daha ön planda olan yapılar. Özellikle savunma sanayi tarafı benim dikkatimi çekti. Bunun nedeni; gizlilik, güvenlik özellikle ön planda olan bir konu, daha sistematik ve disiplinli çalışma, proje yönetimi mantığı ile çalışma, zaman baskıları kısıtları bir işi bitirme ve teslim etme noktasında benim karşılaştığım yine savunma sanayi önemli bir nokta. Bunun haricinde bizim gördüğümüz yine kontrol yapılarının ön planda olduğu üretim sektörü var, sanayi kuruluşları var. Aslında	• Savunma sanayi şirketleri geleneksel olarak güçlü iç kontrol yapıları oluşturmak zorundalar. Bir tık daha öndeler.

baktığınız zaman sistem ve süreç otomasyonunu oldukça başarılı şekilde uygulayan yapılar, teknolojiyi çok eski zamanlardan beri bünyelerine katmış ve uygulayan, büyük ölçüde ERP sistemleriyle kurumsal kaynak planlamayı, yazılımlarla çalışan yapılar, dolayısıyla sanayi kuruluşlarında da diğer şirketlere kıyasla daha net kontrol yapıları görürsünüz, ölçme, değerlendirme, tedbir alma, risklere karşı duyarlılık gibi bazı parametrelere baktığınızda, savunma sanayi şirketlerinin yanında aynı zamanda sanayi kuruluşlarını üretim şirketlerinde kontrol duyarlılığı, farkındalığı ve uygulamaları daha iyi sektörler olarak görüyorum.”

STÖ-2

- “Yönetim kademelerinin iç kontroldeki tutum ve davranışları aslında bizim kanayan yaramız. Deneyimlerimizle baktığımızda iç kontrol konusuna önem verme noktasında üst yöneticilerimizi maalesef çok yeterli bulmuyoruz yani üst yönetimlerdeki iç kontrol farkındalığı biraz önce ifade ettiğim gibi düşük. Türkiye’de denetim, teftiş bunlar eski kavramlar bunlara dönük bir bakış var olumlu veya olumsuz, ama iç kontrol konusu bilinmeyen bir konu çoğunlukla da iç denetim ile karıştırılıyor zaten. Yani hangi fonksiyonun ne işi icra ettiği de karışabiliyor. Dolayısıyla üst yöneticilerin iç kontrole yönelik tutum ve davranışları bizim COSO’da kontrol ortamı dediğimiz bileşenin çok önemli bir unsurudur. Burada zayıf olduğumuzu düşünüyorum ülke ve sektör ayırt etmeksizin söylüyorum bunu öncelikler arasında yer almıyor maalesef. Bunun en önemli sebebi de Türklerin iş yapış kültürü ve sosyolojik demografik yapıları, kültürleri, neden dersiniz, Türkler genelde kervan yolda düzülür. Biz hele bir işe başlayalım işi arkadan planlarız. Hele bir yola çıkalım da gerisi gelir gibi bir mantıkla konuya tez canlılıkla atlayan bir milletiz. Aslında son derece girişimci, son derece güzel özellikleri olan bir milletiz, ama temelde sevmediğimiz konu plan yapmak ve sistemli çalışmak. Bu iki konu bizi sıkıyor, iç kontrol de size şunu söylüyor, plan yap ve sistemli çalış. Dolayısıyla iç kontrol sistemini bir bürokrasi bir ayağı bağlayacak, elimizi kolumuzu bağlayacak bir unsur olarak görme eğilimi fazla. Türk iş hayatında ve kamu sektöründe, bizim bu algıyı kırmamız gerekiyor, en büyük tutum, negatif tutum bu bence iç kontrole ilişkin.”

- Her iki sektörde de üst yöneticiler iç kontrole önem verme noktasında yeterli değil.
- Denetim, eftiş gibi eski kavramlara yönelik bir bakış var ama iç kontrol yeni ve genellikle iç denetim ile karıştırılmaktadır.
- İç kontrole az önem verilmesinin nedeni Türklerin iş yapma kültürü, sosyolojik ve demografik özelliklerine dayanmaktadır.
- İç kontrol planlı ve sistemli çalışmayı gerektiriyor. Ancak kervan yolda düzülür gibi yaklaşımlar bu gereksinime ters düşmektedir.
- İç kontrolün bürokrasi yaratacağı endişesi de olumsuz algı yaratmaktadır.

STÖ-2

- “Çalışan personelin iç kontrole yönelik tutum ve davranışları konusu. Aslında iç kontrole yönelik tutumu, felsefeyi ben bir bütün olarak değerlendirmeyi tercih ediyorum. Yani Türkiye’nin bir kültürü var. Bu kültürün bir deniz olduğunu düşünün, kurumlarımız bu denizden alınan birer maşrapa su. Aslında aynı su kalitesini yansıtıyor dolayısıyla biraz önce üst yöneticiler için yapmış olduğum değerlendirme alt tarafta personel, profesyonel çalışanlar için de geçerli. İç kontrole ilişkin farkındalık oldukça düşük, iç kontrolün ne olduğu anlaşılmadığı için yapılacak olan işi belki de bürokratik bir konu olarak görüyorlar, örnek vermek istiyorum bir şirketimizde satış müdürü olan bir arkadaşımız, temel işinin ve performansının satış üzerinden değerlendirileceğini biliyor ve bu noktada şirketin bazı etik kurallarını, şirketin iç kontrol yapısını, prosedürlerini çiğneyerek satış yapmaya odaklanıyor ve

- Üst yöneticilerin iç kontrole yönelik tutumu aşağıya doğru diğer çalışanlara da yansımaktadır.
- Yasal zorunluluklar nedeniyle istisnalar olsa da genel olarak personelin iç kontrole yaklaşımı çok olumlu görülmemektedir.
- İç kontrol, kurumda içselleştirilen, benimsenen ve

	<i>başarılı oluyor ilginç bir şekilde ve biz bu arkadaşı ödüllendiriyoruz, neye rağmen iç kontrol prensiplerini ihlal etmesine rağmen. Türkiye’de bakış açısı tepeden aşağı doğru gelişen bir bakış açısı olduğu için liderlik modelinin çok ön planda olduğu bir yapıdır, siyasette, iş dünyasında veya kamuda, liderinizin hareket biçimi, tavrı, tutumu ve felsefesi aşağı doğru yansır. Dolayısıyla Türkiye’de iç kontrolün hem yasal mevzuat eksikliği hem liderlik eksikliği hem sahiplik eksikliği aşağı doğru negatif yansımış durumda. Dolayısıyla iç kontrolü, birimler, fonksiyonlar ve onların görev tanımlarını icra eden personeli bazında da sahipliğinin düşük olduğunu görüyoruz, her seviyede bu var, kamu tarafı veya bankacılık tarafı bir miktar denetlenen yoğun regülasyon altında sektörler olduğu için o regülasyonun baskısıyla korkuyla belki icra edilen kontrol fonksiyonları olarak bunun ne kadar önemli ne kadar faydalı bir sistem olduğunu bilerek bilinçli bir şekilde icra etme yönü eksik. Yani bu alt tarafta da eksik. Kurumda içselleştirilmiş, benimsenen ve sahiplenilen bir noktada değil iç kontrol.”</i>	sahiplenilen bir noktada değil.
STÖ-3	“İç kontrolle ilgili bizim merkezi düzeyde iç kontrolün planlamasına ilişkin planımız var mı onu bilmiyorum, düzenlemeler dışında. Buradaki hedeflerimiz neydi onu bilmiyorum açıkçası. Ama olması gereken hedef dersiniz benim kafamdaki. Ona ulaşamadık tabii, hala emekleme aşamasındayız. Yani bunun nedenleri, en baştan gelirsek düzenlemeler yeterli genel olarak, düzenlemelerin niteliğinde problem var. Tabi, kapasite, yine merkezi uyumlaştırma biriminin kapasitesi. Bunlardan kaynaklanıyor.”	• Merkezi düzeyde bir iç kontrol planı veya hedefi var mı bilinmiyor. • İç kontrolde hala emekleme aşamasındayız. • Düzenlemeler yeterli ama niteliklerinde sorun var.
STÖ-3	“Türkiye’de genel olarak iç kontrol sisteminin kurulması sürecinde zorluk olarak en başta yaşanan şey, iç kontrolün ne olduğunu anlatmaktı aslında, kamu kurumlarındaki üst yöneticilere. Evet ne olduğunu veya ne olmadığını anlatmaktı çünkü algılama problemleri yaşıyordu insanlar. Bu tamamen soyut bir şey aslında. Yani gidiyorduk anlatıyorduk üst yöneticilere ne diyorsun diye garip garip bakıyorlardı. Belli bir noktaya geldi tabi. En azından şu anda iç kontrol ne diye kimse sormuyor, en azından varlığından haberdarlar. Şu anda uygulama aşamasındayız, anlaşılma kısmı tamam gibi.”	• İç kontrol sisteminde ilk zorluk iç kontrolün ne olduğunu ve ne olmadığını yöneticilere anlatılırken yaşanmıştır. • İç kontrolde anlaşılma kısmı tamamlandı, uygulama aşamasındayız.
STÖ-3	“Üniversitedekiler iç kontrol konusunda sanki daha aktif gibi geliyor bana. Daha bilinçliler bu konuda. Evet belki oradaki o akademik atmosferden kaynaklanıyor, yani belki onlardan yardım alıyorlar akademik olarak, o daha aktif geliyor. Tabi Bakanlıklar da bu işi bir şekilde götürmeye çalışıyorlar ama onlar nasıl yaptılar onlar tek başlarına yapamadılar tek başlarına zor yaptılar orada danışmanlık faaliyetleri devreye girdi onlardan daha çok faydalandılar üniversitelerde bunu çok görmedik mesela hiç görmedik gibi bir şey.”	• Üniversite çalışanları iç kontrol konusunda daha aktif gözükmektedir. • Bakanlıklar, danışmanlık desteği aldılar.
STÖ-3	“Kurumların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrol konusundaki tutum ve davranışları konusunda, genel olarak bir farkındalık var. Yöneticilerde sahiplenme henüz yok ama farkındalık var. Çalışanlar da aynı durumda, ama	• Yöneticilerde ve çalışanlarda iç kontrol farkındalığı oluşmuş

	<i>mali hizmetler uzmanlarını ayırırsak. Tabi, genel anlamda, yani mali hizmetler uzmanları daha işin içinde oldukları için daha bir yakın duruyorlar ama bunun dışındaki diğer çalışan ve yöneticiler biraz daha farkındalar ama sahiplenmiyorlar.”</i>	ancak sahiplenme gerçekleşmemiştir. • Doğrudan iç kontrol sorumluluğu bulunan uzmanlar, iç kontrole daha yakın durmaktadır.
STÖ-4	• “Türkiye de iç kontrol sistemi için öngörülen hedeflerin ne kadarına ulaşıldı. Sapmalar varsa nedenleri nelerdir? Bununla ilgili olarak %90 ulaşılmadığını düşünüyorum. Bireysel olarak. Sadece kâğıt üzerinde. Tekrar ediyorum bakın, şeyi ayıralım. Eğer kâğıt üzerinde konuşuyorsak, yasal düzenlemeye uyum konuşuyorsak %90 ulaşıldı. Ama etkinlik, verimlilik hani bu tarz değerlendirmeler yapacaksak eğer o zaman %10 oranındayız.”	• İç kontrol hedeflerine, kâğıt üzerinde % 90, uygulamada (etkinlik, verimlilik açısından) % 10 ulaşıldı.
STÖ-4	• “Devam ediyorum. Türkiye de iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi sürecinde hangi zorluklar yaşandı. Ben bu süreci şöyle yaşadım. İdareler bir kere kendi mevcut statükosunu, kamu yöneticileri statükosunu korumak ister. Denetlenmek ve kontrol edilmek sevilen bir uygulama değil. Soruşturmalar hariç. Dolayısıyla aslına bakarsanız iç kontrol sistemini şöyle değerlendirmek gerekiyor. Bir yönetim sistemi. Yönetim kontrol sistemi aslına bakarsanız. Adını biraz daha standartlaştırıp evrenselleştirmişiz. Bunun kuralları var. Bunları yerine getirmek konusunda âdet yerini bulsun tarzı yapılıncı ister istemez çok zorluklar yaşandı diyemeyeceğim, yaşıyor. Aşılmadı. Bu ancak sahiplenilmeyle mümkün olan bir şey.”	• Denetleme ve kontrol sevilen ifadeler değil. İç kontrolü yönetim kontrolü olarak tanımlamak daha uygun. • İç kontrole ilişkin zorluklar henüz aşılmamıştır.
STÖ-4	• “Kamuda iç kontrol uygulamalarında bir farklılık yok. Hepsi aynı bakış açısına sahip. Sadece birkaç dedim ya AB fon ve benzeri kullananlarda o fark çok fazla. Yani şöyle örnek vereyim, yani şimdi risk kütüğü ya da risk yönetimini bahsettiğimizde iç kontrolün önemli bir argümanı biliyorsunuz, şimdi farkı oluşturan zaten neresi, iç kontrol şimdi iç kontrol ortamı nokta COSO modellemesinden yola çıkarsak iç ortamı zaten kamunun en baştan beri personel genel müdürlüğü var, işte düzenlemeler var, kontrol ortamı hani, çalışma ortamı, insan kaynakları, norm kadro. Bunlarda sorun yok. Nerede sorun başlıyor? Planlama ve risk yönetiminde mesela. Bu risk yönetimi kültürünü oluşturmamışız. Ya bir idareye gittiğinizde sizin riskiniz şunlar mı dediğiniz de benim riskim yok kardeşim diyen yöneticilerle uğraşıyorsunuz. Durum bu. Dolayısıyla da farklılıklar. Dış denetime tabi tutulan ve cezai müeyyide uygulayan örnek veriyorum o fonu kestim kardeşim dediğinde o yönetici şeylere daha üstlere hesap vermek zorunda kaldığı için ona dikkat ediyor mesela.”	• İç kontrol uygulamalarında çok farklılık yok. • AB Fon kullanan, dış denetime ve yaptırıma tabi olan kurumların iç kontrol sistemleri daha etkili işletiliyor. • Hesap verilebilirlik artınca iç kontrole verilen önem artıyor.
STÖ-4	• “Kurum çalışanları iç kontrole iş yükü olarak bakıyorlar. Çünkü doldurulacak kâğıt gözüyle bakarsanız bu bir angarya olur. Çıktıları analiz edebilecek bir ortam oluşmadı henüz çalışanlar arasında. İşte şeye de bağlanıyor bu durum, yani faaliyetlerin çıktısını görmeyen uzman, yönetici uzman diye ayıralım bunu isterseniz, faaliyetlerin çıktısını görmeyen uzman veya yöneticiler bunu bir angarya olarak görür. Çok da doğal. Çünkü biz	• Çalışanlar, iç kontrole soldurulacak kâğıt gözüyle ve iş yükü olarak bakıyorlar. • İç kontrol çıktılarını analiz edecek bir ortam henüz oluşmadı.

	mevcut durumu, mevcut krizleri yönetmekten, stratejiyi yönetmeye geçemediğimiz için, stratejiyi yönetimin bir parçasıdır iç kontrol, siz şimdi iç kontrolü o gün kriz çıkmış, bilmem nerede bir sorun var onu o gün çözmen lazım. Atıyorum hizmet binanda yangın çıkmış. Kim bakıyor, iç kontrolde. Bak. Şuna bakmıyor. O zaman da hemen şey giriyor zaten. Kim yaptı? Bunun önlemini kim almadı, kim yapmadı? Ondan sonra da hesap sorma başlıyor. Ama işi düzeltelim kısmı yine yarım kalıyor. Bence böyle.”	• Faaliyetlerin çıktısı görülmediğinde angarya olarak algılanıyor. • Krizleri yönetmekten stratejiye geçemedik. • Kriz anında sorumlu aranıyor, çözüm kısmı yarım kalıyor.
BDDŞ	• “Türkiye’de iç kontrol sistemi için öngörülen hedefler ve sapmalar konusu: Gördüğümüz kadarıyla Türkiye’de iç kontrol sistemi yasal düzenlemeler olan kurumlar ile olmayan kurumlar arasında farklı olgunluk seviyeleri göstermektedir. Yasal düzenlemeler iç kontrol sisteminin geliştirilmesini zorunlu kılmakta ve bu da olası yaptırımlar sebebi ile kurumları bu alanda yatırım ve geliştirme yapmaya itmektedir. Yasa koyucu kontrol sistemini geliştirmeye yönelik her düzenlemesine artan şekilde uyum sağlandığını yıllar içerisinde gözlemleyebilmektedir. Bu nedenle yasa koyucu tarafından tanınan yasal süre içerisinde konulan hedeflere ulaşılması genellikle mümkün olabilmektedir. Bunun dışında kalan kurumlar ise uluslararası kontrol anlayışını benimsemekte biraz daha yavaş adımlarla ilerlemektedirler. Bunun temel sebebi yapılacak geliştirmelerin ilave maliyet olarak algılanması olarak gösterilebilir.”	• Yasal düzenlemelerle belirlenen hedeflerde ilerleme kaydedilmektedir. • Yasal düzenleme olmayan alanlardaki kurumlarda, ilave maliyet algısı nedeniyle ilerleme daha yavaş gerçekleşmektedir.
BDDŞ	• “Türkiye’de iç kontrol sisteminin kurulmasında ve geliştirilebilecek kontrol noktalarında özellikle bilgi ve altyapı eksikliği sebebi ile zorluklar yaşanabildiği gözlemlenmektedir. Ek olarak ilgili kontrollerin geliştirilmesi seviyesinde özellikle daha küçük çaplı şirketlerde yeterli insan kaynağı olmaması da ilave bir zorluk olarak karşımıza çıkabilmektedir. İyi işleyen iç kontrol mekanizmalarında görevler ayrılığı ilkesine tam uyum beklenmekte ve sorumlulukların net, açık ve yazılı olarak tanımlanması ve periyodik olarak güncellenmesi beklenmektedir. Buna karşın kurumlarda yaşanan kaynak eksiklikleri veya sistemsel geliştirme ihtiyaçları sebebi ile beklenen yapının kurulamadığı gözlenebilmektedir. Bu gibi durumlarda riski azaltıcı ve tamamlayıcı kontrollerin geliştirilmesi beklenmekle birlikte, kurumların bu hususa verdikleri önemin halen beklenen seviyelerde olmadığı gözlenmektedir. Şüphesiz bahsi geçen husus kurumdan kuruma değişiklik göstermektedir.”	• İç kontrol sisteminin kurulmasında özellikle bilgi ve altyapı eksikliği nedeniyle zorluk yaşanmaktadır. • Etkili iç kontrol sistemlerinde, tam bir görevler ayrılığı ilkesine tam uyum ve sorumlulukların tam ve açık olarak belirlenmiş olması beklenmektedir. • Özellikle küçük ölçekli şirketlerde insan kaynağı sorunu iç kontrol sisteminin kurulmasını daha da zorlaştırmaktadır. • Kurumların kaynak ve sistem geliştirme ihtiyaçları da iç kontrol sistemlerinin kurulmasını veya etkili çalışmasını olumsuz etkilemektedir.
BDDŞ	• “Kurumların iç kontrol uygulamaları ve farklılıkları konusu: Bazı kurumların gerek bilgi sistemleri alanında, gerekse süreçlerin yazılı ve tanımlanmış olması alanında	• Yasal yaptırımların bulunduğu alanlardaki kurumlar ile global

	<i>ciddi yol almış olduklarını gözlemlemekteyiz. Özellikle yasa koyucuların daha aktif olduğu sektörlerdeki şirketler ve global diyebileceğimiz çok uluslu yapılara sahip olan şirketler bu konuda yaptıkları iyi uygulama örnekleri ile öne çıkmaktadırlar. Buna karşın daha “yerel” olarak adlandırılacak genellikle yalnızca aile fertlerinin yönetiminde olan kurumlarda iç kontrol sistemi konusunun gelişime daha açık olduğu söylenebilir. Söz konusu durum genellikle şirketlerin “satış” amacı ile vitrine konulmak istenmesi sırasında değişebilmekte ve iç kontrol sistemine verilen önemin arttığı gözlemlenmektedir. Global şirketlerde ise temel tetikleyici nokta şeffaf olma ihtiyacıdır.”</i>	olarak tanımlanabilecek çok uluslu şirketlerde iç kontrol konusunda iyi uygulamalar görülmektedir. • Aile şirketlerinde, iç kontrol sistemlerinde gelişime açık alanlar nispeten daha fazla bulunmaktadır. • İç kontrol sistemi, vitrinde sergilenme zorunluluğuna göre önem kazanabilmektedir. • Uluslararası şirketlerde, şeffaflık ihtiyacı iç kontrolü tetiklemektedir.
BDDŞ	• “Kurumların özellikle tepe yönetimlerinin iç kontrol sistemi hakkında farkındalıkları gerçekleştirilen projelerin başarısı adına son derece önemlidir. Düzenleyici bir kurumun (örn. BDDK- İç Sistemler hk Tebliği) var olduğu durumlarda genellikle şirket yönetimleri daha hassas ve sorumluluk sahibi bir tavır sergilemektedir. Herhangi bir yasa koyucunun koyduğu kuralların olmadığı ve iç kontrol sistemine ilişkin projelerin “danışmanlık” faaliyeti olarak gerçekleştirildiği projelerde ise aşağıda yer alan farklı dinamiklerin etkisi ve ağırlığına göre değişen yapıda bir tutum ile karşılaşmaktayız: “Şirketin yabancı ortağının olup olmaması (yabancı ortak bulunan şirketlerde genellikle daha şeffaf bir yapının kurulmasına önem verildiğinden iç kontrol yapısına hassasiyet gösterilmektedir.); Üst yönetimin olgunluk seviyesi (tone at the top); Şirketin kurumsallaşma yolundaki iştahı (şirketin satışa hazırlanmasının bu konuda olumlu katkısı olduğunu söyleyebiliriz); Şirketin her kademedeki yöneticisinin vizyonu; İç denetim, risk yönetimi, kalite vb birimlerin kurum içerisindeki ağırlığı ve önemi.”	• Üst yönetimin iç kontrol farkındalığı, projelerin başarısında etkili olmaktadır. • Yasal yaptırımı olan kurumlarda, yöneticiler iç kontrol konusunda daha hassas ve sorumluluk sahibi olmaktadır. • Yasal yaptırımı olmayan kurumlarda, yöneticilerin iç kontrolü sahiplenme düzeyi özel koşullara göre değişebilmektedir.
BDDŞ	• “Faaliyetlerimiz esnasında katılan şirket personellerinin genellikle üstlendikleri rolleri aşağıda açıklamaya çalıştım: <i>Süreç sahipleri- 1. Seviye kontrollerden sorumlu kişiler olarak genellikle tüm sürecin konuşulduğu ve iç kontrol ortamının değerlendirilmesine en ciddi katkıyı sağlayan çalışanlardır. Kurum kültürünün şeffaflığı ölçüsünde bu kişilerin sağladığı katma değer artmaktadır.</i> <i>İç kontrol/ Kalite/ Uyum vb. Birimler- Savunma hattının 2. Basamağında yer alan birimler olarak destekleri belirleyici rol oynamaktadır. Gelişime ne kadar açık oldukları ve üst yönetim tarafından bu birimlere ne kadar önem verildiği konusu önemlidir.</i> <i>İç denetim- 1 ve 2. Seviyenin beklenen rolü üstlenmemeleri/ iç kontrol yapısının sağlıklı olmaması durumunda görevlerini daha çok iç kontrolör olarak çalışma</i>	• Kurum çalışanlarının iç kontrole yönelik rolleri, birim ve görevleri bağlamında değişiklik göstermektedir.

noktasında icra edebilmektedirler. Denetlenebilir bir yapısının kurum içinde tesis edilmesi ve denetlenebilir ortamın kurgulanması konularından en yüksek fayda sağlayacak birim olarak projede desteklerini hissederiz.”

EĞİTİM

- “İç kontrolde öngörülen hedeflere ne kadar ulaşıldı? Bir hedef öngörüldü mü önce ona bakmak lazım, neydi öngörü, ne öngörüldü? Yani bir hedef öngörülmüş müydü? Yoksa Avrupa Birliğine uyum kapsamında zaten bunlar sizin sorularınızda söylediğiniz gibi var mı, yaptık mı yaptık dolayısıyla öngörülen hedeflerin ne olduğunu bilmiyorum, dolayısıyla sapmaları bilmiyorum, aslında hani eğer iç kontrolün kendisinden beklenen faydalarsa o öngörülen hedeflere ulaşamadığı çok net ama hedef varsa vardır zaten. Genel düzenleme olarak merkezi uyumlaştırma anlamında burada daha aktif bir rol oynayıp bu düzenlemeler daha detaylı olarak ve eğitimle beslenmesi ve üst yönetimdeki farkındalığın artırılması burada kilit rol. Ama bakıldığı zaman özellikle belediye ve üniversitelerde üst yönetim düzenli olarak seçimle iş başa gelmesi ve sürekli değişmesi buralarda iç kontrol açısından da iç denetim açısından da yapısal birtakım doğruları getiriyor dolayısıyla Strateji Geliştirme Birimleri burada koordinasyondan sorumlu olduğu için kamu için söylüyorum, düzenli olarak iki ya da üç yılda bir yeni baştan üst yöneticiye kendini anlatması gerekiyor. Genel üst yönetici, yapı denetim yapı kısmını bilebilir, ne bileyim personel kısmını bilebilir, kütüphane kısmını bilir ama iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi onun anlatılması gerekir, sürekli anlatılması gerekiyor. Böyle bir uygulamadan kaynaklı zorluklar var. Özellikle belediyelerde ve üniversitelerde bu zorluk biraz yapısal soruna dönüşmüş durumda.”

- İç kontrol sistemine yönelik hedefler bilinmiyor dolayısıyla sapmalar da belirlenemiyor.
- Eğer iç kontrolün kendisinden faydalar hedef olarak belirlenmişse o hedeflere ulaşamadı.
- Merkezi Uyumlaştırma Birimi, farkındalığın artırılması ve eğitim süreçlerinde daha aktif olmalı.
- Üst yönetimin sürekli değişmesi, iç kontrolün anlaşılması ve benimsenmesi sürecini olumsuz etkiliyor.

EĞİTİM

- “Kurumların, şirketlerin iç kontrol uygulamaları, varsa önemli farklılıkları değerlendiriniz. Şöyle iç kontrole ilişkin bazen hakikaten bu konuda çalışanları gerçekten gayretli insanlar olarak görüyorum ben. Üst yönetim diyor ki evet bir dönem üst yönetim ikna ediliyor ve iş akış şemalarından tutun görevler ayırımından tutun bir dokümantasyon, bir danışmanlık hizmeti ile beraber çıkartılıyor. Daha sonra bu çalışan personel bu konuda aslında bunun yönetsel süreçlere çok da uyumlaştırılmadığını gördüğü için yönetsel süreçleri çok da adapte olmadığını veya yöneticinin masasında hiçbir zaman gündeme gelmediğini gördüğü zaman bu belgeler dosyalanmış bir şekilde raflarda kalıyor. Dolayısıyla burada uygulama anlamında hakikaten hani bir iç kontrol algısı ölçüldüğü zaman hep bir şey olarak algılanıyor. Yine belge, yine bir iş yükü şeklinde işin özü biraz kaçırılmış oluyor. Dolayısıyla farklılıklar genellikle uygulamada karşılaştığımız şeyler biraz da bu.”

- Teknik kadrolar çok başarılı ve özverili çalışmalar yapıyor. Ancak yönetim sahiplenmeyince çabalar boşa gidiyor.

EĞİTİM

- “Bankalar bu anlamda hakikaten öncü, dikkat çekecek kadar, bazı bankalar iyi uygulama olarak söylenebilecek kadar bence bu konuyu iyi ilerletmişler. Ama kamu kurumları özellikle bakanlıklar seviyesi daha sonra geliyor, belediye ve üniversiteler daha sonra geliyor KİT’ler bence bu anlamda en son sırada.”

- Bankalar iç kontrol konusunda en iyi uygulama örneklerine sahipler. Bankalardan sonra sırasıyla, başta bakanlıklar olmak üzere kamu idareleri,

		belediyeler ve üniversiteler ve en son sırada KİT'ler geliyor.
EĞİTİM	• “Yönetim kademesinin iç kontrole karşı tutumu şöyle: ben zaten yönetici olarak şöyle düşündüm. Ben zaten gün içerisinde bir sürü işle uğraşıyorum. Bir sürü karar almam gerekiyor. Bir de başıma iç kontrol çıkarmayayım diye algı var. Halbuki o yönetici bu konudaki farkındalığını artırmış olsa aslında yaptığı işleri bu kadar ben zaten yoğunum demesi aslında iç kontrol zafiyetinden ötürüdür aynı zamanda. Yetkilerini delege etmeyi, izlemeyi sağlıklı bir şekilde yaptığı zaman üst yöneticinin zaten o kadar da yoğun olmaması beklenir. Dolayısıyla aslında iç kontrolü kurumun ana faaliyetlerinin yanında eş anlı yürüten bir iş değil, ana faaliyeti geliştiren bir unsur olarak görmediği için iç kontrolü bir iş yükü olarak maalesef görüyor.”	• Yöneticiler, yoğun işleri arasında, iç kontrolü gereksiz bir iş yükü olarak görmektedir. • Yöneticiler, etkili bir iç kontrol sistemi sayesinde gereksiz yoğunluktan ve verimsizlikten kurtulabileceklerinin farkında değiller.
EĞİTİM	• “İç kontrol birimi bazı birimlerde hakikaten çok güçlü. Ama diğer birimlerde genelde şöyle çok yetkin insanları çok iç kontrole ilişkili birimlerde çalıştırmak istemiyorlar. Etkin insanları daha ana birimlerde çalıştırmak gibi eğilimleri var. Daha operasyonel hatta bence çok doğru bir eğilim değil. Aslında hakikaten belirli alanda tecrübe sağlamış, belli alanda yetkin insanları bu alana getirdiğiniz zaman kurumun genelinde işleyen bir takım yetkinlik artırımını da sağlayacaksınız. Dolayısıyla iç kontrol biriminin yaptığı işler tüm kurumu kapsayan tüm kurumu dönüştüren, çarpan etkisi çok daha yüksek, ama algı maalesef biraz böyle. Hiçbir birimi bu anlamda itham etmek tabi ki istemem ama genel olarak şunu söyleyebilirim, iç kontrol birimindeki personele gerekli olması gereken kadar önem verilmiyor diye düşünüyorum.”	• İç kontrol birimlerinde yetkin kişilerin çalışması desteklenmiyor. • Yetkin kişilerin iç kontrol birimlerinde çalışmaları halinde kurumun tamamına sağlayabileceği katkı bilinmiyor.

EK 4: İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞME METİNLERİ

- **SORU:** İç kontrol yaklaşımının sektörlere, kurum/şirket yönetimlerine sağladığı katkıyı nasıl değerlendiriyorsunuz?
- **SORU:** İç kontrolün genel yönelimini nasıl değerlendiriyorsunuz? Bu doğrultuda neler yapılmalıdır?
- **SORU:** İç kontrol olgusunun geliştirilmesi amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumlardan, ilgili kamu kurumlarından, akademik çevreden, sivil toplum örgütlerinden ve denetim/danışmanlık şirketlerinden beklentileriniz nelerdir?

Görüşme Yapılan Kişilerin Kod Bilgileri	Görüşme Metinleri	Görüşme Özetleri
KAMUDDK-1	• “İç kontrolün kamu yönetimi anlayışına ve kamu kurumlarına sağladığı katkı çok değerli. Şu anlamda değerli, 1.700 tane kamu idaresi var. Kamu idaresindeki bu kadar geniş sayı çeşitliliği de var. Mahalli idareler, üniversiteler var, bağlı kuruluşlar, ilgili kuruluşlar falan var. Bunların merkezi düzenlemelerle detaylı bir şekilde dış kontrol mekanizmalarıyla iyi yönetimi yakalaması hakikaten çok zor. Türkiye’nin gündemine bunların iç düzenlemelerle yani iç kontrollerle yönetim sorumluluğunu üstlenerek bir iç düzenleme alanı yaratması çok ciddi bir katkı, kamu yönetimine katkısı yani. Çünkü en iyi çözüm sorunun yanında bulunan çözüm, yani bunu merkezden ulaştın, gördün, anla, gündeme al falan yerine ben kamu yönetimine en büyük katkıyı buradan sağladığımı düşünüyorum. Ve de bu potansiyele sahip, kısmen sağlamış durumda gelecekte de daha büyük katkı sağlayacaktır diye düşünüyorum. Kamudaki genel yönelimi, genel gidiş olumlu, şu anlamda olumlu; birinci aşama ret aşamasıydı, direnç aşamasıydı, benimseme, reddetme, biz zaten bunları yapmıyor muyuz, ne gerek var, bizim zaten bu konuda birimlerimiz vardı, onlar bunları zaten yapıyor gibi bir dönemdi, biz bu dönemi atlattık. Şu durumda anlama ikinci aşama anlama. Ret, sonra kabul ve anlama. Yani şu durumda kabul ve anlama aşamasındayız. Herkes bu defa anlamaya çalışıyor. En ilginç örneğini söyleyeyim. En fazla ret aslında geleneksel kurumlardan geliyordu. Mesela bizim geleneksel bu alana çok yakın Teftiş Kurulları var. Teftiş Kurullarının son beş-altı yıl içerisindeki yönetmelik değişikliklerinde iç kontrol terminolojisi ve metodolojisini yönetmeliklere dahil edildiğini gözlemek çok mümkün. Birçok Bakanlığın son beş yıl içerisindeki teftiş kurulu yönetmeliklerindeki değişiklikleri inceleyin ve orada bir bakıyorsunuz işte sonuç odaklı denetimler, performans denetimler, kontrollerin test edilmesi, bilmem işte kalite gibi. Retçiler tarafından yani. En gelenekçi yapıyı temsil edenler de dahil bu tür gelişmeler olduğunu ben gözlemliyorum. Bunun yöneliminin ileriye doğru ve olumlu	• İç kontrolün kamu yönetimine katkısı çok değerlidir. • Gelecekte, iç kontrolün katkısı daha da artacaktır. • İç kontrolün ret/direnç aşaması geçilmiş olup kabul ve anlama aşaması yaşanmaktadır. • İdareler, iç kontrol konusunda referans olarak merkezi kurumları örnek almaktadır.

	<i>bir şekilde yürüdüğünü söyleyebilirim. Amaç kurumda iyi yönetimi, yönetişimi sağlamak. Kurumlar bu konuda en fazla neye referans alıyorlar işte Hazine ve Maliye Bakanlığını referans alıyorlar. Sayıştay'ı referans alıyorlar. Mahalli idareler içerisinde baktığın zaman İçişleri Bakanlığını referans alıyorlar. Diğerine baktığınız zaman şeyi referans alıyorlar. YÖK'ü falan. Onun için referans noktalarında bir şey yakalamak lazım."</i>	
KAMUDDK-1	• "Merkezi kurumların iç kontrolü gündemlerine alması ve bunu ortaya koyması lazım. Çünkü; iç kontrolün içerden tasarlanması gereken kontroller ancak dış kontrol beklentilerine cevap vermek için hazırlanır nihayetinde. Nedir bu mesela dış denetime hazırlanmak için iç kontrollerinizi işler durumda ve etkin tutmanız lazım. Onun için dış denetim mekanizması sizin üzerinizde bir iç kontrol değerlendiricisi olarak konumlanmaz ise etkili bir şekilde o halde iç kontroller de buna göre zayıf olacaktır paralel bir şekilde. O zaman neler yapılabilir sorusunun bir cevabı da bu. Sayıştay denetimi kendisini bir iç kontrol dış değerlendiricisi olarak konumlaması lazım. Kamu idarelerinin bunu hissetmesi, görmesi lazım yani yapılması gereken şeylerden biri. Aynı şey Hazine ve Maliye Bakanlığı için de geçerli. Merkezi Uyumlaştırma Birimi sadece bir yayın, çerçeve, standart yayınlayıp sonra onu kamu idarelerinden birkaç kişiye eğitim verip bırakmamalı, bir sonraki aşamaya geçmeli ve kamu idarelerinde iç kontrolün gelişim düzeyini izleyerek geri bildirimlerde bulunmalı. Kurumsal geri bildirimlerde bulunmalı."	• Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar daha etkin ve yönlendirici olmalıdır. • Merkezi Uyumlaştırma Birimi süreci sürekli ve etkin bir şekilde takip etmeli, geri bildirimler yapmalıdır.
KAMUDDK-1	• "Sayıştay denetimi iç kontrollerin varlık noktasında check ediyor, yani nitelik, uygulama ve izleme noktasında diğer üç kriter üzerindeki denetimi ya hiç yok, ya etkili değil. Bunu nereden anlıyorum? Sayıştay Dış Denetim Değerlendirme Raporuna baktığım zaman oradaki tüm kamu sektörünün iç denetimi iç kontrolünü değerlendirirken bulgular buna odaklı. Oysa yani dış denetimden şöyle bir şey beklenebilir mi? Kişisel merakım şudur. Tüm bulgularını bir iç kontrol açığı ile ilişkilendirerek raporlama şekli. Bir metodoloji. Diyelim ki bir hesap denetimi içerisinde bir hesaba ilişkin uygunsuzluk tespit edildi. Bunu raporlar çok güzel işte şöyle olmasından dolayı, böyle olmasından dolayı, mali raporlar şu anlamda falan. Ama onun hangi iç kontrol açığından kaynaklandığını birlikte evet yani diyebilir ki işte şeyin içerisinde muhasebe ve raporlama sürecinin içerisinde geliştirilmiş olsaydı bu hata oradan kaynaklanırdı. Ya da görevler ayrılığı olsaydı. Ya da işte onay noktası zayıf olduğu için. Ya da kontrol noktası zayıf olduğu için. yani bir iç kontrol açığıyla her bir iç denetim bulgusu linklenmiş olsa bence bu sürece olan katkısı niteliğine uygulamasına da katkı sağlar. Sadece varlığına değil."	• Dış denetim metodolojisinin geliştirilmesi gereklidir. • İdarelerde belirlenen denetim bulguları kök neden açısından iç kontrol sistemiyle ilişkilendirilerek açıklanmalıdır.
KAMUDDK-1	• "Merkezi uyumlaştırma rolünü üstlenmiş olan Maliye Bakanlığının bu Merkezi Uyumlaştırma Biriminin kamu sektörünün içerisinde bir görünür olarak kurumsal adıyla, kapasitesiyle teknik alt yapıyla görünür olmasının sürece katkısı olduğunu düşünüyorum. Şu aşamada bunu geliştirilmesi gereken alan olarak değerlendiriyorum. Bu	• Merkezi Uyumlaştırma Birimi yapısal ve bağlantı olarak güçlendirilmelidir.

	<i>durum, OECD SIGMA Türkiye değerlendirme raporlarında, AB ilerleme raporlarında Türkiye'den beklentiler olarak yani o ihtiyaç onlar tarafından da tespit edilmiş durumda. Türkiye büyük bir ülke, bu kadar büyük bir ülkenin bu kadar çok çeşitliliği olan kamu sektörü açısından bakıldığında, ülkelerde böyle bir reformun daha görünür ve idari kapasitesi güçlü bir kurumsal kapasite ve bunun da uluslararası raporlarda hep vurgu yapılan şey, bu merkezi uyumlaştırma biriminin doğrudan bakanlığın en üst yöneticisine rapor verecek şekilde uygulanması da raporlar arasında var."</i>	
KAMUDDK-2	• "İç kontrol kesinlikle (özellikle mali işlemlere) önemli seviyede değer kattı. Elbette bu durum bir süreçtir ve zamanla daha iyi sonuçlar alınacaktır."	• İç kontrol (özellikle mali işlemlere) önemli seviyede değer katmıştır ve gelecekte daha iyi sonuçlar alınacaktır.
KAMUDDK-2	• "İç kontrol sisteminin anlaşılma safhasının tamamlandığını, sadece mali hususlardan ibaret olmadığını anlaşıldığını düşünüyorum. Bundan sonra artık faaliyetlerdeki imenin artacağını ve dolayısıyla mali olmayan alanlardaki faaliyetlerde iç kontrolün daha etkin olacağını söyleyebilirim."	• İç kontrolün anlaşılma safhası tamamlanmıştır. • İç kontrol mali olmayan faaliyetlerde de etkin olacaktır.
KAMUDDK-2	• "İç kontrol olgusunun geliştirilmesi amacıyla yapılacak düzenlemelerde ve çalışmalarda kurumsal risk yönetimine daha fazla yer verilmeli. Kamu İç Kontrol Rehberi bu anlamda revize edilip geliştirilmelidir. Halen yürürlükteki 11. Kalkınma Programına uygun olarak stratejik yönetim ve iyi yönetim kavramlarına daha fazla vurgu yapılmalıdır. Üniversiteler bünyelerindeki akademik birikimden ve kapasiteden daha fazla istifade ederek kendi iç kontrol sistemlerine yönelik katkıyı artırabilirler."	• İç kontrole ilişkin yapılacak çalışmalarda kurumsal risk yönetimine daha fazla yer verilmeli, stratejik yönetim ve iyi yönetim kavramlarına daha fazla vurgu yapılmalıdır. • Kamu İç Kontrol Rehberi kurumsal risk yönetimi dahil edilerek geliştirilmelidir. • Üniversiteler, akademik birikimlerinden istifade ederek iç kontrol sistemlerini geliştirebilirler.
ÖZELDDK-1	• "İç kontrol yaklaşımının şirketlerin yönetimlerine nasıl bir katkı sağladığı konusuna gelince. Özellikle grup şirketleri açısından tabi iç kontrol onların çok önem verdiği ve vermesi gereken bir konu. Tabi o grup şirketlerinde büyük şirketlerde, holding ve altındaki şirketlerde, kurumsallaşmış şirketlerde o iç kontrol ve denetim işi iyi işliyor. Bir de tabi şeyleri ayırmak lazım. Aile şirketlerini ayırmak lazım. Aile şirketlerinde o dediğim sorunlar orada aynı şekilde. İç kontrol, şirket büyümüş kurumsallaşmış da olsa kontrolü kolaylaştırıyor. Mesela öyle holdingler var ki işte 3, 5 veya 3, 4 kütada şirketleri var. Oralarda faaliyet sürdürüyor. Onun kontrolünü kolaylaştırıyor. Denetimini kolaylaştırıyor. Sadece denetim olsa belki daha önce	• Grup şirketlerinde iç kontrol aie şirketlerine göre daha iyi işlemektedir. • Son yıllarda grup şirketlerinde iç kontrol önem kazanmıştır ve ayrıntılı hale getirilmiştir.

	<i>yapamıyorlardı. Son yıllarda iç kontrol önem kazandı ve detaylandırıdılar. Bu sefer denetimin de etkinliği.”</i>	
ÖZELDDK-1	• “İç kontrolde son dönemde bir farkındalık oluştu. Ya bir iç kontrol sistemi varmış. Bunu ne yapalım, biz de yapalım, bizde de bir şeyler var ama biraz geliştirelim, gibi bazı şeyler oluyor ama genellikle darbe yedikten sonra ortaya çıkıyor. Darbe yemeden bunu kuranlar çok zor yani. Ya da kurumsallaşan şirketler, kurumsallaşmak için iç kontrolü kurabiliyorlar. Veya iç kontrol kurmak isteyen şirketler kurumsallaşmak zorunda kalıyor. Çünkü iç kontrol kurumsallığı getiriyor aslında. bu çok önemli. Yani iç kontrolü kurmak aslında kurumsallaşmak demek. Kurumsal yönetimle doğrudan ilişkili bir şey çünkü.”	• İç kontrolde bir farkındalık oluşmuştur. • Genellikle bir darbe yedikten sonra iç kontrol sistemi kurulmaktadır. • İç kontrolü kurmak esasen kurumsallaşmak anlamına gelmektedir.
ÖZELDDK-1	• “İç kontrol konusundaki genel yönelime gelince, özellikle tabi küresel bir trend de var. Otomasyonun artması dijitalleşme, teknolojinin artması olduğu için, ister istemez şirketler iç kontrole önem vermek zorunda kalacaklar, çok yakında. Bununla karşılaşacaklar. Çünkü tehditler şekil değiştiriyor. Eğitimlerde mesela bazı şirketteki elemanlarına şeyi soruyorum. Patron bit coin alalım dedi. Nasıl alacaksınız, nasıl kontrol edeceksiniz?. Yani mesela öyle bir şey aldığın zaman iç kontrol ister istemez gerekecek. Çünkü bir kod var, onunla alabiliyorsunuz, onu kaybettiğiniz zaman gidiyor şirketin varlığı. Nasıl kontrol edeceksiniz? Yani iç kontrol gittikçe önem kazanacak. Teknoloji ve diğer gelişmeler arttıkça iç kontrolün de mahiyeti değişiyor ama kavramsal olarak yine ihtiyaç var. Bir de bizim son dönemde sermaye piyasası düzenlemelerinde bilginiz vardır belki bilgi sistemleri güvenliği ile ilgili bir tebliğimiz çıktı. Onunla ilgili bağımsız denetim şirketleri sermaye piyasası kurumlarını belli şirketler için öngördük. Onları denetliyorlar, bilgi sistemleri güvenliği açısından. Yani sistemlerinin hem sürdürülebilirliği açısından hem de disaster durumunda tekrar ayağa kaldırılabilmesi açısından, dış güvenliğin dışı karşı savunma sisteminin kurulması anlamında, belli şeyleri şartları kriterleri yerine getirmesini istiyoruz şirketlerden ve bunun denetimini de bağımsız denetim şirketleri ayrı bir departmanda, başladı şu anda. O da önemli yani iç kontrol açısından, en azından otomasyonla bağlantılı kısmı halledilmiş olur.”	• Teknoloji geliştikçe iç kontrolün önemi daha çok artacaktır. • Tehditler farklılaştıkça iç kontrolün kapsamı da değişecek ancak kavramsal olarak ihtiyaç devam edecektir.
ÖZELDDK-1	• “Bizdeki temel sorun, bir şey yok, yani düzenlemelerde bir sıkıntı var. Yeterli detayda değil. O düzenlemeler detaylanırsa yani mesela halka açık şirketler işte iç kontrol zorunluluğu olursa finansal raporlama üzerinde iç kontrol zorunlu olmalı deyip, bağımsız denetim şirketleri de buna onay verecek, yönetim beyan verecek vs. gibi düzenleme yaptınız mı mesela nasıl bilgi sistemleri güvenliğinde bağımsız denetim şirketleri için içine giriyor, onlar başlıyorlar şirketleri eğitmeye. Ben bunun denetimini yapacağım sen bunu şöyle uygulayacaksın diyor. Önce uygulamaya yönelik nitelikli bir düzenleme yapılmalı ki iyi izlensin ve sonuçları görülebilsin. Bağımsız denetim şirketleri önemli bu konuda. Yani onlara bir şeyin raporlanması, yani rapor vermeleri gibi bir düzenleme yaparsanız onlar gidip şirketlere nasıl yapacaklarını	• İç kontrol düzenlemeleri bağımsız denetimin sorumluluklarını da kapsayacak şekilde daha ayrıntılı hale getirilmelidir.

	öğretiyorlar. Çünkü aksi taktirde her verdikleri rapor uygun değildir olacak. Bir şekilde onlar bir sert disiplinle şeyi öğretmeye başlıyorlar. Aynı şeyi biz UFRS’de yaşadık mesela. UFRS’yi bağımsız denetim şirketleri şirketlere öğrettiler. Ki ona uygun şekilde yapsınlar, bir dahaki sene işleri kolaylaşsın diye. Onlar için de önemli.”	
ÖZELDDK-2	“İç kontrol yaklaşımının bir şirketin yönetimine sağladığı katkı konusunda şunu söyleyebilirim. Ne kadar iyi bir iç kontrol olursa o kadar sağlam bir şirket politikası oluşacak. Yöneticilerin de buna bakışı aynı şekilde olursa çalışanların da buna bakışı aynı şekilde olacak ve sağlıklı bir sistem olacak. Yarın bir denetçi geldiğinde yine denetim üzerinden gideceğim. Hile açısından ya da iç kontrol açısından uygulaması gereken prosedürler daha az olacak, fayda maliyet analizi yapmış olacak. Ve aynı zamanda daha az maliyetle daha kaliteli bir iş çıkarmış olacak. Denetçinin de şirketin de işine geleceğini düşünüyorum. Bizim açımızdan denetçiye de daha faydalı olacağını düşünüyorum.”	• Ne kadar iyi iç kontrol olursa şirketin politikası o kadar sağlam olacaktır. • İyi iç kontrol olduğunda denetim prosedürleri azalacak, daha düşük maliyetle daha kaliteli denetim yapılabilecektir.
ÖZELDDK-2	“İç kontrolün Türkiye’deki yönelimi konusunda, gördüğüm kadarıyla genelde iç kontrolü çok güçlü şirketlerle karşılaşmıyoruz. İç kontrol eksiklikleri olan şirketlerle karşılaşmıyoruz. Bizler açısından bu şu demek. Kontrollere güvenmiyorum, o zaman kontrolleri test etmeyeceğim, maddi doğrulama prosedürü uygulayacağım demek. Dolayısıyla bu süreçlerin geliştirilmesi hem şirket açısından hem de denetçi açısından faydalı olacağını düşünüyorum. Pozitif yönde ilerlemesini temenni ediyorum.”	• İç kontrolü çok güçlü şirketlerle çok karşılaşmıyoruz. • İç kontrol eksikliği olan şirketler, maddi doğrulama prosedürünü zorunlu kılmaktadır. • İç kontrol süreçlerinin geliştirilmesi, hem şirket hem de denetçi açısından faydalı olacaktır.
ÖZELDDK-2	“Doğrudan şirketler üzerinde güçlü bir etkisi olan düzenleyici kurumların veya diğer paydaşların iç kontrol konusundaki anlayışlarına dikkat çekmenin daha önemli olduğunu düşünüyorum.”	• Şirketler üzerinde yaptırım olan kurum ve paydaşlar da iç kontrol konusunda motivasyon sağlamalıdır.
STÖ-1 (ABD)	“İzleme, genellikle zaman içinde iç kontrol performansının kalitesini değerlendiren bir süreçtir. Kontrollerin tasarımını ve çalışmasının zamanında değerlendirilmesini ve gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını içerir. Bu süreç devam eden faaliyetler, ayrı değerlendirmeler veya ikisinin bir kombinasyonu ile gerçekleştirilir. Birçok kuruluşta, iç denetçiler veya iç kontrol uzmanları gibi benzer işlevleri gerçekleştiren personel, bir işletmenin faaliyetlerinin izlenmesine katkıda bulunur. İzleme, müşteri şikâyetleri, düzenleyici yorumları, bilgi sistemi sonuçları gibi işletmenin sorunlarını gösterebilecek veya iyileştirilmesi gereken alanları vurgulayabilecek birçok faktörü içerebilir.”	• İç kontrol performansı tasarım ve uygulama boyutlarında değerlendirilmelidir. • İç kontrol performansının ölçülmesinde bir çok yöntem ve veri seti kullanılır.
STÖ-1 (ABD)	“Modern organizasyonlar gittikçe daha karmaşık, dinamik ve tehdit edici ortamlarla karşı karşıya kalmaktadır. Hem günlük iş ilişkilerinin yürütülmesi hem de organizasyonun değişen çevresel koşullara adapte olmasına odaklanmaya devam edilmesi gerekmektedir. Sağlam iç kontrol	• Giderek karmaşık ve belirsiz bir hale dönüşen iş ortamlarında iç kontrol sisteminin etkili olması organizasyonlar

	sistemlerinin performansı, yönetimin organizasyonlarının etkinliğini, verimliliğini ve esnekliğini tutarlı bir şekilde iyileştirmesini sağlar. Etkili bir iç kontrol sistemi, yöneticilere, programları için hesap verebilirlik sağlama araçlarının yanı sıra, yönettikleri programların belirlenen amaç ve hedefleri karşıladığına dair makul güvence sağlama araçlarını da sunabilir.”	için önemli bir güvence haline gelmektedir.
STÖ-1 (ABD)	• “Şirketler, varlıkları korumak, sahtekârlığı önlemek, finansal kayıtları doğrulamak, kurumsal performansı izlemek, verimli ve kesintisiz iş akışı sağlamak için iç kontroller uygularlar. Dijital teknolojiler geleneksel endüstrileri ve iş modellerini değiştirmektedir. Ayrıca, ortak kontrol prosedürlerini, genel kontrol ortamını, risk yönetimini ve denetimi etkilemektedir. Bazı şirketler üretim tesislerinin ve operasyonlarının kalitesini izlemek için sensörler kullanıyor. Diğerleri, tedarik zincirlerini ham maddelerden nihai ürünlere kadar takip etmek için dağınık prosedürler uygulamaktadırlar. Robotik Süreç Otomasyonu finans ve operasyonlar tarafından kontrolleri otomatikleştirmek ve hassasiyeti arttırmak için kullanılırken, yapay zeka kuruluşların kurum risklerini gerçek zamanlı olarak sürekli izlemelerini ve görselleştirmelerini ve eylemler önermelerini sağlamaktadır. Çağdaş teknolojilerin iş süreçlerinde ve kontrol ortamlarında yapılacak iyileştirmelere nasıl izin verdiğini düşünüyoruz. COSO'nun bütünlük iç kontrol çerçevesine referans göstererek, kuruluşların öngörülerini nasıl kullandıklarını ve kontrollerini güçlendirmek için blockchain ve dronlarla deneme yaptıklarını görüyoruz. Bununla birlikte, yeni teknolojilerin sunulması özellikle siber güvenlik ve veri gizliliği olmak üzere risklerle birlikte gelmektedir. İnovasyonu güvenlikle dengelemenin kritik olduğunu görüyoruz.”	• Teknoloji alanındaki gelişmeler ve çeşitlenmeler, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesini ve etkili kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir.
STÖ-2	• “İç kontrol yaklaşımının kurumlara nasıl bir katkı sağladığı çok kritik sorulardan bir tanesi. İç kontrol farkındalığının düşük olduğundan bu konuyu vurgulamıştık. Bunun en önemli sebeplerinden bir tanesi iç kontrolün kurumlara ve yöneticilere sağladığı faydaların bilinmemesi. İç kontrolün denetime olan katkısını hepimiz biliyoruz tüm iç denetim profesyonelleri bu konunun ne anlama geldiğini biliyorlar. Yönetim anlamında baktığımızda yönetimin dört tane fonksiyonu var bu klasik yönetim fonksiyonlarının tanımıdır. Bunlara birkaç fonksiyon daha ekledik son dönemlerde, ama temel olarak planlama, organizasyon, yürütme ve kontrol gibi bir dördü ayrıma gidebiliriz. Bu kontrolün kendi içerisinde yönetimin kontrol fonksiyonunu icra etme biçimi olduğundan yola çıkarak bunun için gerekli bazı sistemlerden söz edebiliriz. Örneğin yönetimin planlama tarafına baktığımızda bir stratejik yönetim operasyonel yönetim taktik planlama gibi bir takım araçlardan bahsedebiliriz. Diğer tarafta	• İç kontrol denetim alanına olduğu kadar yönetim alanına da önemli katkılar sağlama potansiyeline sahiptir. • İç kontrol, yönetsel katkısı nedeniyle kurumsal performansı da etkilemektedir. • Etkili iç kontrol sistemleri, şirketlerin gelirlerini, karlılığını, itibarını, yasallığını güçlendirmektedir. • İç kontrol, bürokrasi artıran veya denetsel bir konu değil, yönetsel bir fonksiyondur.

organizasyon tarafında iş organizasyon şemaları, görev, yetki ve sorumluluklar var, bir alan tanımlama kısmı orası, yürütme tarafında icrai fonksiyonlar işin nasıl yürütüleceği süreç yönetimi gibi birtakım araçlarla görev iş ve görev takip sistemleri gibi bir takım mekanizmalarla, performans sistemleri gibi yürütmenin kontrolünü, yürütmenin sürekliliğini sağlayacak mekanizmaları bahsedebiliyoruz. İşin yönetimin kontrolü tarafında da iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi gibi araçlardan bahsediyor olacağız, dolayısıyla iç kontrol aslında şirketlerin denetimi değil yönetimi ile alakalı bir kavram, daha detaylı bir bakış açısı buraya geliştirirsek de iç kontrol şirketlerin yönetsel performansını dolayısıyla da kurumsal performansını arttıran bir unsur, bu ilişkiyi çok net kurmak lazım özellikle benim bir iddiam var. Her yerde bunu da söylüyorum doğru iç kontrol, etkili sağlıklı iç kontrol sistemleri şirketlerin EBİDDA'larını, yani gelir durumlarını, karlılık durumlarını etkileyebilecek bir noktadır, yani iyi bir iç kontrol sistemi karlılığa yapılmış önemli bir katkıdır. Kurumsal değerini, itibarını, yasal düzenlemelere karşı durumunu, konumunu güçlendiren bir yapıdır. Kurumsal yönetimi destekleyen bir unsur, ama ben her şeyden önce yine Türkiye'de yaşıyoruz, çalışıyoruz, Türk iş dünyasının belki de üzerinde en fazla durduğu konu karlılık, sürdürülebilir karlılık, büyüme. İç kontrol bu noktada bir bürokrasi değil, bunu tekrar vurgulamak istiyorum veya denetsel bir konu değil, iç kontrol ağırlıklı olarak yönetsel bir konudur. Bir şirketin daha etkin yönetilebilmesini sağlayan bir yapı bunun üzerinde durmak gerekiyor ve bu kontrol mekanizması dediğimiz mekanizma bir şirketin top yekûn tüm yöneticilerini ve yönetsel sistemlerini etkileyen, doğrudan ve dolaylı mekanizmaları etkileyen bir yapı dolayısıyla burada iç kontrolün kurum ve şirket yönetimlerine sağladığı faydayı son derece somut bir fayda olarak görüyorum.”

STÖ-2

- “Türkiye’de iç kontrolün genel yönelimi iç denetim eksenli bir yönelim, yani biraz önce bahsetmiş olduğumuz gibi yönetsel değil daha çok denetsel perspektiften hem dış denetim otoritelerinin hem de Sayıştay gibi KGK gibi bir takım otoritelerin ve bunun dışında iç denetimin özellikle iç denetçilerin yön verdiği bir alanda iç kontrol ve bu alanla beraber tanımlanan yapı olarak kendisine bir hayat buldu ve bu yönde gelişti açıkçası kontrol altına almak ve kontrol etmek dediğim benim iki kavram var. Bir şeyi kontrol edersiniz veya kontrol altına alırsınız, aslında biz iç kontrolün kontrol etmek olmadığını kontrol altına almak olduğunu hep vurguluyoruz, işte bizdeki genel yönelim hep kontrol etmek üzerine. Türkiye’deki gidişat maalesef bu yönde bir algı problemimiz var ve bir açıkçası burada kurumumuzun en önemli misyonlarından bir tanesi bu algıyı düzeltmek, yani iç kontrolün ayrı bir alan bir uzmanlık bir meslek olduğunu ısrarla vurguluyoruz her

• Türkiye’de iç kontrolün genel yönelimi iç denetim eksenlidir. İç kontrol yönetsel değil daha çok denetsel perspektiften denetim otoriteleri veya tanımlanan yapı olarak gelişmiştir.

• İç kontrol kontrol etmekten ziyade kontrol altında tutmayı kapsamaktadır.

• İç kontrole ilişkin yanlış algıları düzeltmek için tüm sivil toplum örgütleri, meslek kuruluşları, düzenleyici

yerde ve iç kontrolün Türkiye'deki genel yönelimini değiştirecek bazı çalışmalar yürütüyoruz konferanslar söyleşiler, kitaplar yayınlar yani amacımız iç kontrolün doğru bir şekilde algılanmasını sağlamak ve bu sayede yönelimi düzeltmeye çalışmak peki ne yapmak lazım? Bunun dışında sadece bizimle bu iş olmaz. Türkiye'de bu konuda diğer sivil toplum örgütlerimizin de doğru bir bakış açısını kurumlara şirketlere sağlaması aktarması lazım, düzenleyici ve denetleyici otoritelere büyük rol düşüyor ve bu genel yönelimin içinde benim dikkatimi çeken bir belki bir damar diyebiliriz farklı bir açılım var, bu da teknoloji tarafı, özellikle işin iç denetsel perspektifinden bakılması bir tarafa, bir de bunu da aşarak şu anda iç kontrolü teknoloji üzerinden sağlanan bir kontrol veya belki bizim arzu ettiğimiz şekilde bir kontrol altına alma noktasına doğru bir ilerleme görüyorum ben, bu daha henüz bebek adımları ile ilerleyen bir şey, ama özellikle büyük veri kavramı, veri analitiği ve veri analizleri, yapay zeka, bu yönde bir kanal açtı şu anda, bizim tanımladığımız iç kontrol sistematüğünü teknolojik olarak en azından bu iç kontrol sistematüğünün belli bölümlerinin risk ve kontrol bilgi ve iletişim taraflarını tamamen yapay zeka ve büyük veri üzerinden yapmaya yönelik bir takım teknoloji kontrol eğilimleri de var, benim sezdiğim ve izlediğim bir diğer yönelim de bu.”

STÖ-2

- “İç kontrol sisteminin geliştirilmesi amacıyla düzenleyici ve denetleyici otoriterlerden beklentimiz, önce iç kontrol konusuna doğru bir bakış kazanmaları. İç kontrolün denetsel değil yönetsel bir fonksiyon olduğunu anlamaları, İç kontrolün doğrudan yönetim performansı ile ilişkili bir konu olduğunu ve yönetim kalitesini artıran bir unsur olduğunu fark etmeleri, benim birinci derece beklentim bu farkındalığın oluşması. İkinci beklentim bu farkındalık oluşuktan sonra uluslararası standartları o sektörlere Türkiye'nin yerel değerleri kültürü ve uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde bunu taşımaları ve bunu standardize edip mevzuatlara yansıtmaları, bu da işin düzenleyici kısmını oluşturuyor. Üçüncü boyutta da bunu forse etmeleri, yani bu uygulamayı çünkü Türkiye'de biz bu tür işleri biliyorsunuz, bu tür yönetim sistemlerinin gönüllü olmadığını biliyoruz, bir miktar bunların forse edilmesi gerekiyor, bir miktar başta en azından bu farkındalığı kazanıp bu düzenlemeleri gerçekleştirip sonrasında da bunu peşine düşmelerini bekliyoruz, bizim özellikle sivil toplum tarafındaki beklentimiz de sivil toplum örgütleri ve melek kuruluşlarının katılımıyla bir platform oluşturup burada iç kontrolün olması gereken noktasının tanımlanıp bu noktada bizim de düzenleyici ve denetleyici otoritelere yardımcı olmamız, rehberlik yapmamız, destek vermemiz gerektiği düşüncesindeyim. Tıpkı COSO nasıl beş tane sivil toplum kuruluşunun oluşturduğu yapıysa bizim de bir iç kontrol platformu bir çalışma grubu oluşturup tüm ilgili

ve denetleyici kurumlar işbirliği yaparak kurumlara doğru bilgi aktarılmasını sağlamalıdır.

- İç kontrole, teknoloji üzerinden sağlanan bir kontrol altında tutma yapısı kazandırılmalıdır.

- Teknolojideki gelişmeler, iç kontrol sistematüğündeki risk-kontrol, bilgi-iletişim boyutlarının geliştirilmesini zorunlu hale getirmektedir.

- Düzenleyici ve denetleyici kurumların, iç kontrolün denetsel değil yönetsel bir fonksiyon olduğunu, doğrudan yönetim performansı ile ilişkili olduğunu fark etmeleri, bu konudaki farkındalığı artırmaları beklenmektedir.

- Uluslararası standartlar veya modeller, Türkiye'ye özgü hususlarla uyumlaştırarak mevzuata yansıtılmalıdır.

- Bu tür yönetim sistemleri, gönüllülük esasına göre işlerlik kazanmamaktadır. Bu nedenle, mevzuatla yapılan düzenlemelerin takip ve kontrol edilmesi, yaptırımlar uygulanması gerekmektedir.

- COSO'nun oluşumuna benzer şekilde,

	sivil toplum örgütlerini bir araya gelip çalışma masasına oturmamız lazım. Bu konuda yeterli teknik bilgimiz ve insan kaynağımız, profesyonelimiz mevcut.”	Türkiye’deki sivil toplum/meslek örgütleri de bir platform kurarak iç kontrol konusunda işbirliği yapmalı, iç kontrol konusunda düzenleyici, denetleyici ve uygulayıcı kurumlara rehberlik ve destek hizmeti vermelidir. Bu konuda kaynağımız ve alt yapımız yeterlidir.
STÖ-3	• “Türkiye’de iç kontrol yaklaşımı mutlaka bir farklılık yaratmıştır, ama şimdi bunun tespiti çok zor. Raporlara yansıyan kısmı var tabii ki bütün kamu kurumları bir eylem planı yaptı, iç kontrol sistemi eylem planı yaptı, bunun içerisinde iç kontrolün 5 bileşeni. Çok da uzatmayım mevzuu. Orada risk konusu da geçiyor, 5 bileşende ne varsa onların hepsi bir kere en azından yazılı olarak o kurumun, o bakanlığın en üst yöneticisinin önüne gitti bir kere. En kötü ihtimalle bir eylem planı hazırladılar artık riskler ortaya çıktı ama dediğim gibi kurumsal olarak da aslında hani o eylem planlarında işte ne bileyim o görev analizlerinde iş analizlerinde onlar eylem planlarının içerisinde onlardan başladı. Daha bilinçli yapmaya başladılar.”	• İç kontrol yaklaşımı sayesinde özellikle risklerin belirlenmesi, eylem planlarının hazırlanması gibi konularda kurumlarda farklılık oluşmuştur.
STÖ-3	• “Bundan sonrası için iç kontrolün Türkiye’deki genel yönelimi konusunda, en başta ki yapılanmasını daha iyi yapmamız lazım. Oradan başlamak lazım, düzenlemelerin hepsini ele almak lazım yapılanma dediğim hem merkezi uyumlaştırma birimi, hem strateji geliştirme birimleri onların yapılanması hem de burada düzenlemeleri de içine koyabiliriz en basitinden işte biraz önce bahsettiğimiz iç kontrol yönetmeliği bile 5018 sayılı kanuna uygun değil diyoruz. Oralardan başlamak lazım. Akademik çevre de önemli burada, akademik çevre kamu kurumlarının içerisinde ne kadar etkin olabilir, ne yapmak lazım onu özel olarak düşünmedim açıkçası ama akademik çevreden de destek almak lazım diye düşünüyorum. Düzenleme olunca bir şekilde işin içerisine girecektir düzenlemeler olunca.”	• Gelecekte, iç kontrol yapılanması merkez ve taşra seviyesinde bütün olarak ele alınarak geliştirilmelidir. • Kurumlar, akademik çevreden destek almalıdır.
STÖ-4	• “Şimdi değerlendirme ile ilgili iç kontrolü şöyle ikiye ayırmak gerekiyor. Bir iç kontrolle ilgili yapılan çalışmaların uzmanlar ve yöneticiler tarafından değerlendirilmesi, bir de dış değerlendirmeci veya daha üst normlardaki karar vericilerin konuyu değerlendirmesi. Şimdi iç kontrol daha bu konuyla ilgili hayata geçmiş değil.”	• İç kontrol değerlendirmeleri süreci henüz gerçekleşmedi.
STÖ-4	• “Bugüne kadar iç kontrol yaklaşımı kamu idarelerinin yönetimine daha çok planlama alanında katkı sağladı. Planlama yeteneğini artırdı. Evet ama yine yeni cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile beraber artık üst normdan planlama ve hedef istendiği için sağladı. Yani o	• İç kontrol kamu idarelerinin daha çok planlama yeteneğine katkı sağladı.

	zamana kadar stratejik plan dokümanları daha çok yine mevzuat zorunluluğundan dolayı ortaya kondu. Bundan atıyorum üç sene önce üyelerimizin yaptığı denetimlerde şunu görüyorduk. Bizden bir rakam istendi biz de verdik. Ya da mevcut şeyi, yani ulaşmak istenilen hedefi değil de mevcut yaptığı işi paylaşıyordu. Bilgi paylaşıyordu.”	
STÖ-4	• “Türkiye de şu anda yani bu iç kontrolün genel yönelimi daha iyiye gidiyor. İç kontrolle ilgili olarak Sayıştay bir rol aldı. Zorluyor. Ama tabi daha o oturmadı. Hazine maliye tarafı da bu konuya çok önem veriyor, hatta inanılmaz önem veriyor. Bu çok büyük bir avantaj. Özellikle de yani kurumsal risk kültürünü oturtmaya çalışıyorlar ki bu çok önemli. Bu gidişatı ben beğeniyorum. Bir şeylerin daha iyiye gideceğine inanıyorum. Bugüne kadar yaşanan aksaklıkları ben şöyle değerlendiriyordum. Giriş gelişme sonuç vardır ya olaylarda, işte biz girişi yaşadık. Acemiliği atıyoruz. Koca T.C. Devleti 80 milyon insandan oluşuyor. Milyona yakın memuru var, daha kamu kurumu var, yani siz burada bir mevzuat düzenleyerek bunu sahiplendiremezsiniz. İç kontrol yani COSO modelini düşünün 40’larda yani büyük bir kriz ile başlayan bir süreç biliyorsunuz. Yani netice itibarıyla bu bir geçiş dönemidir. Yaşanılanlar geçmişte kaldığını, daha iyiye gideceğine inanıyorum.”	• İç kontrolde genelde iyiye doğru bir gidiş var. • Sayıştay ile Hazine ve Maliye Bakanlığının çabaları çok değerli. • Bu bir geçiş dönemidir ve daha iyiye gidecektir.
STÖ-4	• “Sayıştay tavsiye niteliği Sayıştay mali konularla ilgili sorguya tabi tuttuğu gibi iç kontrolü kurmayanlar veya çalıştırmayanlar ile ilgili artık biraz daha somut yaptırıma ihtiyaç var. Yani idari sistemde angarya olarak görülmemesi bunun bir görev ve yapılması gereken, benimsenmesi gereken bir husus olması için biraz daha zorlayıcı bazı önlemler alınması gerektiğine inanıyorum. Örnek veriyorum, planlama veya işte risk, riske ilişkin kontrol, kontroller, stratejik riskler işte operasyonel riskler. stratejik kontroller, operasyonel kontroller, yani bu şekildeki akışta bir adam yani bir yönetici ya da bir idare bir kurum bunu yapmadığında, birisi niye sen iç kontrol mekanizmasında bunu değerlendirmedin ya da iç kontrol mekanizmasını aktif kullanmadın diye birinin hesap sorması gerekiyor. Ki bunun önemini biraz ortaya koymak adına. İç denetim burada nerede? Şimdi bu kurumları sordunuz. Burada Cumhurbaşkanlığı çok önemli bir rolde ama mevcut kurgu da asıl rol Hazine Maliye Bakanlığında. 5018’den dolayı. Mevcut 700 KYK ile beraber. Merkezi uyumlaştırma ve takip görevleri var. Şimdi bu görevden dolayı Hazine ve Maliyeye çok iyi görev düşüyor ama Hazine Maliye’de de çok yetkin kişiler şu anda bununla ilgileniyorlar. Diğer taraftan Sayıştay bunun bir parçası. İç denetim de bunun bir parçası. Dolayısıyla bunların bu kişilerin raporlamalarında ve takip sistemlerinde kurgusunda çok aktif daha aktif rol alması gerekiyor. Ama temel sorun şudur. Bu iç kontrol ve benzeri konuların tamamı hesap verilebilirlikten gelir. Hesap verilebilirlik	• Hesap verilebilirliğin güçlü olursa iç kontrol sistemleri daha etklili kurulu ve çalıştırılır. • Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve İç Denetim mekanizmalarının, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusunda çok önemli görevleri var.

	olması için de hesap soran mekanizmaların biraz daha düzenlemelerle güçlendirilmesi gerektiğine inanıyorum.”	
STÖ-4	“Akademik çevreden çok beklentim var. Akademik çevreler teorinin ötesinde pratikle, yani teori üretmemeli. Yani bu alanda için söylüyorum. Çünkü bu alanla ilgili çok çalışma olmuş. Türk akademisyenlerden özellikle beklentim benim. Şimdi şeyi ayırmamız gerekiyor. Uluslararası normlara uyum, küresel bir ülkeyiz. Uluslararası normlara uymak durumundayız. Bu bizim dünyayla olan yani muz cumhuriyeti değiliz. Dünyayla bir bağlantımız var. Bölgesinde ve dünyada güç odağıyız. İyi yönetim ilkeleri yani bunların temellerinde iç kontrol de var. Şimdi iyi yönetim ilkeleri açısından baktığınızda akademisyenlerimiz kurumsal yani ülkesel kültürü oturtmalı. Bakın biz çeviri yapıyoruz şu anda. Biz çeviri yapıyoruz, biz çeviriden artık tamam okey yani yeniden keşfetmemize gerek yok. Böyle bir standart koymuşuz. Ama uygulama farklı. İşte uygulamaya yönelik önerilerin de ortaya koyulduğu akademisyenler buna yönelmeli. Yani teoride bırakmamalı. Aksi taktirde şeyde sorun yaşıyoruz. Yani kurumsal kültürün oturtulmasında ciddi desteğe ihtiyacımız var akademisyenlerde. Bilmiyorum net oldu mu?”	- Akademik çevre, teoriden ziyade uygulamaya yönelik olarak iç kontrolün uyumlaştırılması konusunda çalışmalar yapmalı. - Düzenlemeleri tercüme ettik ancak kültürümüzle uyumlu hale getiremedik.
BDDŞ	“Sağlıklı bir iç kontrol sistemi kurumun sürdürülebilirliğine pozitif katkı sağlayacak ve kurumun mevcut kaynaklarının çok daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacaktır. Ek olarak sağlıklı bir iç kontrol yapısı kurumun finansal kayıplarının minimize edilmesine, risklerinin daha kurumsal bir yapıdan yönetilmesine ve kötü niyetli olayların yaşanmamasına katkı sağlayacaktır.”	Etkili bir iç kontrol sistemi, kurumun sürdürülebilirliğine, kaynak yönetimine, finansal kayıpların azalmasına, risk yönetimine olumlu katkı sağlamaktadır.
BDDŞ	“İç kontrol sisteminin önemi kurumların özellikle üst yönetimleri tarafından gün geçtikçe daha iyi anlaşılmakta ve nasıl geliştirilebileceği konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Özellikle global gelişmeler, şirketlerin yabancı ortaklarının artması ve M&A çalışmaları sağlıklı bir iç kontrol yapısının önemini giderek vurgulayan hususlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Danışmanlık şirketlerinin de bu konuda verdikleri hizmet alanlarının gerek süreçsel gerekse IT sistemleri anlamında gelişme gösterdiğini söyleyebiliriz.”	- Üst yönetimlerin iç kontrolü anlama ve benimseme düzeyleri artmaktadır. - Küresel gelişmeler ve uluslararası ilişkiler iç kontrolün önemini artırmaktadır. - Danışmanlık şirketlerinin iç kontrole yönelik çalışmaları gelişmektedir.
BDDŞ	“İç kontrol olgusunun özellikle sivil toplum örgütlerinde hızla geliştirilmesi gereken bir konu olduğunu düşünüyorum. Denetleyici ve düzenleyici kurumların ise bu hususa ilişkin tüm sektörleri kapsayacak yeni düzenlemeler yayınlamasının iç kontrol olgusunun geliştirilmesine ve yerleştirilmesine önemli katkıda bulunacağına inanıyorum. Akademik çevreler ise bu ve benzeri akademik çalışmalar ile konuya verilecek önemin artırılmasına önemli katkıda	- İç kontrol olgusu sivil toplum örgütlerinde hızla geliştirilmelidir. - Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, tüm sektörleri kapsayacak yeni

	<i>bulunacaktır. Denetim/danışmanlık şirketleri bu gelişimin her aşamasında yer almalı, önce danışmanlık faaliyetleri ile sektörün en iyi uygulamalarının yaygınlaştırılmasını sağlamalı, ardından ise yapacağı denetim faaliyetleri ile kurulan iç kontrol yapısının sürdürülebilirliğine katkı sağlamalıdır.”</i>	düzenlemeler yapılmalıdır. • Akademik çevreler, konuya verilecek önemi artıran çalışmalar yapılmalıdır. • Denetim ve danışmanlık şirketleri, tüm süreçlerde etkin rol oynamalıdır.
EĞİTİM	• “Bazı kurumlarda bir kez bile olsa bile bu kadar iş yüküyle beraber iç kontrol sisteminin yanlış algılanmasından kaynaklı iş yüküyle beraber bir defa yapılsa bile bunun uygulanması, revize edilmesi, izlenmesi çok fazla gördüğüm bir uygulama değil. Dolayısıyla bu anlamda hakikaten hani izleme kısmında belki şu anda iç kontrol sisteminin en zayıf halkası. O diğer süreçler bir defa bu turnak içerisinde kavramı doğru bulmamakla beraber kurulmuş olsa bile iç kontrol sistemi o kurumda ki bence zaten var bir takım risk ve kontrol faaliyetleri geliştirilmiş olsa bile bilgi iletişimi paylaşımı olsa bile izleme kısmının çok düzenli yapıldığını düşünmüyorum. Bunu yapan kurumlar bile izlemeyle elde edilen bir takım şu izleme şunu kastediyorsak insanlara mail ile gönderme bilgilendirme, ama ondan gelen bilgiyi tekrar yeniden o iç kontrol sisteminin uygulanmasında yeniden dikkate alıyor muyuz, almıyor muyuz bunu alan çok fazla kurum ben görmedim.”	• Bu kadar yanlış algı ve uygulama kapsamında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, sistemin en zayıf halkası gibi gözüküyor. • İzleme faaliyetleri çok düzenli yapılmamaktadır. • İzleme sonuçlarına göre gerekli kurumsal aksiyonlar alınmamaktadır.
EĞİTİM	• “İç kontrol yaklaşımının katkısı konusunda; iç kontrol sistemi aslında hepimizin aslında iş yaparken aslında hani durup bir büyük resmi görme eğilimidir yaklaşımıdır. Biz doğru işi, doğru zamanda, doğru şekilde doğru yöntemle yapıyor muyuz? Tabii ki katkı sağlar. İç kontrol, literatür anlamında, iç kontrol maalesef çok doğurgan bir alan değil. Maalesef. Benim gözlemlediğim hani bu anlamda yeteri kadar akademik camiada tartışılan bir konu değil. Son günlerde biraz risk yönetimi bunu kat be kat üstüne geçmiş durumda ve bir mesela şeyden itibaren 1950’li yıllardan itibaren çalışmalara baktığımız zaman özellikle üç tane kavram üzerinde inceleme yapmıştım. Google da olan bütün kitapların iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi, taratıldığı zaman özellikle 2000’li yıllardan sonra özellikle risk yönetiminin müthiş bir şekilde akademik olarak arttığını gördüm O artış aynı zamanda kısım olarak iç kontrolü beslediği ve bir altında iç denetimi aslında sürüklediğini görüyoruz. Dolayısıyla iç kontrol aslında risk yönetiminden biraz akademik olarak beslenen bir hal almış durumda. Bu anlamda konunun başında da dediğim gibi iç kontroller için kavramlar net oturtulamadığından biraz yıpratıldı. Bu yıpranmışlığın üzerine akademisyenler çok da çalışmak çok da gitmek istemiyor. Biraz risk yönetiminin riskleri makalede buna değinmiştim, aslında iç kontrol yıpranmışlık üzerine ama buradaki algı üzerine algının neden kaynaklandığına ilişkin mutlaka çalışmalar yapılması lazım, burada da bizim birtakım sonuçlarla revize etmemiz gerekiyor sistemi.”	• İç kontrol yönetime genel resmi görme açısından katkı sağlar. • İç kontrol literatür açısından doğurgan bir alan değil. • Akademik çevrede çok tartışılan bir konu değil. • Son dönemde, risk yönetimi akademik alanda çok fazla yer almaya başladı, risk yönetimi üzerinden iç kontrol de gündeme gelmektedir. • Kavramsal sorunlar ve yanlış algılar nedeniyle iç kontrol kavramı yıpratıldı, akademisyenler bu yıpranmışlık üzerine çalışmak istemiyor. • İç kontrole ilişkin yanlış algılar ve

nedenleri üzerine
Çalışma yapılmalı.



EK 5: İÇ KONTROL PERFORMANSININ ÖLÇÜLMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞME METİNLERİ

• **SORU:** Kurumların iç kontrol sistemlerinin performanslarını takip ve analiz ediyorsanız nasıl bir yöntem uyguluyorsunuz? Bu konuda varsa tespitlerinizi, devam eden/planlanan çalışmaları ve önerilerinizi paylaşır mısınız? Mevcut yöntemleri yeterli görüyor musunuz?

• **SORU:** Size göre iç kontrol performansı nasıl bir modelle ölçülmelidir?

• **SORU:** Tez kapsamında önerilen modeli nasıl değerlendiriyorsunuz?

Görüşme Yapılan Kişilerin Kod Bilgileri	Görüşme Metinleri	Görüşme Özetleri
KAMUDDK-1	“Kamu kurumlarının iç kontrol performanslarının takip ve analiz konusu üçüncü aşama zaten, merkezi uyumlaştırma biriminin, üçüncü aşamada ele alması gereken bir görev. Birincisi düzenleme, ikincisi kapasite geliştirme, üçüncüsü izleme. Yani bu konuda daha henüz metodoloji geliştirme aşamasında olduğumuzu düşünüyorum. Tamamen kişisel düşüncelerim.”	Performans ölçümü konusunda metodoloji geliştirilmelidir.
KAMUDDK-1	“Bir kamu kurumunun iç kontrol performansı, bir tasarım bir girdi odaklı, bir çıktı odaklı bir de sonuç odaklı kriterlere göre izlenebilir. Nedir girdi odaklı aşama? Girdi odaklı, iç kontrolün tasarlanması, yani bu konudaki kurallar bir girdidir mesela. Ya da buna ilişkin birtakım şeyler varsayalım yazılımlar, donanımlar, kurumsal yapı, kurum içindeki kurumsallaşma biçimi bunların hepsi bir girdi. Bir bu açıdan değerlendirilebilir. İkincisi çıktı açısından bakılabilir, bu da uygulama. Yani uygulama bunun ne derecede uygulamaya döndüğüne bakılabilir. Yani burada girdiyi, düzenlemeler, donanım, yazılım işte bu konudaki kaynaklar diyelim ki strateji geliştirme birimi içinde bir iç kontrolle ilgili bir birim kurulmuş. Bu bir girdidir yani. İkincisi uygulamasına bakılabilir. İşte bu da işte iç kontrollerle ilgili hakikaten riskler tespit edilmiş mi, falan, bunlarla ilgili kontroller tasarlanmış mı, uyguluyor mu, bunlara bakılabilir. Ben bunu da çıktı kriteri diyebilirim. yani birden fazla boyutta incelenmesi lazım. Evet. Sonuç kriteri de şu. Yani sonuç olarak kurum hedeflerine ulaşmış mı? Çünkü bütün bunlar arasında kurum hep bir hedefe ulaştırmak için kurumlar hedefe ulaşma düzeyinde bir artış var mı, buraya bir katkı sağlamış mı, yani sonuçta Sağlık Bakanlığındaki iç kontroller sözgelimi şeye ulaşmış mı? Diyelim ki Sayıştay bulgu sayısı artmış mı, soruşturma, şikâyet sayısı artmış mı, yani iç kontrol neyi, hangi olumsuz şeyleri azaltma, hangi olumlu şeyleri yukarıya taşımaya katkı sağlamış? Bu tür parametreler üzerinde izlenebilir diye düşünüyorum.”	İç kontrol performansı; tasarım (girdi), uygulama (çıktı) ve sonuç (hedef) olmak üzere çok boyutlu izlenmelidir.

KAMUDDK-2	• “Kurumumuz, iç kontrol bağlamında kurumsal kapasite ve performans seviyelerini inceleme konusunda kesinlikle yeterli durumdadır. Bununla birlikte sürekli gelişim içerisindeyiz. Eğitim çalışmalarına daha fazla ve ayrıntılı olarak verilmesi düşünülmüştür. Özellikle iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik metodolojinin geliştirilmesine önem veriliyor. Bu konuda son iki yılda çok yol alındı ve ivme kazanıldı. Zaten 2018 yılına ait raporlar bu durumu teyit etmektedir. Kurum içerisinde İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Kılavuzu kullanılıyor. Bu kapsamda beş bileşenin hem mevcudiyeti hem de etkinliği denetlenmekte ve değerlendirilmektedir. Mutlaka ilerleme sağlanacak birçok alan olabilir. Nitekim istatistikî yöntemler ve modeller daha etkin kullanılabilir. Gelişim süreci devam etmektedir.”	• İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik metodoloji konusuna önem verilmekte ve geliştirme çalışmaları yapılmaktadır.
KAMUDDK-2	• “İdarelerin iç kontrol performansları konusunda, Sayıştay’ın 2018 yılına ait raporları önceki yıllara göre daha kapsamlı ve ayrıntılı bilgiler içeriyor. Bu gelişim süreci daha da ivme kazanacak.”	• İdarelerin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar ve raporlar ivme kazanmaktadır.
KAMUDDK-2	• “Kamu kurumlarının iç kontrol performanslarının ölçülmesi kapsamında; iç kontrolün beş bileşeni mutlaka incelenmeli ve değerlendirilmeli, model hem nicel hem de nitel yöntemleri kapsamalı, ölçüm sadece kontrol listelerinden ibaret olmamalı. Bu amaçla kurumumuz bünyesinde, Kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemleri değerlendirilirken, basit bir anket ya da soru formundan ziyade denetim prosedürleri aracılığıyla bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu şu anlama gelmektedir; biz idarelere sadece soru sorup kanıtlarını istememekteyiz. Bunun ötesinde sorulan soruya verilen cevabı, sunulan evrakı ayrıntılı inceleyerek hem mevcudiyet hem de etkinlik değerlendirmesi yapmaktayız. Bu anlamda, evrak inceleme, görüşme, fiili kontrol, çapraz kontrol, gözlem gibi denetim tekniklerini kullanarak bir checklist denetiminin ötesine geçmekteyiz. Bu tez çalışmasında önerilen modeli çok yerinde görüyorum. Zaten kurumumuz bünyesinde bu konuda bir metodoloji geliştirme bağlamında yoğun olarak çalışıyoruz.”	• İç kontrol performanslarının ölçülmesi kapsamında; iç kontrol bileşenleri esas alınmalı, nicel ve nitel yöntemler birlikte kullanılmalı, anket ya da soru formunun ötesine geçilmeli, mevcudiyet ve etkinlik değerlendirilmeli, farklı teknikler bir arada kullanılmalıdır. • Bu tezde önerilen model çok yerinde görülmektedir.
ÖZELDDK-1	• “İç kontrol sistemlerinin performanslarını takip ve analiz ettiğimiz çok spesifik bir şey yok. Biz düzenlemeyi yapıyoruz. Sadece sorun çıktığı zaman etkinliklerini sorguluyoruz. Ama iç kontrol sistemlerinin hani denetime gidildiği zaman. Kurulda tabi iç kontrol prosedürlerinin yazılı hale gelmiş olmasını veya daha sonraki denetimlerde iç kontrol sistemine tabi bakılıyor. Eğer eksiklik görürsek, hem yolsuzlukla bağlantılı olabilir ya da incelerken bir eksiklik görürsek müdahale ediyoruz. Ama performansın takip ve analizine yönelik benim bildiğim kadarıyla bir şey yok.”	• İç kontrol sistemleri bir sorun çıktığında incelenmektedir. • İç kontrol performansının takip ve analizine yönelik bir model yoktur.
ÖZELDDK-1	• “İç kontrol performansının ölçülmesi için özellikle COSO’nun uyguladığı sistemin ben çok etkin olduğunu düşünüyorum. Çünkü hem varlığını hem de hangi şeylerin olduğunu kontrollerin olduğunu sorguluyor.	• İç kontrol performansının

	<i>Bunlar işliyor mu diye şey yapıyor ve yeterli mi sorusunu soruyor. Yani bir performans ölçerken en önemli şey bu diye düşünüyorum. Sizin yaptığınız şey zaten COSO nun içinde de buna yönelik bir şey var. Tezinizde önerdiğiniz model bence uygun, çünkü değerlendirirken en önemli şey çok basit olması zaten. Yani o açıdan yani basit gözüküyor. Çünkü puanlama ve şey sistemi ve sonradan bir endeks çıkarması benim hoşuma gitti. Şirketlerin karşılaştırılabilirliği açısından önemli. Ve basit olması da yani benim gördüğüm kısımda basit olması uygulanabilirliğini kolaylaştırıyor bence uygun bir şey.”</i>	ölçülmesinde COSO esas alınmalıdır. • Bu tezde önerilen model, basit ve uygulanabilir olması, puanlama yapması ve endeks çıkarması, şirketlerin karşılaştırılmasına imkan vermesi nedeniyle uygun görülmektedir.
ÖZELDDK-2	• “Şirketlerin iç kontrol performansları konusunda bir analiz yapmıyoruz. Tezinizde önerdiğiniz modelin işe yarayacağını düşünüyorum. Sürecin ne olduğu, niteliğini anlıyorsunuz. Daha sonra bu sürecin uygulanabilirliğini değerlendirip, uygulama ayağı ile karşılık veriyorsunuz. Tabi bunun için olması gerekiyor. Varlığından da bahsetmek lazım. Faydalı olacağını düşünüyorum.”	• Şirketlerin iç kontrol performanslarının analizi konusunda bir uygulama yoktur. • Tezde önerilen modelin faydalı olacaktır.
STÖ-1 (ABD)	• “Bildiğim kadarıyla, dünyanın çeşitli ülkelerinde iç kontrol performansının izlenmesi konusunda bir sistem veya organizasyon yoktur. Ülkelerde iç kontrol sistemlerinde gelişme durumuna etkili bir genel bakış sağlamak için ülkeler arasında bilgi ve deneyim alışverişini teşvik etmek ve daha ileri gelişmeler üzerine tartışmalar başlatmak için sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tür organizasyonların temel tanımları ortaya koyması ve kullanılan metodolojileri tanımlamaları gerekir. Bu tür organizasyonların, azgelişmiş ülkelerde modern kontrollerin en iyi uygulamalarla tutarlı şekilde uygulanmasının önündeki temel zorlukların üstesinden gelmelerine yardımcı olmaları gerekir. Bu tür organizasyonların tüm ülkeler için prensipler, standartlar ve teknik kılavuzlar geliştirmeleri gerekir. Uluslararası kabul görmüş ve yaygın olarak kullanılan iç kontrol standartlarının ve kılavuzlarının değiştirilmesi/düzeltilmesi /genişletilmesi teşvik edilmelidir.”	• İç kontrol performansının ölçülmesi konusunda yaygın bir sistem yoktur. • İç kontrolün daha etkin ve yaygın olması konusunda sivil toplum örgütlerinin ve meslek kuruluşlarının daha etkin olması gerekmektedir. • Uluslararası standartların ve kılavuzların geliştirilmesi desteklenmelidir.
STÖ-1 (ABD)	• “Türkiye'nin iç kontrol performansını değerlendirmek için çok az bilgiye sahibim. Türkiye'deki sivil toplum örgütleri ve meslek kuruluşlarının ve personelinin çalışmaları ve özverileri cesaret veriyor. Türkiye'de iç kontrol sistemlerinin gelişimini desteklemek için çok iyi çalışmalar yapıyorlar.”	• Türkiye'deki iç kontrol çalışmaları cesaret vermektedir.
STÖ-1 (ABD)	• “İç kontrol performanslarını ölçmek için mevcut modeller ve araçlar kesinlikle yeterli değildir. Bu tür modeller ve araçlar hiçbir zaman mükemmel olmayacak olsa da, her zaman yapılabilir ve yapılması gereken iyileştirmeler vardır. Mevcut görüş ve değerlendirmelerdeki sorun sorumluluk, hassasiyet ve anlayış eksikliğidir. Öngörülen artan maliyetlerin çoğu, yönetimin mevcut yöntemlerin sağladığı bu hassasiyet ve güvencesizlik eksikliği konusundaki endişesinden kaynaklanmaktadır.”	• İç kontrol performanslarını ölçme konusundaki model ve araçlar yeterli değildir ve her zaman gelişmeye açık olacaktır. • Mevcut sorunlar, sorumluluk, hassasiyet ve anlayış eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

**STÖ-1
(ABD)**

- “Nesnel ölçülebilir bilgilere dayanan yeni bir İç Kontrol Değerlendirme Paradigması geliyor. Kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini bilmeleri ve belgelemeleri için artan bir ihtiyaç var. Tarihsel olarak, iç kontrolün değerlendirilmesi objektif değil sübjektif olarak görülüyordu. Bu, iç kontrolde “uzman” olarak görülen birinin, iç kontrolün yeterliliği konusunda görüş verdiği anlamına gelir. Bu görüşler genellikle iç kontrolde önemsiz zayıflıkları azaltmakta ancak iç kontrolde önemli zayıflıkları ele almakta ve rapor etmektedir. Güvenlik ve Borsa Komisyonu Yasası (SEC) kapsamında olan ve büyük borsalar tarafından düzenlenen kuruluşlar, iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini kanıtlamalıdır. Bu kuruluşların CEO'sunun iç kontrolün yeterliliğini kanıtlaması gerekmektedir. CEO'nun kontrol sistemindeki güvenliğini artırmak için, birçok CEO ek çalışma yapmak için yüksek ücretli danışmanlar işe almakta ve kuruluştaki diğer bireylerden CEO'ya onay beyanları vermelerini istemektedir. İç kontrolün yeterliliğini kanıtlamak için gereken yöneticilerin karşılaştığı zorluk, kontrollerin aslında yeterli olup olmadığını belirlemektir. Çoğu yönetici, kontrollerin yeterliliği konusunda güvence sağlamak için bağımsız ve iç denetçilere güvenir. Ayrıca, kuruluşlarındaki iç kontrol hakkında bilgili olan diğer bireylerden de güvence alabilirler. Daha objektif İç Kontrol Derecelendirme Sistemleri, kurumun iç kontrol derecelendirme sürecini geliştirmek için tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. Bu tür Değerlendirme Sistemleri, COSO İç Kontrol Çerçevesi modeli ve Malcolm Baldrige puanlama sistemi gibi mevcut iyi kabul edilmiş modellere dayanarak daha nicel derecelendirmeler sağlamalıdır. Bu yeni derecelendirme sistemleri, üst düzey yönetime gerekli onay beyanlarını verme konusundaki anlayışlarını ve güvenlerini arttıracak formatta daha fazla ölçülebilir bilgi sunacaktır.”

• Nesnel ölçülebilir bilgilere dayanan yeni bir “İç Kontrol Değerlendirme Paradigması” gelişmektedir.

• İç kontrol değerlendirme yöntemleri daha otoriter ve sorumluluk oluşturan bir anlayışla düzenlenmelidir.

STÖ-2

- “İç kontrolün performansı genellikle göz ardı edilen konulardan bir tanesi Türkiye’de. Dünyada aslında baktığımızda farklı sektörlerde farklı şirketlerde iç kontrol performansına değerlendirme yaklaşımları var. Örneğin Amerika’da halka açık şirketler arasında iç kontrol de COSO modelinin uygulanması ve Sarbanes Oxly ile beraber kontrole daha kontrol faaliyetleri odaklı bir bakış var yani bu tarafta bir düzenleme olarak örnek olarak söylüyorum Amerika’da halka açık şirketlerdeki düzenlemeler son derece katı ve kontrol faaliyetleri odaklı bir yapıya işaret ediyor, öte yandan AB’ne baktığımızda AB düzenlemeleri daha belki risk odaklı özellikle İngiltere’nin Fransa’nın vs. düzenlemelerine baktığımızda uygulamalarına baktığımızda daha risk yönetimi odaklı ağırlıklı yapılar görüyorsunuz. Türkiye baktığımızda ise bu iç kontrol düzenlemelerinin daha dengeli yürütülmeye çalışıldığını görüyoruz, ancak iç kontrole bakış açısının perspektifinin genişlemesiyle iç kontrolün bazı bileşenlerinin daha iyi anlaşılmasıyla bu sizin söylediğiniz sorduğunuz soruya daha net cevap vermek mümkün olacak. Şu anda bu konuda ben de çok net bir yorum yapamıyorum çünkü performans ölçümüne dönük farklı uygulamalar gördük, dünyada tamamen genel yaygın bir şekilde kabul

• İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik çok yaygın bir yöntem ya da model yok.

• İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik olarak ABD merkezli çalışmalar yapılmaktadır.

	<i>gören tek tip bir araç yok, bu araçların belki en başında geliyor en çok tercih edilen araç ama bu konuda yine dünyada da tartışılan Türkiye’de de tartışılan bir konu biz bu aracı önümüzdeki dönemde biraz yaygınlaştırmaya çalışacağız. Yine bildiğim kadarıyla sizin çalışmalarınız var ve devam ediyor inşallah bu çalışmaları da olgunluğa ulaştığında değerlendirme imkânı buluruz.”</i>	
STÖ-2	“İç kontrolün performansının değerlendirilmesiyle ilgili bir gelişmemiz daha var. Hazine ve Maliye Bakanlığımızla beraber bir proje yürüttük geçtiğimiz senelerde, bu projenin sonucunda kamuda yerli ve milli bir iç kontrol sistemi standartlarını belirlemeye dönük çalışmalar yürüttük ve bu çalışmalar artık belli bir noktaya geldi umuyorum önümüzdeki dönemlerde bu çalışmalar yayınlanacak, yayımlandığı zaman oradaki iyi haber şu, iç kontrol sisteminin performansını değerlendirme ve ölçmeye dönük reyting modeli de var içinde elbette bu sizlerin çalışmalarıyla bizim çalışmalarımızla son hali verilebilecektir daha da iyiye götürecektir ama bir model düşündük. Yani aslında sorduğunuz soru iç kontrol için can alıcı bir soru performansını ölçmek bu dikkatimizi bizim de oldukça uzun zamandır cezbediyordu bu konuda biz bir çözüm ortaya koyduk, ama bu çözüm hep beraber geliştireceğimiz bir çözüm olur, ilerleyen dönemde özellikle Bakanlığımızın değerli uzmanlarıyla birlikte diye düşünüyorum.”	İç kontrol performansının ölçülmesine yönelik Türkiye’de çalışmalar yapılmaktadır. Bu konuda yapılacak işbirlikleri sayesinde olumlu sonuçlar kısa zamanda alınabilecektir.
STÖ-2	“Şunu net olarak tanımlamak lazım iç kontrol dediğimiz şey isteğe bağlı bir konu değil, iç kontrol dediğimiz husus sistem veya uygulamalar kurumların zorunlu olarak yapmaları gereken bir konu. Herhangi bir mevzuat olmasına gerek yok, bir düzenleyici regülasyon olması da gerekmiyor. İç kontrol yönetimin temel fonksiyonlarından bir tanesi var olmanın gereği, gelecekte var olmanın gereği rolü daha da artacak, çünkü dünya değişiyor, bizim VUKA dediğimiz bir dünyanın içindeyiz, büyük bir değişim yaşanıyor ve bu büyük değişim dünyasında ayakta kalmak isteyen şirket, kurumların ve hatta bana göre ülkelerin çok etkin iç kontrol sistemleri geliştirmesi lazım, dünyada yepyeni bir endüstri 4.0 ve hatta 5.0’lar tartışılıyor, böyle bir dönemde iç kontrol yapısını netleştirmemiş iç kontrol hakkındaki tutumunu belirlemedi ve bunu olumlu bir yöne taşımamış kurum ve kuruluşların gelecekte ne kadar stratejik ne kadar inovatif ne kadar güçlü yönetim yapıları olursa olsun iç kontrolden gol yiyebileceğini düşünüyorum ve buradan çok ağır bir takım yaralar zararlar alabileceklerini düşünüyorum, bu nedenle iç kontrolün bir isteğe bağlı yönetim felsefesi veya sistemi olarak değil yani bir kalite yönetim mekanizması gibi işin gereği olan işle entegre olan ve açıkçası stratejilerinizle entegre olan bir yapı olarak düşünülmesi gerektiğini ortaya koymak istiyorum belki de bugün vereceğiniz en önemli mesaj bu olmalı yani bu isteğe bağlı bir konu değil şirketlerimizde kurumlarımızda iç kontrolün ne olduğunu iyi anlatalım bu farkındalığı iyi oluşturalım güçlü bir şekilde bunun söylemlerini geliştirelim.”	- İç kontrol, isteğe bağlı değil, bugün ve gelecekte var olmak için yönetsel bir zorunluluk. - İç kontrol için mevzuata gerek yok. - Değişen dünyaya uyum sağlamak için iç kontrol konusunda güçlü bir yönetim sahiplenmesine ihtiyaç var. - İç kontrol, isteğe bağlı bir yönetim felsefesi veya sistemi değil, işin gereği ve parçası olan bir yapı olarak algılanmalıdır. - Kurumlarda iç kontrolün ne olduğunu doğru ve güçlü olarak anlatmak gerek.
STÖ-3	“Kamu kurumlarının iç kontrol sistemi performanslarını takip ettiğimiz özel bir yöntemimiz yok ama gözlemimiz var.	Kurumların iç kontrol performanslarının takip

	<i>Tez konusunda anlatılanlar güzel, öyle değerlendiriyoruz. Uygulanabilecek bir model, kullanılabilir.”</i>	edildiği bir yöntem yoktur. Gözlem yapılmaktadır. • Tezde önerilen model uygulanabilir.
STÖ-4	• “İç kontrol sisteminin performansının ölçümüne ilişkin herhangi bir metodoloji duymadım. Yani bugüne kadar şöyle daha çok iç kontrol sisteminin güvencesine yönelik, yani sistem çalışıyor mu çalışıyor mu şeklinde bir bakış açısı var diye biliyorum. Diğer taraftan şunu da görüyorum. Performans denetimi uygulayan kurumlarda ama iç kontrol sisteminin performans denetimi değil, stratejik hedef performans programı ve benzeri spesifik, daha böyle alt başlıklardaki, yani sisteme güvence vermenin ötesindeki performansla ilgili bir şey yok iç kontrole dair. Yani burada bir boşluk var yani aslında.”	• İç kontrol sisteminin performans ölçümüne ilişkin bir metodoloji yok.
STÖ-4	• “Diğer taraftan nasıl ölçülmeli dersiniz bir kere yine şeye dönmek istiyorum orada. Ölçümü şöyle değerlendirmek lazım. Birincisi iç kontrol sistemi nasıl sahiplenilmiş ve nasıl uygulanıyor? Buna bir bakmamız lazım. Uygulamada rolleri gördükten sonra yani aslında iç kontrol ortamı sağlamakla zorunlu olanlar, iç kontrol risk iştahını belirleyip, riski kaydedip riski sahiplenip işte riske aksiyon alanlar yani aslında bakarsanız bu biraz kurum karnesi iç kontrol sistemi aslında kurum karnesi gibi değerlendirirsek performansı da sistem olarak kısıtlamamız gerektiğini düşünüyorum. Yani bir sistemin performansı sistemi nasıl ölçeceksiniz? Aslında kurumu ölçmeniz gerekiyor. Sistemi bu noktada sayısallaştıramazsınız. Bu noktada tek başına sayı yeterli değil. Bu noktada bakılması gereken bence en önemli şeylerden bir tanesi sistemin içeriğindeki bir araya getiren argümanlar ya da kurumun varlık sebebi, misyonu vizyonu gibi oradan başlayıp da bütünü ele alan konulardaki performansları ölçerek, ama bunun içinde şu sorular işte zamanlamaya uydu mu, riski belirledi mi, riskin zamanında işte gibi. Performansı ortaya koyucu bazı standart formlara doğru yönelinebilir.”	• İç kontrol sisteminin performansı çok boyutlu ve tüm kurum genelinde değerlendirilmeli.
STÖ-4	• “Sizin önerdiğiniz model buna karşılık geliyor. Modelleme güzel. Yani aslına bakarsanız kabul edilebilir. Zaten mevcudu ortaya koyan bir modelleme. Bu makul yani. Ancak şeyi ölçmeyi nasıl yapacaksınız? Şimdi bunu iç denetim birimi mi yapacak, yönetim mi yapacak, onun ölçümü iç denetimin görevi midir yoksa iç kontrolün sahibi olan üst yöneticinin görevi midir? Bunu iç denetçi eliyle mi yapacak, yöneticiler eliyle mi yapacak, ayrı bir mekanizma mı geliştirecek yani sorun burada başlayacak.”	• Tez çalışmasında önerilen model güzel, kabul edilebilir. Modeli kimin kullanacağı önemli.
BDDŞ	• “Kurumların iç kontrol performanslarının takip ve analizi konusunda danışmanlık hizmeti vermekteyiz. Kapsamdaki süreçleri teker teker tüm süreç sahipleri ile konuşarak ve farklılık analizi yaparak ilerlemekteyiz. Bu noktada en iyi uygulamalar ve global bir firma olarak mevcut bilgi birikimimiz bize ışık tutmaktadır. Ardından iyileştirme önerilerini içeren raporumuzu sunmakta ve risk derecelerine göre aksiyonların alınmasını beklemekteyiz. Alınan aksiyonlar yine üst yönetimin talep etmesi	• Danışmanlık şirketlerinin bu konuda belirli yöntemleri var. • Mevcut yöntemler süreçler anlamında yeterli olmakla birlikte artan teknolojik

	<i>durumunda takip çalışmaları gerçekleştirilerek izlenmektedir. Burada bağımsız bir gözle mevcut iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir ki danışmanlar ile çalışmak bu nedenle faydalı olabilmektedir. Mevcut yöntemler süreçler anlamında yeterli olmakla birlikte artan teknolojik gelişmelerin de etkisi ile şirketlerin aynı özeni bilgi sistemlerine de göstermesi yerinde olacaktır. İç kontrol sistemi bilgi sistemlerini de kapsayan ve sistemsel altyapıdan bağımsız düşünülmemesi gereken bir sistemler bütünüdür.”</i>	gelişmeler nedeniyle geliştirilmelidir. • İç kontrol sistemi bilgi sistemlerini de kapsayan ve sistemsel altyapıdan bağımsız düşünülmemesi gereken bir sistemler bütünüdür.
BDDŞ	• “Tez kapsamındaki modeli oldukça kapsayıcı ve faydalı buldum. Mesleki anlamda böyle bir çalışma yapılıyor olmasından dolayı gayet memnun olduğumu ifade etmek isterim.”	• Tez kapsamındaki model kapsayıcı ve faydalıdır. Mesleki anlamda memnuniyet vericidir.
EĞİTİM	• “Performans işin takibi analiz kısmı, çok önemli, bu da iç kontrol sisteminin aslında etkinliğinin önündeki temel engeli aşabilirsek performansı da ona göre daha rahat analiz edebiliriz. Burada, iç kontrol performansını etkileyen unsurlara ilişkin özellikle yönetim felsefesi, strateji, yönetimin iç kontrole yaklaşımı bence çok önemli. Çünkü hem COSO’nun hem ISO’nun bütün revizyonlarında şu iki husus ön plana çıkıyor. Strateji yani stratejilerle iç kontrol risklerini nasıl bağdaştırıyoruz. Bir de insan unsuru, insan unsuru olduğu zaman her şey aslında kristalize oluyor. Sonuçlar ön görebildiğiniz şeyler oluyor. Dolayısıyla bu iki unsuru nasıl biz izleyeceğiz, performansı nasıl ortaya koyabileceğiz o kısma ilişkin soruyu yanıtladığımız zaman aslında performansın izlenmesi daha kolay olacaktır. Çünkü önemli olan üst yönetimi bu işin içine dahil edebilmek ve sürekli değişen farklı gündemleri olan farklı beklentileri olan, farklı etik değerleri olan insan unsurunu aslında nasıl ölçeceğiz, performansı nasıl dikkate alacağız. Bu kısımlar model geliştirmeye muhtaç gibi geliyor bana.”	• Performans ölçümü çok önemli ve aynı oranda güçlükleri var. • Strateji ve iç kontrol risklerinin bağdaştırılması ön plana çıkan bir konu. • İnsan unsur her şeyi kristalize ediyor. • Performans ölçümünde, üst yönetimin ilgisinin nasıl çekileceği, diğer taraftan devamlı değişen gündemleri, farklı etik değerleri ve beklentileri olan insan unsurunun nasıl ölçüleceği dikkate alınmalı.

• **SORU:** Bir kurumun iç kontrol sistemi 100 üzerinden değerlendirilirse, bu değerlendirmede iç kontrol bileşenlerinin ağırlık puanlarının dağılımı nasıl olmalıdır? Dağılım konusundaki görüşlerinizi lütfen belirtiniz.

Bu soruya görüşmeye katılanların verdiği cevaplar topluca tabloda gösterilmiş, görüşmeye katılanların yaptıkları puanlamaya ilişkin düşünceleri aşağıda özetlenmiştir.

Görüşme Yapılan Kişiler	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme	Toplam
KAMUDDK-1	20%	30%	25%	10%	15%	100%
KAMUDDK-2	30%	15%	20%	20%	15%	100%
ÖZELDDK-1	40%	20%	20%	5%	15%	100%
ÖZELDDK-2	20%	20%	20%	20%	20%	100%
STÖ-1 (ABD)	40%	25%	12%	8%	15%	100%
STÖ-2	40%	15%	15%	15%	15%	100%
STÖ-3	20%	20%	20%	20%	20%	100%
STÖ-4	35%	35%	15%	5%	10%	100%
BDDŞ	30%	20%	20%	20%	10%	100%
EĞİTİM	25%	25%	20%	15%	15%	100%
Ortalama	30,0%	22,5%	18,7%	13,8%	15,0%	100%

KAMUDDK-1: “Her birini ayrı ayrı değerlendirdiğinizde başka bir şey, bütüne baktığınız zaman başka bir şey çıkıyor. Kontrol ortamını biraz daha artırmak gereği olduğunu düşünüyorum. Çünkü ciddi bir altyapı oluşturuyor risk yönetimi için. Temel bileşen bir de. Ama sonuçta da iç kontrol risklerin yönetimidir diye de söyleyebiliriz. Çünkü çoğu zaman şöyle bir şey çıkıyor. Biraz onun için kontrol ortamını daha biraz düşük verdim, o da şu; risk değerlendirme sırasında kontrol ortamını girdi yakalyorsunuz. Bu riskin aslında kontrol ortamında yapısal sorundan kaynaklandığını düşünüyorsunuz. Böylece risk yönetimi kontrol ortamını da geliştiren bir yapıya dönüşüyor. Tüm riskleri çıkardığınızda alacağınız eylemlerin bir kısmı kontrol ortamına girdi sağlıyor. Onun için risk yönetimini de önemsemek istiyorum tabi.”

KAMUDDK-2: “En fazla kontrol ortamını önemsiyorum. Çünkü kontrol ortamını oluşturan unsurlar olmadan diğer bileşenlerin etkin olması mümkün olmayacaktır. Özellikle etik hususlar, organizasyon yapısı, uygun yetki devirleri gibi temel konularda sorun varsa bu çerçevede etkin bir risk yönetimi de gerçekleşmeyecektir. Risklerin tanımlanması önemli olmakla birlikte bu risklere yönelik kontrol faaliyetlerinin varlığı nispeten ağırlık kazanmaktadır. Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında, iyi bir raporlama sistemi ve iletişim kanalı oluşturulmamışsa diğer bileşenlerin çalıştırılması da çok zor olacaktır.”

ÖZELDDK-1: “İç kontrol sisteminin işlemesi için en önemli ilk yapılması gereken şey kontrol ortamının oluşturulması. O yüzden kontrol ortamının önemli olduğunu söylüyorum. Çünkü kontrol ortamı oluşturulmadan diğerlerini yapmak mümkün değil. Kontrol faaliyetlerini oluşturmak, risk yönetimi yapmak, vesaire. O yüzden önem verdim. Risk yönetimi ve kontrol

faaliyetleri, ikisi de aynı düzeyde öneme haiz olduğunu düşünüyorum. Bilgi ve iletişim, bunların işlemesi için gerekli ama sıralama açısından daha az öneme sahip olduğunu düşünüyorum. Gözetim ise çok önemli. Şeye göre özellikle. Bilgi ve iletişime göre. Çünkü geri beslemeyle bilgi iletişimin şeyi de arttırılabilir düzeyde. İzlenmediği zaman diğerlerinin de çok anlamı kalmıyor.”

ÖZELDDK-2: *“Şunu söylemek istiyorum. Birine daha çok odaklanılmalı gibi bir yaklaşım bizim standartlarımızda mevcut değil. Bizim için hepsine eşit düzeyde anlamadan genel olarak iç kontrole ilişkin bir anlayış elde etmek mümkün değil. Dolayısıyla ben hepsine eşit vermenin daha uygun olduğunu düşündüm.”*

STÖ-1 (ABD): *“Örgütümüz bir kaç yıl önce, COSO İç Kontrol Çerçevesini esas alan Quantitative Rating of an Organization’s Internal Control System dokümanı oluşturdu. Benim bu soruya ve devamındaki sorulara verdiğim cevaplar söz konusu dokümana dayanmaktadır.”*

STÖ-2: *“Şimdi beş tane bileşenimiz var, bu beş bileşenin elbette ülkeler bazında farklı ağırlıkları olabiliyor. Ülke uygulamaları ülkenin belirli düzenleyici otoritesinin önem verdiği unsurlar bazında bunlar değişebiliyor ama bana göre bu beş bileşen arasında en önemlisi diğer bütün bileşenlerin temeli olan ve açıkçası onların yaşam alanı bulmasını sağlayan kontrol ortamı bileşenidir. Kontrol ortamı bileşenine diğer bileşenlerin bir tık üzerinde önem veriyorum çünkü kontrol ortamı demek bir iç kontrol sisteminin üzerinden filizlendiği yeşerdiği büyüdüğü geliştiği alan demektir bir anlamda, iç kontrol sisteminin toprağı gibi düşünebilirsiniz bunu, evet su da çok önemlidir, bitkinin kendisi de çok önemlidir, ama toprak niteliksiz vasıfsız bir topraksa o bitkiyi orada üretemezsiniz, ne kadar su gübre ve ya kaliteli tohum kullanırsanız kullanın, dolayısıyla toprak orada çok önemli bir bileşen kontrol ortamı her şeyin zemini ve her şeyin temeli, iyi kontrol ortamına sahip olmayan şirket ve kurumlarda ki bu tür yapılarla zaman zaman karşılaşırız harika risk yönetimi, çok iyi kontrol faaliyetleri, müthiş bilgi iletişim ve izleme mekanizmaları olsa da iç kontrolün sonuca dönük fayda sağlamadığını görüyorum, iç kontrol hem kısa vadeli kalıyor hem bir moda araç olarak yüzeysel kalıyor ve uzun dönemde benimsenip içselleştirilip işin fayda boyutuna odaklanılamıyor, o yüzden bana göre kontrol ortamı herhalde yüzde olarak en ağırlıklı yüzdeyi alır diye düşünüyorum. Diğer tarafta risk yönetimi kontrol faaliyetleri bilgi ve iletişim izleme boyutları var ben bunların hiç birini diğerinden ayırmıyorum yani diğerlerinin hepsine belki eşit ağırlıklı bir puanlama yapılabilir. Risk yönetimi olmadan kontrol faaliyetlerinin bir anlamı yok bilgi ve iletişim olmadan zaten diğer hiçbir bileşenin birbiriyle ilişkisi iletişimi birbirleriyle veri alışverişleri ve bizim özellikle bilgilenmiş karar verme dediğimiz risk odaklı karar verme dediğimiz noktalardan veya kontrolün yeterince iyi icra edilip edilmediği noktaları ortaya çıkamaz izleme bilişeni olmadan ki izlemenin bir parçası biliyorsunuz yönetim izlemesi ki sahipliği gösterir. Diğer taraf iç denetim ki iç kontrolün bana göre bir elmanın iki yarısı gibi ayrılmaz bir parçası, bunların varlığı da oldukça önemli yani kontrol ortamını diğerlerinden biraz daha üstün tutarak diğer dört bileşeni eşit ağırlıklı puanlama verirdim.*

STÖ-3: “Yani kontrol sistemine başlarken hiçbiri diğerinden daha az önemli değil veya daha az önemsiz değil onun için eşit dağıttım ama başta söylediğim gibi iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi aşamalarında işleyen bir süreç olduğu için değerlendirmeleri aşamalarında bir tanesi daha az önemli bir tanesi daha farklı olabilir. Genel değerlendirmede değişebilir.”

STÖ-4: “Kontrol ortamını ve riski eşitleyelim. Hepsi eşit değil bunların. Çünkü her şey bakın ne yapacağınızı bilerseniz ve bununla ilgili gerekli hazırlığınızı yaparsanız zaten işin %70 ini 80 ini yapmış olursunuz. Ondan burada ne yapacağınızı bildiğiniz için kontrol faaliyetlerini ve bilgi iletişimi sınırlıyorum. Gerisi izlemeye kaldı. Ama aslına bakarsanız şimdi bu puanlamada şöyle bir sıkıntımız var. İzleme kavramını doğru tanımlamamız gerekiyor. Biraz önce yaptığımız görüşmelerde de şimdi her şeyi planlıyorsunuz, ortama hazırlıyorsunuz, buna ilişkin olarak gerekli faaliyetlere ilişkin düzenlemeleriniz ve şeyleri saha uygulamaları kontrol faaliyeti olarak değerlendirirsek bunlara kadar her şey tamam. Ama bir şey oldu mu hani izlemeye geliyorum şimdi. Bu izleme faaliyeti aslında bu işlerin gerçekleşmesinde hesap sorma dediğimiz alana denk geliyor. Dolayısıyla o zaman bilgi iletişimini azaltıp izlemeye veriyoruz.”

EĞİTİM: “Ben bu konuda biraz muhalifim. COSO’nun yapısına karşı muhalifim. Ben COSO’nun uygulanamayacağını düşünüyorum. COSO’yu uygulayabilen bir kurum da bu anlamda çok da görmediğimi söyleyebilirim. Şu açıdan bir çerçevedir COSO. O çerçevenin doldurulması gerekiyor. Ama kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme aslında ayrılan çok iç içe geçti zaten. COSO’da bunu biliyor ama çok iç içe geçti dolayısıyla her bir unsurun net olarak ayrıştırması biraz zorluğundan bahsedebiliriz. Bir de genel yapı olarak dediğim gibi hangi biz kontrol faaliyetleri stratejilerini geliştirebiliriz hangi kontrol faaliyetlerini ne düzeyde stratejik olarak yöneteceğimiz ne düzeyde stratejik olarak izleyeceğimiz ne düzeyde operasyonel olarak izleyeceğimiz konusunda uygulamada birtakım sıkıntılar var. Yine COSO’nun yapısından kaynaklı olarak. Çünkü süreç takıntılı bir yapısal COSO’nun, her süreçle ilişkin dikkate alınması gerektiğine ilişkin bir algısı var, dolayısıyla bunun çok da uygulanabilir olduğunu düşünmüyorum. İç kontrolün anlaşılmasının en büyük yapısal sorunlarından bir tanesi COSO okunuşudur.”

- **SORU:** Bir kurumdaki iç kontrol düzenlemeleri aşağıdaki dört boyut ve 100 üzerinden değerlendirilirse, bu boyutların ağırlık puanlarının dağılımı nasıl olmalıdır? Dağılım konusundaki görüşlerinizi lütfen belirtiniz.

Bu soruya görüşmeye katılanların verdiği cevaplar topluca aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. görüşmeye katılanların yaptıkları puanlamaya ilişkin düşünceleri aşağıda özetlenmiştir.

Görüşme Yapılan Kişiler	Varlığı (Niceliği)	Tasarımı (Niteliği)	Uygulanması	Değerlendirilmesi	Toplam
KAMUDDK-1	15%	25%	40%	20%	100%
KAMUDDK-2	30%	30%	30%	10%	100%
ÖZELDDK-1	40%	25%	25%	10%	100%
ÖZELDDK-2	25%	25%	25%	25%	100%
STÖ-1 (ABD)	15%	25%	50%	10%	100%
STÖ-2	25%	25%	25%	25%	100%
STÖ-3	25%	25%	25%	25%	100%
STÖ-4	30%	40%	25%	5%	100%
BDDŞ	20%	20%	30%	30%	100%
EĞİTİM	20%	30%	30%	20%	100%
Ortalama	24,5%	27,0%	30,5%	18,0%	100%

KAMUDDK-1: “Uygulamasına bir defa 40 puan vermek lazım. Sonra geri kalan 60’ı dağıtmak gerekiyor. Eşit dağıtamayız. Uygulama şimdi bütün mesele çok iyi olur, çok da nitelikli olabilir ama sonuçta uygulanmayabilir. Onun için uygulama benim için çok önemli. En fazla puanı ona vermek lazım. Uygulama burada odak. Bu da Türkiye’deki tecrübeden yola çıkarak bu sonuca vardık. Çünkü bazı kurumlarda bakıyorum, hakikaten çok ciddi bir metodoloji var, dokümantasyon var. Niteliğine bakıyorsunuz niteliği de çok iyi. Ama hiç uygulanmamış, hiç uygulamaya geçirilmemiş.”

KAMUDDK-2: “İzleme boyutunun zaten iç kontrolün beşinci bileşeni içerisinde olması nedeniyle nispeten düşük ağırlıkta olacağını düşünüyorum. “

ÖZELDDK-1: “Tabi en önemli şey bir iç kontrolün olması. Başta düzenlemelerin bulunması başlı başına bir zaten disiplin sağlayacak bir özellik şirket için. Yani kontrol ortamına yönelik düzenlemeler de olacak. Bilgi iletişimi, gözetimi, yönetimin sahip çıkması vesaire o açıdan çok önemli. Düzenlemelerin niteliği tabi önemli. Yani nitelikli olmalı ki bir anlam ifade etsin. Aynı şekilde de uygulanabilir olmalı ve uygulanmalı. Uygulanmadığı zaman bir anlamı kalmıyor. İzlemede bunlara göre biraz daha düşük.”

ÖZELDDK-2: “Bir önceki soru gibi. Aynı şey geçerli.”

STÖ-2: “Burada birbirinden çok ayıramıyorum, bunların her biri bana göre son derece önemli yani niteliği varlığına bağlı uygulaması niteliğine bağlı izlenmesi uygulamaya bağlı, bu da bileşenler gibi birbirini tetikliyor, burada kontrol ortamı gibi bir tanesini daha ağırlıklı noktaya götüremedim, yani bunların hepsini eşit ağırlıklı görüyorum, daha homojen bir etkileşim olduğunu düşünüyorum.”

STÖ-3: “Başlangıçta hepsi eşit olmak zorunda birinin eksikliğini diğeri tamamlamıyor.”

• **SORU:** Yukarıdaki değerlendirmeleriniz doğrultusunda, aşağıdaki tabloya göre iç kontrol bileşenlerine iç kontrol düzenlemelerinin boyutları üzerinden toplam 100 olacak şekilde puan veriniz. Dağılım konusundaki görüşlerinizi lütfen açıklayınız.

Bu soruya görüşmeye katılanların verdiği cevaplar topluca değerlendirilmiş, aritmetik ortalamaları alınarak tabloda gösterilmiştir. Görüşmeye katılanların yaptıkları puanlamaya ilişkin düşünceleri aşağıda özetlenmiştir.

İç Kontrol Düzenlemelerinin Performans Boyutları (Ağırlık Yüzdeleri)					
İç Kontrol Bileşenleri	Niceliği	Niteliği	Uygulanması	Değerlendirilmesi	Toplam
Kontrol Ortamı	%25,0	%25,0	%32,0	%18,0	%100,0
Risk Değerlendirmesi	%23,5	%23,0	%31,5	%22,0	%100,0
Kontrol faaliyetleri	%26,5	%25,5	%29,0	%19,0	%100,0
Bilgi ve iletişim	%26,0	%25,0	%31,0	%18,0	%100,0
İzleme	%23,5	%26,5	%30,0	%20,0	%100,0
Ortalama	%24,9	%25,0	%30,70	%19,40	%100,0

Tablodaki veriler incelendiğinde, iç kontrol düzenlemelerinin nicelik ve nitelik boyutlarına hemen hemen aynı ağırlıkta puan verildiği görülmektedir. İç kontrol düzenlemelerinin uygulanması boyutunun ise, diğer boyutlardan daha önemli görüldüğü anlaşılmıştır. Bu durum esasen iç kontrol düzenlemelerinde karşılaşılan uygulama sorunlarını yansıtmaktadır. Nitekim görüşme yapılan kişiler, genellikle örgütlerde çok sayıda düzenleme yapıldığını, hatta bu çalışmaların ayrıntılı ve özenli bir şekilde hazırlandığını ifade etmişlerdir. Görüşmelerde, yöneticilerin iç kontrolü tam olarak benimsememesi ve çalışanların iç kontrolü ek iş yükü olarak algılaması gibi nedenlerle uygulama boyutunda olumlu sonuç alınamadığı belirtilmiştir.

Son olarak, en az ağırlık puanının iç kontrol düzenlemelerinin değerlendirilmesine verildiği görülmektedir. Bunun nedeni olarak, bu boyutun diğer boyutların mevcut veya etkin olmasına bağlı olduğu belirtilmiştir. Başka bir ifadeyle, bir iç kontrol düzenlemesinin değerlendirilmesi, o düzenlemenin var olmasına, nitelikli olmasına ve uygulanmasına

bağlıdır. Bu sorudaki değerlendirme boyutu esasen iç kontrolün izleme fonksiyonu ile benzer anlamı taşımaktadır. Temel fark, bu çalışmadaki değerlendirme boyutu, izleme bileşenine ilişkin iç kontrol düzenlemelerinin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Kısa bir ifadeyle izlemeye ilişkin iç kontrol düzenlemeleri de değerlendirilmektedir.

KAMUDDK-1: “Bence bu yukarıdaki değerlendirmedeki yaklaşımla buradaki yaklaşım arasında bir fark yok. Yani orada da uygulaması en yüksek ağırlığı alacaktır ve devam edecektir. Tasarımın varlığı, niteliği, uygulanması ve izlenmesinin neye katkısı ağırlığı değerlendirmede esas alınan ağırlık. Ben yukarıdaki sıralamanın geçerli olduğunu düşünüyorum. Yine aynı şekilde. Sadece izleme noktasında bunu yeniden düşünmem lazım. İzlemeye ilişkin metodolojinin varlığı, niteliği, uygulanması ve izlenmesi şeklinde onu düşünecek olursak. Orada farklı bir şey elde edebilir miyim? Yani çok bir şey değiştirmedim yani.”

KAMUDDK-2: “Kontrol ortamında izleme düşük ağırlıkta olmakla birlikte risk yönetiminde daha önemli hale gelmektedir. Nitekim risk yönetimindeki sürecin takip edilmesinin önemli olduğunu, sürekli değişen risk durumunun kendi haline bırakılmaması gerektiğini düşünüyorum. Kontrol faaliyetlerinde en ağırlıklı boyutun doğal olarak uygulama safhası olduğunu değerlendiriyorum.”

ÖZELDDK-1: “Kontrol ortamında mesela %50 varlığı ön planda. Yine aynı gerekçeler. Temel aynı. Bir tek bilgi ve iletişimde orada uygulama çok önemli. Yani yazılı olan şeyler, çok rahat hani birçok nitelikli varlık şeyler bilgi iletişimde standartlar belli olduğu için çok rahat belirlenebiliyor, her şirket için hemen hemen aynı. Ama önemli olan nasıl uygulandığı. O yüzden onun önemli olduğunu düşünüyorum. İzlemede de aynı şekilde. Orada da ne yapıldığı önemli. Çünkü izleme çok önemli bir faaliyet vermiyor. Yönetim açısından önemli. Ama diğerlerinde kontrol ortamının olması, işte kontrol faaliyetlerinin olması bir şey sağlıyor, disiplin sağlıyor. Ve kuruma bir sinyal veriyor. Dışarı karşı bir sinyal veriyor. O yüzden yani.”

ÖZELDDK-2: “Diğerleriyle aynı açıklamayı yapacağım. Bizim standartlarımız için biri birinden daha önemli değil. Çok büyük fark yok. Hepsine ilişkin prosedürler var. Bazı yerlerde nitelikli uygulama ön plana çıkıyor. Şundan dolayı kaliteli bir şey olmazsa biz onların kontrolleri eğer kaliteli değilse ihtiyacımızı karşılamıyorsa onlara prosedür uygulamıyoruz. Çünkü zaten bizim için sonuca götürmeyecek bizi. Bunların kaliteli şekilde oluşturulmuş olması ve doğru şekilde uygulanıyor olası tabi ki çok önemli. Ama dediğim gibi hepsine prosedür uygulamamız mecburi.”

STÖ-2: “Kontrol ortamı kurumların aslında yönetim organizasyon yapıları, iç kontrol ilişkin tutumları felsefeleri etik ortam kültürü kurumun iç kontrolü ne kadar içselleştirildiği ve iç kontrole ilişkin uygun bir ortam sağlanıp sağlanmadığıyla alakalı bir şey, dolayısıyla burada bu işin varlığı ve niteliğinin daha ağırlıklı ön planda olduğunu düşünüyorum, çünkü bu varlık ve nitelikle beraber kontrol ortamını teşvik ediyorsunuz, iyi bir kontrol ortamını diğer tarafta risk yönetimi tarafında özellikle risk yönetiminde ve kontrol faaliyetlerinde eşit bir

ağırlık, yine varlığını niteliğini uygulanmasını ve izlenmesini eşit bir önemde görüyorum, iç kontrol tarafının, bilgi ve iletişim tarafının da özellikle bilgi ve iletişimin uygulanma tarafının ön planda olduğunu düşünüyorum, çünkü varlık ve nitelik ilişkisi bir takım hükümler maddeler prosedürler olmasa bile bilgi ve iletişim daha hareketli daha dinamik orada uygulama kısmını, biraz ön planda diğer üç kısmın önünde görüyorum, izleme tarafında elbette ki iç kontrolün izlenmesinin izlenmesi ağırlık taşıyacaktır, elbette orada uygulamanın izlenmesi olduğu için ikinci önemli konuda uygulamadır, çünkü varlık ve iç kontrol düzenlemelerinin varlığı ve niteliğinin yetersiz olduğu noktada bile bir iç kontrol yapısı var, dolayısıyla burada bu yapının izlenmesi gerekiyor, yapının uygulanmasının izlenmesi gerekiyor buralarda o iki bileşenin sanki daha önemli olduğunu düşünüyorum.”

STÖ-3: *“Kontrol ortamına şöyle bakmak lazım, burada düzenlemelerin varlığı, niteliği tabii ki önemli ama burada daha önemli olan uygulanması. Kontrol faaliyetlerinde üst düzenleme varlığı daha önemli gibi geldi bana bir şekilde hani kamu kurumunda bazı şeyleri biraz daha tarif etmek gerekiyor daha net olması lazım bu anlamda daha net olması lazım o anlamda düzenlemelerin varlığı ve niteliği de önemli tabii ki izleme bütün şeylerde önemli, hepsinde önemli. Bilgi ve iletişimde eşit olması gerekiyor, izlemede de benzer şekilde.”*

• **SORU:** *Bir kamu kurumunun iç kontrol performansını etkilediğini düşündüğünüz faktörleri, en çok etkileyen faktöre 1’den başlayacak şekilde sıra numarası vererek önceliklendiriniz. İlave edilmesini düşündüğünüz faktörleri lütfen ekleyerek öncelik numarasını yazınız. Bu önceliklendirmeyi belirleyen görüşlerinizi lütfen açıklayınız.*

Bu soru kapsamında, bir örgütün iç kontrol performansını (başka bir ifadeyle kendisinden beklenen makul güvence konusundaki yeterliliğini), etkileyebilecek faktörler konusunda geniş bir literatür taraması yapılmış ve on dört faktör belirlenerek görüşme sorularına dahil edilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme sorularına, görüşme yapılan kişiler iki faktör daha eklemiştir. Sonuç olarak görüşme yapılan kişiler, toplam on altı faktöre (kamu sektörüne ve özel sektöre ayrı ayrı olmak üzere), iç kontrol performansını etkileme ağırlıklarına göre birer öncelik sırası vermiştir. Bu öncelik sırasında 1 (bir) rakamı iç kontrol performansını en çok etkileyen, 16 (on altı) rakamı ise en az etkileyen faktörü temsil etmiştir. Böylece sayısal olarak en az puanı alan faktör iç kontrol performansını en çok etkileyen faktör olarak belirlenmiştir.

Etkileme Sırası (En çoktan en aza doğru)	İç Kontrol Performansını Etkileyen Faktörler	Kamu Sektörü	Özel Sektör	Ort.
1	Yönetim felsefesi	2,60	3,80	3,20
2	Üst düzey politika ve planlar	4,00	5,40	4,70
3	Örgüt kültürü	5,20	5,80	5,50
4	Strateji	5,00	6,20	5,60
5	Mevzuat	5,00	7,60	6,30
6	Yöneticilerin iç kontrole yaklaşımı	5,40	7,40	6,40
7	Etik değerler	7,80	5,40	6,60
8	Çalışanların iç kontrole yaklaşımı	7,80	9,40	8,60
9	Risk iştahı	11,20	6,20	8,70
10	Organizasyon yapısı	8,80	8,80	8,80
11	Dış paydaşların beklentileri (Kamuoyu baskısı)	10,20	10,25	10,22
12	Yöneticilerin demografik özellikleri	12,00	10,20	11,10
13	İç denetçilerin performansı	10,60	12,40	11,50
14	Sektör (sağlık, güvenlik, eğitim, finans vs.)	13,40	9,80	11,60
15	Organizasyondaki performans sistemi	13,20	11,50	12,35
16	Çalışanların demografik özellikleri	13,80	14,00	13,90

Görüşme yapılan on kişinin verdiği puanların kareleri alınmış ve faktörler iki sektörün aritmetik ortalamasına göre sıralanarak tabloda gösterilmiştir. Tablodaki sıralama incelendiğinde, kamu sektörü ile özel sektör arasında anlamlı bir farklılaşma görülmemektedir. Bununla birlikte, yönetim felsefesi, üst düzey politika ve planlar ile örgüt kültürünün en çok etkilene gücüne sahip faktörler olarak sıralanmıştır. Bu üç faktörün esasen iç kontrolün temel bileşeni olan kontrol ortamını yansıttığı değerlendirilmektedir.

Tabloda son sıralarda yer alan yöneticilerin ve çalışanların demografik özellikleri, iç denetçilerin performansları, sektörel faktörlerin, örgütün iç kontrol performansını nispeten daha az etkilediği belirtilmiştir. Bu bağlamda, bir noktayı belirtmekte fayda görülmektedir. Görüşmecilerin tamamı bu faktörlerin iç kontrol performansını etkilediğini, ancak bir sıralama yapmak gerekirse tablodaki sıralamanın söz konusu olduğunu belirtmişlerdir.

Sonuç olarak iç kontrol performansı konusunda, en çok örgüt içi dinamiklerin etkili olduğu, bu kapsamda yönetimin belirleyici bir rolü olduğu anlaşılmaktadır.

KAMUDDK-1: “Kurumun yönetim felsefesi, 2.Üst düzey politika strateji ve planlar, yine aynı şekilde 3.kurumun stratejisi, yöneticilerin iç kontrole yaklaşımı, kurum kültürü. Risk iştahı bence. Bir sonraki aşamada gelebilir. İç denetçilerin performansı. Mevzuat. Etik değerler.

Kurum kültürünü söylemiştik herhalde. Yöneticilerin iç kontrole yaklaşımı. Çalışanların iç kontrole yaklaşımı, ondan sonra organizasyon yapısı, sektör ve demografik özellikler. Dış paydaşların beklentileri ve Performans beklentisi, o kurumun üzerinde yarattığı baskı, kamuoyu baskısı listeye eklenebilir.”

KAMUDDK-2: *“Etik konusu zaten kontrol ortamının temelidir. Diğer tüm bileşenler ve unsurlar etik konusundan etkilenmektedir. Tüm süreçler yönetim felsefesine ve stratejiye bağlı olarak belirlenmekte ve gerçekleştirilmektedir. İdare dış risklere karşı bu sayede korunur. Kontrol olgusu örgüt kültürü içerisinde uygun şekilde yerleşmişse diğer adımlar da bunu takip eder ve sağlıklı bir gelişim olur. Demografik özelliklerin genel olarak diğer faktörlere göre daha ağırlıklı olduğunu düşünmüyorum. Ancak eğitim düzeyi ve iç kontrol tecrübesi yüksek olanların iç kontrole yaklaşımlarının daha etkin ve olumlu olacağını düşünüyorum.”*

ÖZELDDK-1: *“Birincisi iç kontrol yönetim olmadan olmaz. Koordine edecek ve oluşturulmasını sağlayacak, gözetimini sağlayacak yer yönetim. Yönetim buna felsefi olarak önem verirse olur, vermezse olmaz. O yüzden bir dedim. Sonra neye göre, hangi değerlere göre bunu uygulayacağı iç kontrolü, o önemli. Onun için ikinci dedim. Organizasyon yapısı, nasıl örgütlendiği kurumun doğru örgütlenmesi, nasıl bir stratejisi olduğu, nasıl bir risk iştahı olduğu ve nasıl bir kültürü olduğu. Bunlar hep kontrol ortamının parçası. Onun için en önemli kısımlar bunlar dedim. Sonda gelenler de yöneticilerin demografik özellikleri. Daha az değerlendirdim önemli olduğunu.”*

ÖZELDDK-2: *“Bir şirket ne kadar riskliyse hile yapma ihtimali de o kadar yüksek olacaktır. Çalışanların üzerinde, yöneticilerin üzerinde ne kadar baskı varsa bu onları, düzenli işleyen bir iç kontrolden sapmaya itecek ve şirketin risk değerlerini artıracaktır. Dolayısıyla ben işin hileyle alakalı kısımlarını ve riskle alakalı kısımlarını daha yüksek puan vermeyi daha uygun buluyorum. Düşük verdiğim puanlara gelirse, bunların diğerlerine nazaran bunların da kendi içlerinde önemli olduğunu düşünmekle birlikte diğerlerine nazaran bir sıralama yaptığımda daha geriye koydum.”*

STÖ-2: *“Türkiye üzerinden bu konuda yorum yapmak isterim, dünyada farklı bir önceliklendirme olabilir, ama şimdi baktığınızda mesela dış paydaş beklentileri yani burada kamuoyu baskısı siyasi baskılar, bürokratik baskılar, düzenleyici ve denetleyici otoriteler bunların beklentileri iç kontrolde bana göre iç kontrolü etkileyen performansını etkileyen önemli parametreler, çünkü Türkiye’de özellikle reguler sektörlerde bir takım işlemlerin yönetim sistemlerinin daha iyi uygulandığını görüyorum, diğer konuda üst düzey politikalar ve planlar ve tabi olunan mevzuat, bunlar da özellikle bundan bağımsız değil, dış paydaş beklentilerini destekleyen onunla iletişime geçtiğinde ilişkili olunan konular bunlar oldukça etkiliyor, iç kontrol tarafını diğer taraftan yönetimin felsefesi ve yöneticilerin iç kontrole yaklaşımlarını, ben ikinci sırada ikinci aşamada iç kontrolün performansının etkileyen faktörler olduğunu düşünüyorum, yine bunlarla beraber bence belki ikinci sıraya yine koyabileceğim örgüt büyüklüğü üzerinde en az durulan Türkiye’de en ihmal edilen konularda bir tanesi, bir örgütün*

kültürü bir örgütün iç kontrol performansını %100 etkiler, yani örgütün kültürel yapısı kültürel boyutları oradaki iç kontrolün ne kadar kabullenilip içselleştirilip uygulanabileceğini izlenebileceğini tanımlayan bir mekanizmadır, bizzat kültür dolduruyor çok büyük bir kısmın, bu söylediğim ikinci kademedeki önemli konularla beraber dolduruyor, bunların dışında tabii ki kurumun sahip olduğu risk iştahı, bu oldukça önemli bir unsur belki üçüncü boyutta kurumun sahip olduğu, risk iştahını ve kurumun stratejisini koyabiliriz, risk iştahı ile beraber bu ikisini düşünmekte fayda olduğunu düşünüyorum, bundan sonraki noktada işte organizasyonel konular organizasyon, yönetici ve çalışan demografisi gibi konular etik değerler ben kültürün içinde onu da aldığım için belki orada ifade etmek lazım ama organizasyon yapısı yönetici ve çalışan demografik özellikleri bununla ilgili görevler ve belki de buraya ek yapabileceğimiz bir konuda kurumun performans sistemi şimdi kurumunuzun performans sistemi görev tanımları ve performans sistemi bununla ilişkili olan performans sistemi içinde iç kontrole ilişkin bir takım vurgular varsa ben bunun da en az ikinci seviye kademedeki belirtmiş olduğum hususlar kadar etkili olduğunu düşünüyorum, bir ödül ceza sistemi varsa performans dayalı, işte bu da iç kontrolün performansını etkileyen önemli örgütsel unsurlardan bir tanesidir. Bunların en sonunda da tabi dördüncü basamakta iç denetçi performansı koyabilirim, bunu neden dördüncü sıraya koyuyorum, şundan dolayı iç kontrol sisteminin bütün unsurlarıyla ve sağlıklı bir şekilde hayata geçmediği yapılarda iç denetimin iç kontrolü etkileme performansı düşüyor, yani iç denetim ne kadar iyi niyetle açıkçası tutkuyla işini yapmaya çalışırsa çalışsın hep bir duvara çarpıp dönüyor. Üst yönetim desteğiyle dönemsel konjonktürel konularda evet, ama genel anlamda bir iç kontrol yapısında olmaması halinde iç denetçilerin performansı iç kontrolün performansını açıkçası çok etkilemiyor ancak bir iç kontrol yapısı olan iç kontrole bir bakış geliştirmiş, 1-2 ve 3. kademedeki söylediğim bileşenleri sağlıklı bir şekilde yansıtabilen yerlerde iç denetçilerin performansı iç kontrolü %100 etkiler ve çok başarılı bir şekilde etkiler güçlü bir korelasyonda etkiler.”

STÖ-3: “Burada yönetim felsefesi önemli, yönetim felsefesinin iç kontrole bakış açısının iyi olması lazım, iç kontrolü önemsemesi lazım en önemli gördüğüm şey o, hatta bir özel sektör için bile aynıdır özel sektör çok bildiğim bir alan değil ama yine de en önemlisi yönetim felsefesi kamu için üst düzey politika, bir de tabi olduğu mevzuat. Son 3 son 4 son 5 de diyebilirsiniz. Yani onların hepsi zaten iç kontrol sisteminin biz varlığını oluşturursak ondan sonra gelecek konular, onun için sonlarda yer alıyor. Önemsiz değil de onun için sonlarda yer alıyor.”

STÖ-4: “Bizim idari sistemimizden Türkiye’deki idari sistemimizi asla tek başına kanunlar silsilesi olarak değerlendiremezsiniz. Bakın mevzuat olmalı, bunu uygulayacak yönetici olmalı bunu sahiplenip uygulayacak, o yöneticiye inanıp ya da sisteme inanıp bunu gerçekten hayata geçirecek bir uygulayacak uzmanlar ya da çalışanlar olmalı, bir de organizasyon şeması dediğim, işte hiyerarşik olarak organizasyon şemasını böyle değerlendiriyorum. Bu şekilde olmalı. Şimdi 14, 15, 16 sahip olduğu risk iştahı, bu tam olarak şeyi yansıtmıyor. İç kontrol sisteminin hani sahiplenilmesini yansıtmıyor. Daha çok siyaseten kamu idarelerinde bu daha çok siyasi alınan kararlar ilgili olduğu için bu biraz external dedikleri dış risklerle ilgili dış

paydaş beklentileri kısmı da vatandaşın beklentileri veya işte kamuoyu baskısı kamuoyu baskısı da şimdi idareler açısından evet önemli kamuoyu baskısı bu iç kontrolle doğrudan ilişkilendirilmeyen bir husustur bakıldığında. 16 ya baktım bulunduğu sektör fark etmez. İdare hangi sektörde olursa olsun netice itibarıyla mevzuata tabi. Dolayısıyla burada insan faktörü ve insan faktörünün arkasını dayayacağı düzenleme önemli.”

EĞİTİM: “İç kontrol performansını etkileyen unsurlara ilişkin puanlama yaparken 16 tane seçenekte şu ayrımı dikkate aldım. Kamu için daha çok tabi olduğu mevzuat üst politika ve planlar daha önemli iken daha sonra üst yönetimin bakışı felsefesi stratejisi gelirken, özel sektörde bu kadar önemli olmayabilir. Çünkü kamu dediğiniz aslında mevzuatla düzenleyici hükümlerle belirleyici, dolayısıyla kamu açısından mevzuat ne kadar netse, yaptırımlar ne kadar kesin ise o ölçüde uyum sağlanmış oluyor. Ama özel sektörde bu iş hakikaten yönetim felsefesi stratejisi yönünden bakış açısı çok daha ön plana geliyor, kazanıyor. Çünkü orada özellikle Türkiye’de KOBİ’lerin ağırlığı yüzde 99’ları aşan bir ölçüde dikkate alındığı zaman aile şirketlerindeki yaklaşım özellikle o üst yöneticinin bakış açısını çok yansıtan bir model haline gelmiş oluyor. Kamuoyu beklentileri baskısı bence hepsi içinde aynı, ama örgüt kültürü çalışanlar için de iç kontrol yaklaşımı, direkt tutumu direkt iç kontrol etkinliğini performansını belirleyen temel unsurlar olarak ben nitelendirilmiş oldum.”

SORU: Belirttiğiniz görüşlere dayanak teşkil eden veya tez kapsamındaki araştırma soruları açısından analiz edilmesi gerektiğini düşündüğünüz dokümanlar var mı? Varsa paylaşabilir misiniz?

KAMUDDK-1: “OECD Sigma Türkiye Değerlendirme Raporlarına göz atmakta fayda var. Bir dış gözlem olarak Türkiye’deki iç kontrolün gelişimi üzerine AB ilerleme raporları çok daha az bilgi taşıyor. Onlar birkaç paragraftan ibaret. Ama öbürü mesela en son sanıyorum 2010’un başlarında yapıldı. Türkiye ilerleme raporları var, ülke raporları var, orada bir raporun tamamı Türkiye’nin durumunu anlattığı için epey bir veri sağlayabilir. Sayıştay raporları, onlar bu amaca katkı sağlayabilir.”

ÖZELDDK-2: “Standartlarımız var. Tebliğlerimiz. Bunlar dışında bizlerin incelemeye gittiğinde yıllık inceleme raporları, karşılaştığımız bulgular var. Yani bizim raporlarımızın orijinali yok ama onlardan çıkan nihai bulgular, ön bulgu kapsamında kurumumuz olarak yayınlamak zorunda. Sitemizde de mevcut bu. Oradan bakılabilir.”

STÖ-3: “Birçok rapor araştırma doküman vardır mutlaka da şey olabilir mesela bizim meslektaşlarımızın uzmanlık tezleri olabilir, onlardan hani bizim bir şeyimiz var onu dışarıya açmadık henüz çalışmamız sürüyor, sistemimizde de olacak onlar, ama henüz yapılmadı onlardan faydalanılabilir. Onlardan şu anlamda faydalanılabilir, hani kendi kurumundaki iç kontrol sisteminin uygulanmasının ortaya koymuştur muhtemelen.”

STÖ-4: *“Bu konu ile ilgili olarak bence AB ilerleme raporlarına bakmanız lazım. Dünya Bankası vs. çalışmalarına. Ama spesifik bakın. Genel değerlendirmelerden bahsetmiyorum. Genel değerlendirmeler tam durumu yansıtmayabiliyor. Mütalaayı çok öne çıkarır. Ama durum tespiti olan daha spesifik özel raporlar vardır. Onlara bakmanızı öneririm.”*

BDDŞ: *“IIA’nın, TİDE’nin dokümanları, COSO ile ilgili araştırmalar ve danışmanlık şirketlerinin yayınladıkları bağımsız değerlendirme raporlarından konu ile ilgili olanlar faydalı olabilir.”*

